



税务师

财务与会计

教材精讲班

主讲老师：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。

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) 租赁、债务重组的会计处理。

重点内容

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。

2022年教材变化：

(1) 新增“企业已经单独入账的土地使用权，在用于自行开发建造厂房等建筑物时，由于土地使用权在取得时通常已达到预定可使用状态，因此该土地使用权不满足“符合资本化条件的资产”的定义”的相关表述；

(2) 新增“履行合同义务不可避免会发生的成本”的相关表述；

(3) 新增“在公平交易的市场环境中达成的债务重组交易，放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等，且通常不高于放弃债权的账面余额”的相关表述。



第一节

借款费用的核算

在建工程

(不列X)
资本化

增加资产
与资产有关

(列) 费用化

一、借款费用的内容

项目	内容
考 含义与 范围	<p>借款费用是指企业因借入资金所付出的<u>代价</u>，包括</p> <ol style="list-style-type: none">1. 因借款而发生的<u>利息</u>2. 因借款而发生的折价或溢价的<u>摊销</u>3. 因<u>外币</u>借款而发生的<u>汇兑差额</u>4. 因<u>借款</u>而发生的<u>辅助</u>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、借款费用的确认和计量

【2022新增】

作为固定资产核算房屋建筑物	作为存货核算房屋建筑物
自行开发建造厂房等建筑物，土地使用权与建筑物应当分别进行会计处理，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行会计处理	房地产开发企业，取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本
在该情形下，土地使用权在取得时通常已达到预定使用状态，土地使用权不满足借款费用准则规定的“符合资本化条件的资产”定义	在该情况下，建造的房屋建筑物满足借款费用准则规定的“符合资本化条件的资产”定义

二、借款费用的确认和计量

【2022新增】

作为固定资产核算房屋建筑物	作为 <u>存货</u> 核算房屋建筑物
因此，根据 <u>借款费用</u> 准则，企业应当以 <u>建造支出</u> （包括土地使用权在房屋建造期间计入在建工程的摊销金额）为基础，而不是以 <u>土地使用权支出</u> 为基础，确定应予资本化的借款费用金额	因此，根据 <u>借款费用</u> 准则，企业应当以 <u>包括土地使用权支出的建造成本</u> 为基础，确定应予资本化的借款费用的金额

二、借款费用的确认和计量

(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化条件的资产；

(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

二、借款费用的确认和计量

(三) 借款费用开始资本化期间的确定

开始 停止

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

有利息

二、借款费用的确认和计量

(三) 借款费用开始资本化期间的确定

暂停资本化的时间

(15/11/11)

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

二、借款费用的确认和计量

3分

(三) 借款费用开始资本化期间的确定

<p>停止资本化的时点</p>	<p>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</p>
-----------------	--

~~资本化~~ ~~期间~~ ~~停止~~

二、借款费用的确认和计量

资产 - 60

(四) 借款费用资本化金额的确定

★ 资产 - 60

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

二、借款费用的确认和计量

【教材例13-1】假设ABC公司于2×21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2×21年1月1日、2×21年7月1日和2×22年1月1日支付工程进度款。

ABC公司为建造办公楼于2×21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2×21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。

开始

1.1

2000
x 6%
= 120

4000
x 7%
= 280

2280

2021	2022	
120	140	140
140	140	

二、借款费用的确认和计量

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2×22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下表所示。

二、借款费用的确认和计量

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
2×21年1月1日	1 500	1 500	500
2×21年7月1日	2 500	4 000	2 000
2×22年1月1日	1 500	5 500	500
总计	5 500	-	-

$$1500 \times 6\% \times 6 + 2000 \times 6\% \times 6$$

+2000

+2000

-1500

-2500

-1500

=500

500

2000

二、借款费用的确认和计量

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2×21年、2×22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2×21年1月1日-2×22年6月30日。

符合

120

+140

符合

4 符合

120

+140

符合

二、借款费用的确认和计量

	2×21年	2×22年
(2) 计算在资本化期间内专门借款实际发生的利息金额	2×21 年专门借款发生的利息金额 $= 2\,000 \times 6\%$ $+ 4\,000 \times 7\% \times 6/12$ $= 260$ 万元	2×22 年1月1日-6月30日专门借款发生的利息金额 $= 2\,000 \times 6\% \times 6/12$ $+ 4\,000 \times 7\% \times 6/12$ $= 200$ 万元
(3) 计算在资本化期间内利用闲置的专门借款资金进行短期投资的收益	2×21 年短期投资收益 $= 500 \times 0.5\% \times 6$ $+ 2\,000 \times 0.5\% \times 6$ $= 75$ 万元	2×22 年1月1日-6月30日短期投资收益 $= 500 \times 0.5\% \times 6$ $= 15$ 万元
(4) 利息资本化金额	$260 - 75 = 185$ 万元	$200 - 15 = 185$ 万元

半年

60
140

15

二、借款费用的确认和计量

(5) 有关账务处理如下：

2×21年12月31日

借：在建工程	185
应收利息（或银行存款）	75
贷：应付利息	260

2×22年6月30日：

借：在建工程	185
应收利息（或银行存款）	15
贷：应付利息	200

二、借款费用的确认和计量

占同 2 2

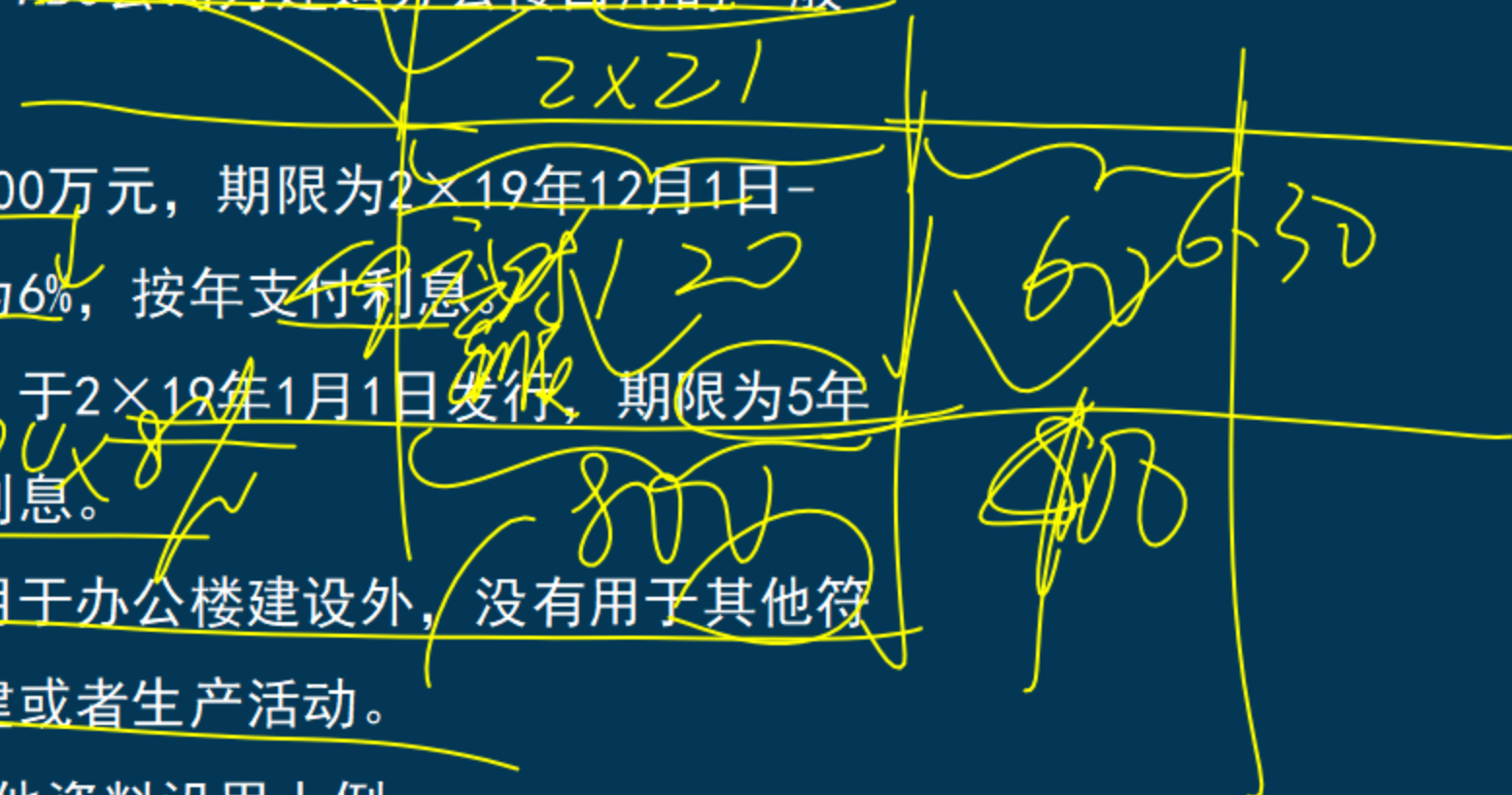
【教材例13-2】承上例，假定ABC公司建造办公楼没有专门借款，占用的都是一般借款。ABC公司为建造办公楼占用的一般借款有两笔，具体如下：

(1) 向A银行长期贷款2 000万元，期限为2×19年12月1日-2×22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2×19年1月1日发行，期限为5年，年利率为8%，按年支付利息。

假定这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的购建或者生产活动。

假定全年按360天计算，其他资料沿用上例。



二、借款费用的确认和计量

日期	每期资产支出金额	累计资产支出金额
2×21年1月1日	1 500	1 500
2×21年7月1日	2 500	4 000
2×22年1月1日	1 500	5 500

二、借款费用的确认和计量

在这种情况下，ABC公司应当计算建造办公楼的累计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，计算求得当期应予资本化的借款利息金额。

(1) 计算所占用一般借款资本化率

一般借款资本化率（年）

$$= (2\,000 \times 6\% + 10\,000 \times 8\%) \div (2\,000 + 10\,000) = 7.67\%$$

$$\frac{2000 \times 6\% + 10000 \times 8\%}{2000 + 10000}$$

$$\frac{2000 + 10000}{2000 + 10000}$$

二、借款费用的确认和计量

	2×21年	2×22年
(2) 计算累计资产支出加权平均数	2×21年累计资产支出加权平均数 $=1\ 500 \times 360 \div 360$ $+2\ 500 \times 180 \div 360$ $=2\ 750$ 万元	2×22年累计资产支出加权平均数 $= (4\ 000 + 1\ 500) \times 180 \div 360$ $=2\ 750$ 万元
(3) 计算每期为建造办公楼的利息资本化金额	2×21年资本化金额 $=2\ 750 \times 7.67\%$ $=210.93$ 万元	2×22年资本化金额 $=2\ 750 \times 7.67\%$ $=210.93$ 万元
(4) 实际发生的一般借款利息费用	2×21年利息费用 $=2\ 000 \times 6\% = 120$ $+10\ 000 \times 8\% = 800$ $=920$ 万元	2×22年1月1日-6月30日利息费用 $=920 \times 180 \div 360$ $=460$ 万元

二、借款费用的确认和计量

(5) 根据上述计算结果，账务处理如下：

2×21年12月31日：

借：在建工程

 财务费用

 贷：应付利息

~~210.93~~

709.07【差额】

920

2×22年6月30日：

借：在建工程

 财务费用

 贷：应付利息

210.93

249.07【差额】

460

二、借款费用的确认和计量

【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。

二、借款费用的确认和计量

【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

二、借款费用的确认和计量

【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定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

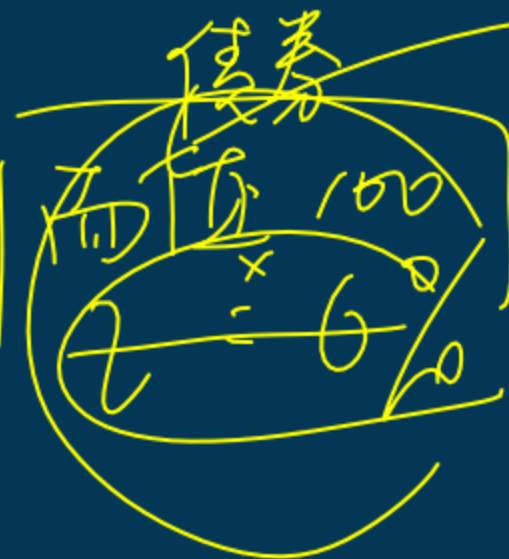


第二节

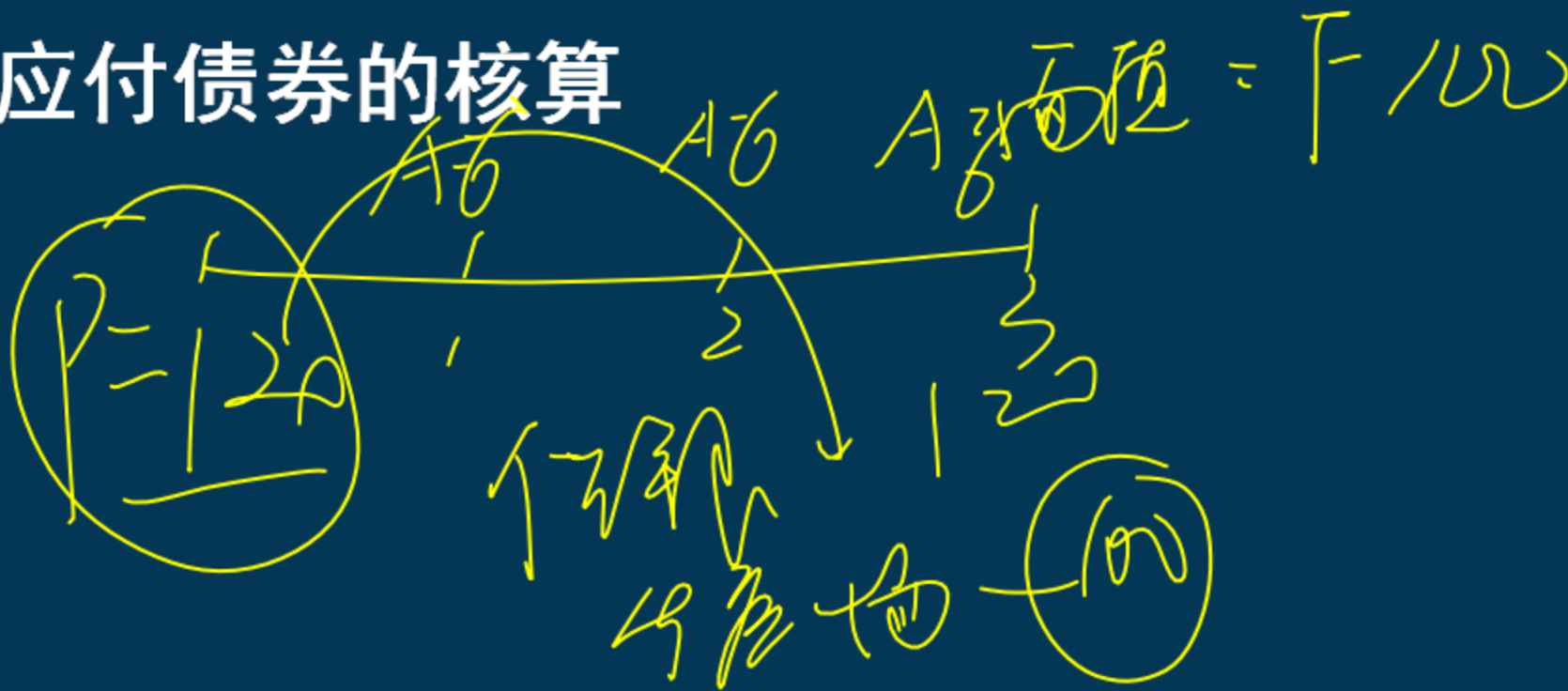
应付债券的核算

应付

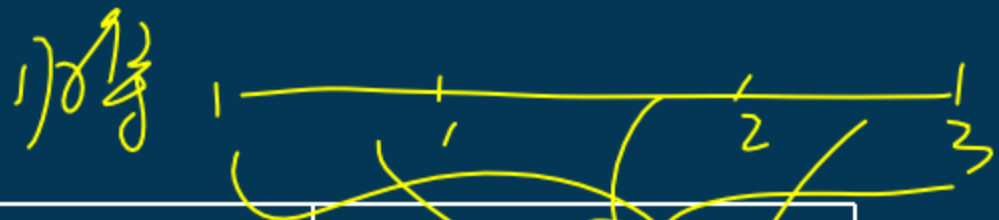
F



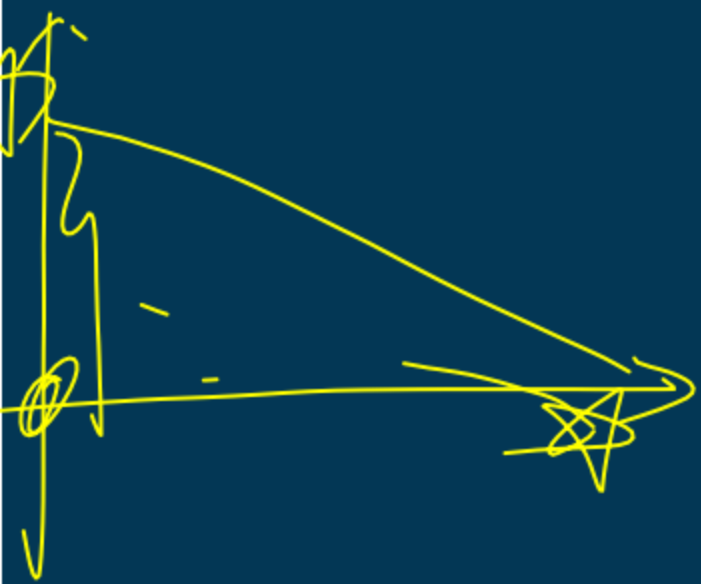
到期时支付利息
应付利息
(A=6)



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）	



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
<p>期末计息</p>	<p>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）</p> <p> 应付债券—利息调整</p> <p> 贷：应付利息（面值×票面利率）</p>	<p>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）</p> <p> 应付债券—利息调整（差额或借记）</p> <p> 贷：应付债券—应计利息（面值×票面利率）</p>

1

1

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
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	借：应付债券 —面值 —应计利息 贷：银行存款
<p>【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</p>		

一、一般公司债券

【2021·真题·单选题】企业将收到的国家指定为资本性投入、具有专项用途的款项用于工程项目，待项目完工，款项对应形成固定资产的部分，在核销专项应付款时，应贷记的会计科目为（ ）。

- A. 其他综合收益
- B. 营业外收入
- C. 资本公积——资本溢价
- D. 递延收益

一、一般公司债券

【答案】C

【解析】将专项或特定用途的拨款用于工程项目，待工程项目完工，形成固定资产或公益性生物资产的部分，借记“专项应付款”科目，贷记“资本公积——资本溢价”科目，选项C正确。

一、一般公司债券

A=59

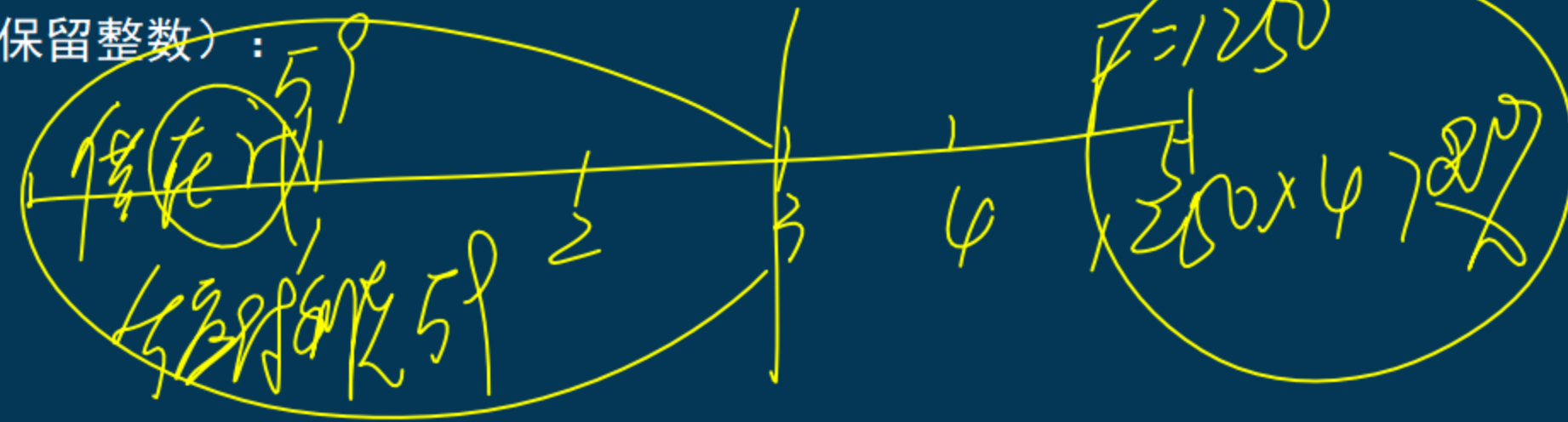
F=1250
A=4729

发行方

P=1000

【教材例13-3】某公司于2×17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2×17年1月1日开始建设，于2×19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（计算结果保留整数）：

x17, 1-8, x19



一、一般公司债券

(1) 2×17年1月1日发行债券时:

借: 银行存款

应付债券——利息调整

贷: 应付债券——面值

1 000

250 【差额】

1 250

借方付-5P
4.9V 5P

	1	2	3
借	1000		
贷		1250	
合计	1000	1250	

Handwritten notes in the table area: 借方付, 4.9V, 5P, 1000, 1250, 1000, 1250.

$$1000 - 1250 = -250$$

一、一般公司债券

(2) 计算利息费用

公司每年应支付的票面利息=1 250×4.72%=59（万元）。

计算该公司债券实际利率为R

$$1\ 000=59 \times (1+R)^{-1}+59 \times (1+R)^{-2}+59 \times (1+R)^{-3}+59 \times (1+R)^{-4}+(59+1\ 250) \times (1+R)^{-5}$$

$$\text{或：} 1000=59 \times (P/A, R, 5) + 1250 \times (P/F, R, 5)$$

由此计算得出R=10%。

一、一般公司债券

年折价摊销表

单位：万元

年份	期初 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)
2×17	1 000	100	59	1 041
2×18	1 041	104	59	1 086
2×19	1 086	109	59	1 136
2×20	1 136	114	59	1 191
2×21	1 191	118	1 250+59	0

Handwritten notes in yellow:

- $1000 \times 10\% = 100$
- $1041 \times 10\% = 104$
- $1041 + 104 - 59 = 1086$
- $1086 + 109 - 59 = 1136$
- $1136 + 114 - 59 = 1191$
- $1191 + 118 - 59 = 1250$
- $F = 1250$

一、一般公司债券

2×17年12月31日:

借: 在建工程

100 【 $1000 \times 10\%$ 】

贷: 应付利息

59 【 $1250 \times 4.72\%$ 】

应付债券——利息调整 41 【差额】

借: 应付利息

✓ 59

贷: 银行存款

✓ 59

一、一般公司债券

2×18年12月31日：

借：在建工程

104 【 $1041 \times 10\%$ 】

贷：应付利息

59 【 $1250 \times 4.72\%$ 】

应付债券——利息调整

45 【差额】

借：~~应付利息~~

59

贷：银行存款

59

一、一般公司债券

2×19年12月31日:

借: 在建工程

贷: 应付利息

应付债券——利息调整

借: 应付利息

贷: 银行存款

109 【1086×10%】

59 【1250×4.72%】

50 【差额】

59

59

$$1086 + 109 - 59 = 1136$$

1231

$$1086 \times 10\% = 109$$

1
1

一、一般公司债券

2×20年12月31日:

借: 财务费用

贷: 应付利息

应付债券——利息调整

借: 应付利息

贷: 银行存款



114 【1136×10%】

59 【1250×4.72%】

55 【差额】

59

59

$$\begin{array}{r} 1136 + 114 - 59 \\ + 55 \\ \hline = 1191 \end{array}$$

$$1136 \times 10\%$$



一、一般公司债券

2×21年12月31日：

借：财务费用

118 【59+59】

贷：应付利息

59 【1250×4.72%】

应付债券——利息调整

59 【250-41-45-50-55】

借：应付利息

59

贷：银行存款

59

(3) 2×21年12月31日到期偿还本金：

借：应付债券——面值

1 250

贷：银行存款

1 250

1191 = 1309

59

1 250

一、一般公司债券

【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 ✓

一、一般公司债券

【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

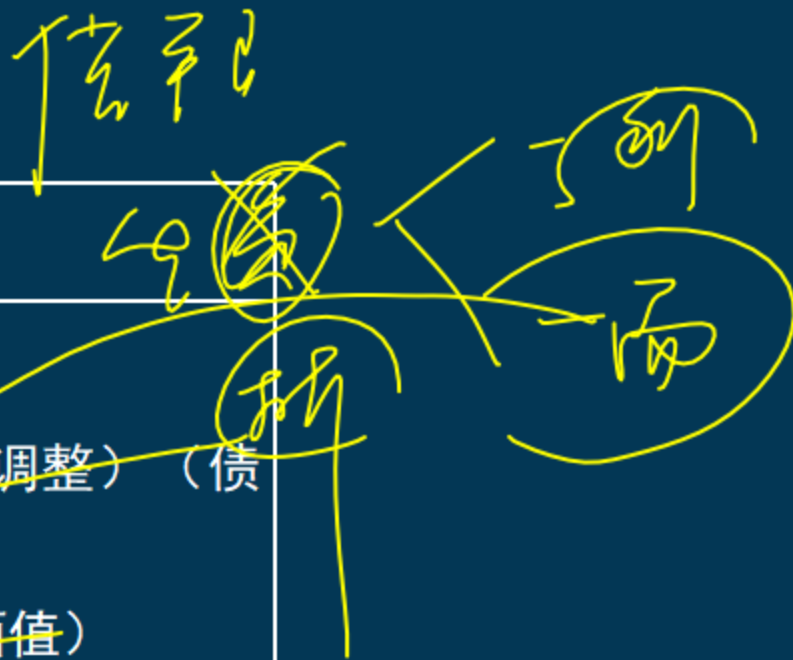
时点		
发行时	分析	<ul style="list-style-type: none"> 企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆； 将负债成分确认为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具
发行时	计量	负债成分的计量 对负债成分的未来现金流量进行折现确定负债成分的初始确认金额
		权益成分的计量 按发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额
		交易费用 负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊

Handwritten notes in yellow:

- Top left: 折现 (Discount)
- Top middle: 负债 (Liability)
- Top right: 权益 (Equity)
- Left side: 分析 (Analysis)
- Right side: 折 (Discount)
- Bottom right: 公允价值 (Fair Value)
- Handwritten numbers: 100, 80, 10, 70, 10, 100, 80, 10, 100, 80, 10.
- Handwritten text: 处理 (Processing), 应付 (Payable), 其他权益工具 (Other equity instruments).

二、可转换公司债券的账务处理

时点		处理
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）



二、可转换公司债券的账务处理

时点	处理
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	

二、可转换公司债券的账务处理

$$20000 \div 10$$

$$1200 \div 10$$

$$\begin{array}{r} 20000 \\ + 1200 \\ \hline 21200 \end{array}$$

【教材例13-4】甲公司经批准于2×21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20 000万元，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。（注意）

假定2×22年1月1日债券持有人在2×21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。



二、可转换公司债券的账务处理

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%。

已知： $(P/A, 9\%, 5) = 3.8897$ ； $(P/F, 9\%, 5) = 0.6499$ 。

可转换公司债券负债成分的初始入账价值

$$= 20\,000 \times (P/F, 9\%, 5) + 20\,000 \times 6\% \times (P/A, 9\%, 5)$$

$$= 20\,000 \times 0.6499 + 1\,200 \times 3.8897 = 17\,665.64 \text{ (万元)}$$

可转换公司债券权益成分的初始入账价值

$$= 20\,000 - 17\,665.64 = 2\,334.36 \text{ (万元)}$$

溢价 20000

负债 17665.64

所 2334.36

二、可转换公司债券的账务处理

(1) 2×21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

$= 200000000 \times 0.6499 + 200000000 \times 6\% \times 3.8897 = 176656400$ (元)

可转换公司债券权益成分的初始入账价值

$= 200000000 - 176656400 = 23343600$ (元)

2334360

二、可转换公司债券的账务处理

(2) 2×21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

① =
$$\begin{array}{r} 20000 \\ \times 69 \\ \hline \end{array}$$

~~$$\begin{array}{r} 766564 \\ \times 69 \\ \hline \end{array}$$~~

二、可转换公司债券的账务处理

(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 = $(200000000 + 12000000) \div 10 = 21200000$ (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

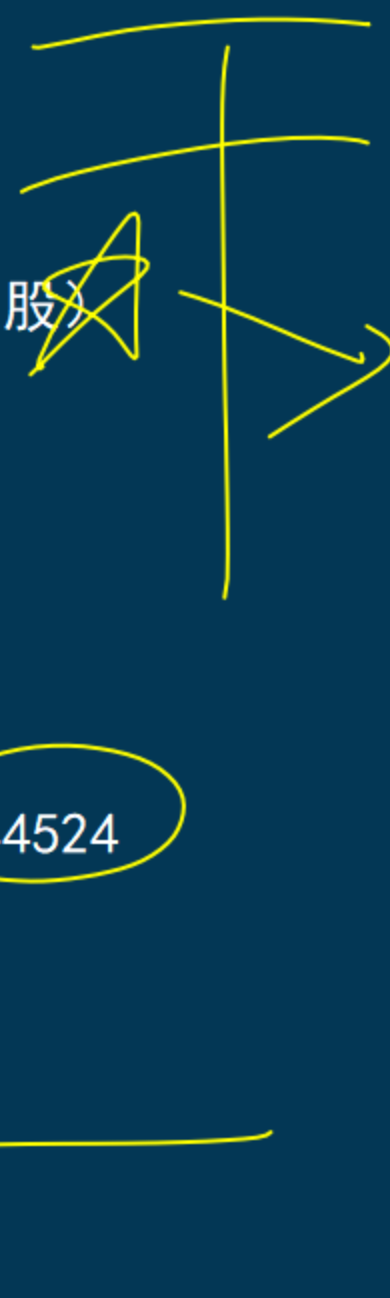
其他权益工具 ① 23343600 ①

贷: 股本

21200000 ①

应付债券——可转换公司债券 (利息调整) 19444524 ②

资本公积——资本溢价 194699076 ②





第三节

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

会计处理

借银行存款 + 长期借款——利息调整
 贷：长期借款——本金 +
 应付利息 + 应付债券——利息调整

借：银行存款 +
 长期借款——利息调整
 贷：长期借款——本金 +

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）

借：长期借款——本金
 贷：银行存款

一、长期借款的核算

【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。

应付利息 /

二、租赁负债的核算

承租人 对对对

(一) 短期租赁和低价值资产租赁★★

简化处理

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。

☆考

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、租赁负债的核算

承租人 10500
1500
12000

(二) 租赁负债与使用权资产初始计量与后续计量

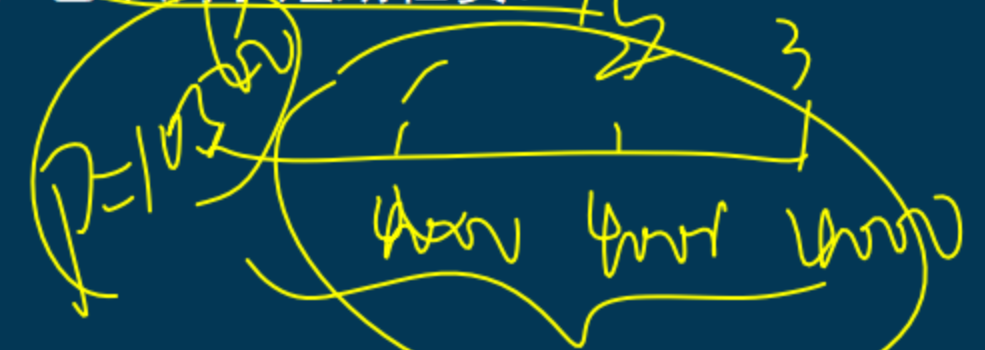
12000

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。

10800
1500
12000
租赁时
扣款

(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。



二、租赁负债的核算

1. 租赁负债

② 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；

融资合同

① 利息

5次

考多

二、租赁负债的核算

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。

二、租赁负债的核算

同3 成本

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。

二、租赁负债的核算

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。

考

二、租赁负债的核算

【2021·真题·单选题】在租赁期开始日，下列项目不属于租赁付款额范围的是（ ）。

- A. 根据出租人提供的担保余值预计应支付的款项
- B. 取决于指数或比率的可变租赁付款额
- C. 固定付款额及实质固定付款额
- D. 行使终止租赁选择权需支付的款项

二、租赁负债的核算

【答案】A

【解析】租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：（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。选项A不属于租赁付款额范围。

二、租赁负债的核算

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。

考 A

二、租赁负债的核算

暂时
与租赁负债
未

(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。

二、租赁负债的核算

4. 重新计量

在租赁期开始后，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。

二、租赁负债的核算

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；

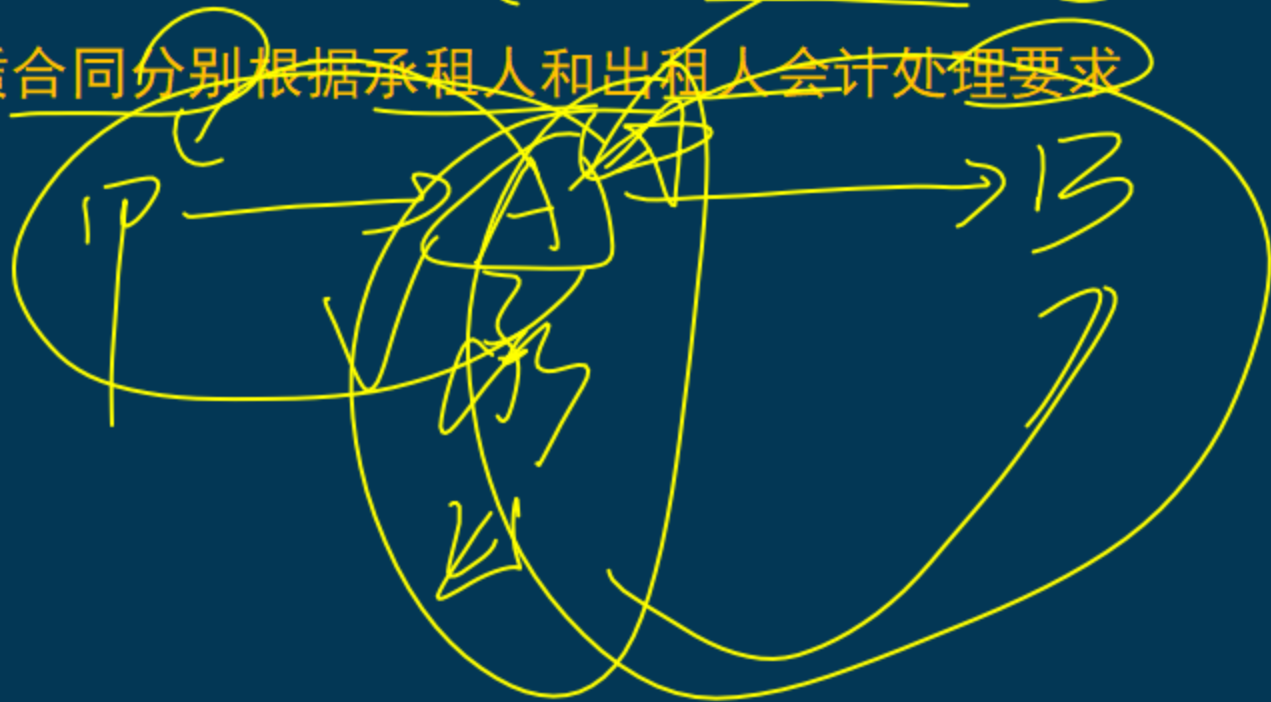
(2) 租赁变更未作为一项单独租赁处理。

1
2
3
考虑
考虑

二、租赁负债的核算

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。



二、租赁负债的核算

7. 售后租回交易

考

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。

1 销售
2 租回 (承)

二、租赁负债的核算

承租人甲(承) ✓

【教材例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。

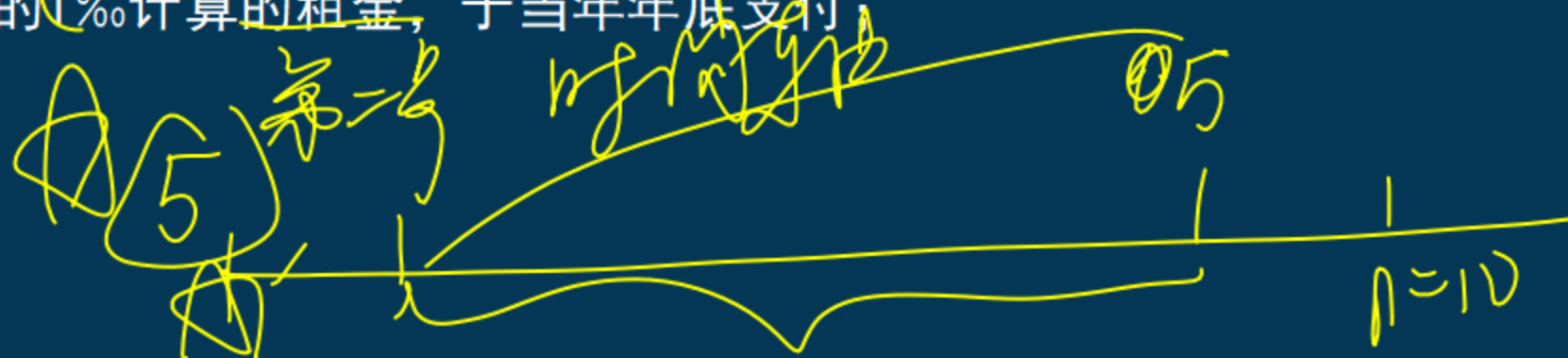
承租 - 租赁期 = 10 + 5

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；

~~5 × 9 = 45~~ ☆

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。



二、租赁负债的核算

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；

二、租赁负债的核算

承租人甲公司的会计处理如下：

承租甲公司的会计处理如：

第一步，计租赁期开始日租赁付款额的现值，并确认租赁和使用权资产。

$$10 \times 50000 = 500000$$

在租赁期开始日由于可变租赁付款额未来的销售额挂而并非取决于指数或比率的，因此不应纳入租赁的初始量中。

在租赁期开始日甲公司支付第1年的金50000元，并以剩余9年租金（每年50000元）5%的年率折现后的现值计量租赁负债。计算租赁付款额现值的过程如下：

二、租赁负债的核算

45 ← 35
9 × 6 - -

剩余9期租赁付款额 = $50000 \times 9 = 450000$ (元)

租赁负债 = 剩余9期租赁付款额的现值 = 50000

$\times (P/A, 5\%, 9) = 355391$ (元)

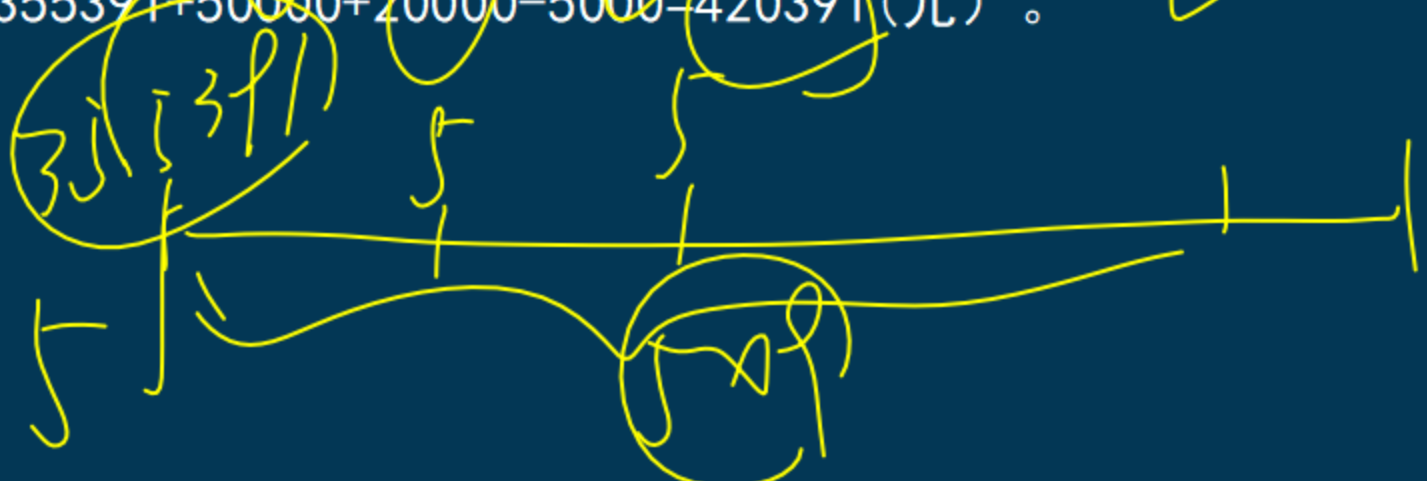
(P/A, 5%, 9)

未确认融费用 = 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)

未租赁期开始日, 甲公司使用权资产的初始成本

= $355391 + 50000 + 20000 - 5000 = 420391$ (元)。



二、租赁负债的核算

借：使用权资产 405391

 租赁负债——未确认融费用

 贷：租赁负债——租赁付款额

 银行存款（第1年的租赁付款额）

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

 贷：银行存款

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

 贷：使用权资产

借 355391
 租-未 94609
 租-付 450000

94609

450000

50000

20000

20000

5000

5000

4 借/银 0.5
 租 1.5
 2 借/银 2
 租 2
 4 借/银 2

二、租赁负债的核算

第二步，计算租赁负债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 = $355391 \times 5\% = 17769.55$ (元)

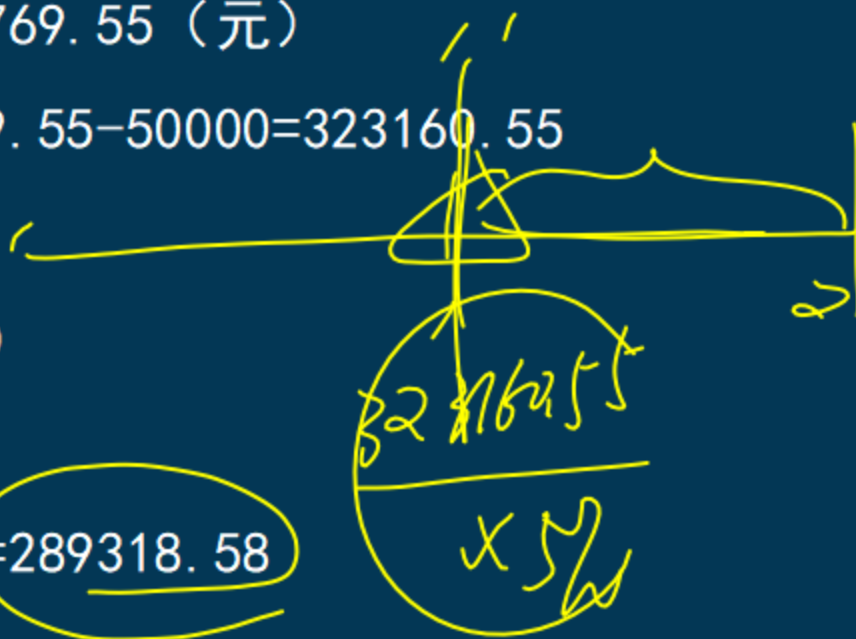
第1年末摊余成本 = $355391 + 17769.55 - 50000 = 323160.55$

第2年的利息费用

= $323160.55 \times 5\% = 16158.03$ (元)

第2年末摊余成本

= $323160.55 + 16158.03 - 50000 = 289318.58$



二、租赁负债的核算

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

第3年的利息费用=289318.58×5%=14465.93（元）

第3年末摊余成本

=289318.58+14465.93-50000=253784.51

第4年的利息费用

= 253784.51×5%=12689.23（元）

第4年末摊余成本

=253784.51+ 12689.23 -50000=216473.73

以此类推

二、租赁负债的核算

会计分录为：

借：财务费用——利息费用 17769.55 考

贷：租赁负债——未确认融费用 17769.55

借：租赁负债——租赁付款额 50000

贷：银行存款 50000

第三步，确认是否发可变租赁付款额。若第3年公司的年销售额12000000元，则当年底应当支付的可变租赁付款额为

$12000000 \times 1\% = 1200$ (元)

借：营业成本（或销售费用） 12000

贷：银行存款等 12000

二、租赁负债的核算

【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。

二、租赁负债的核算

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。

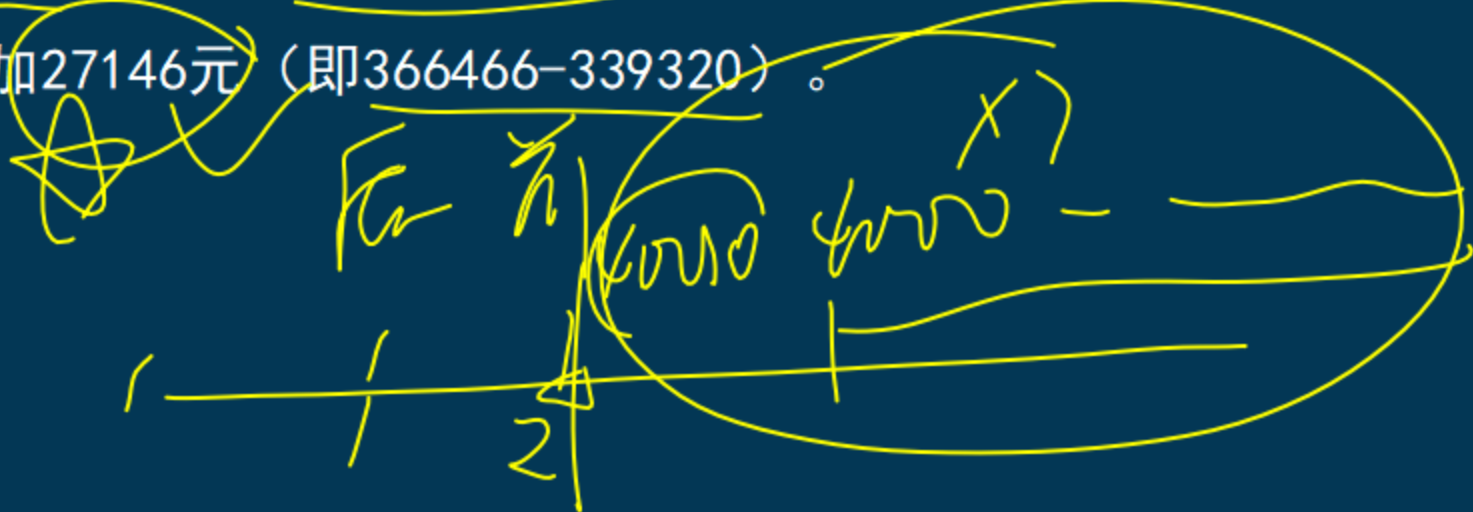
2. 第3年年初，在对因消费者价格指数变化而导致未来租赁付款额的变动进行会计处理以及支付第3年的租赁付款额之前，租赁负债为339320元[即 $50000 + 50000 \times (P/A, 5\%, 7)$]。

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。

二、租赁负债的核算

经消费者价格指数调整后的第3年租赁付款额为54000元（即 $50000 \times 135/125$ ），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 $54000 + 54000 \times (P/A, 5\%, 7)$]。因此，甲公司的租赁负债将增加271466元（即 $366466 - 93000$ ）。



二、租赁负债的核算

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

二、租赁负债的核算

$$A = 320$$

$$n = 6$$

【2021·真题·单选题】承租人甲公司与出租人乙公司2020年1月1日签订一份为期6年的商铺租赁合同，约定每年年末支付的租赁付款额为320万元，甲公司确定租赁内含利率为5%。除固定付款额外，合同还约定租赁期内若甲公司年度销售额超过500万元的，当年年末按销售额的1.5%另行支付租金，甲公司2020年度销售额为660万元。若不考虑使用权资产折旧与相关税费等因素，因该租赁业务对甲公司2020年度损益的影响金额为（ ）元。

已知： $(P/A, 5\%, 6) = 5.0757$ ， $(P/F, 5\%, 6) = 0.7462$ 。

二、租赁负债的核算

A. 812 112

B. 836 112

C. 911 112

D. 218 392

【答案】C

【解析】2020年利息费用= $3\ 200\ 000 \times 5.0757 \times 5\% = 812\ 112$ (元)，

与销售额相关的租金= $6\ 600\ 000 \times 1.5\% = 99\ 000$ (元)

，影响甲公司2020年损益的金额= $812\ 112 + 99\ 000 = 911\ 112$ (元)。

租赁负债= $3\ 200\ 000 \times 5.0757 = 16\ 242\ 240$

利息费用= $16\ 242\ 240 \times 5\% = 812\ 112$

可变租赁付款额= $6\ 600\ 000 \times 1.5\% = 99\ 000$

影响2020年损益的金额= $812\ 112 + 99\ 000 = 911\ 112$

二、租赁负债的核算

☆
【2021·真题·多选题】下列关于出租人对经营租赁的会计处理正确的有（ ）。
C D E

- A. 租赁期内只能采用直线法将租赁收款额确认为租金收入
- B. 发生的与经营租赁有关的初始直接费用直接计入当期损益
- C. 应采用类似资产的折旧政策对租赁的固定资产计提折旧
- D. 对已识别的减值损失应计提资产减值准备
- E. 为承租人提供如承担某些费用的激励措施时，应将该费用自租金收入总额中扣除

二、租赁负债的核算

【答案】CDE

【解析】在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入，如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人应采用该方法，不是只能采用直线法，选项A错误；出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化至租赁标的资产的成本，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益，选项B错误。

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

保固
未

借使-5
预-5

预-12

预-10

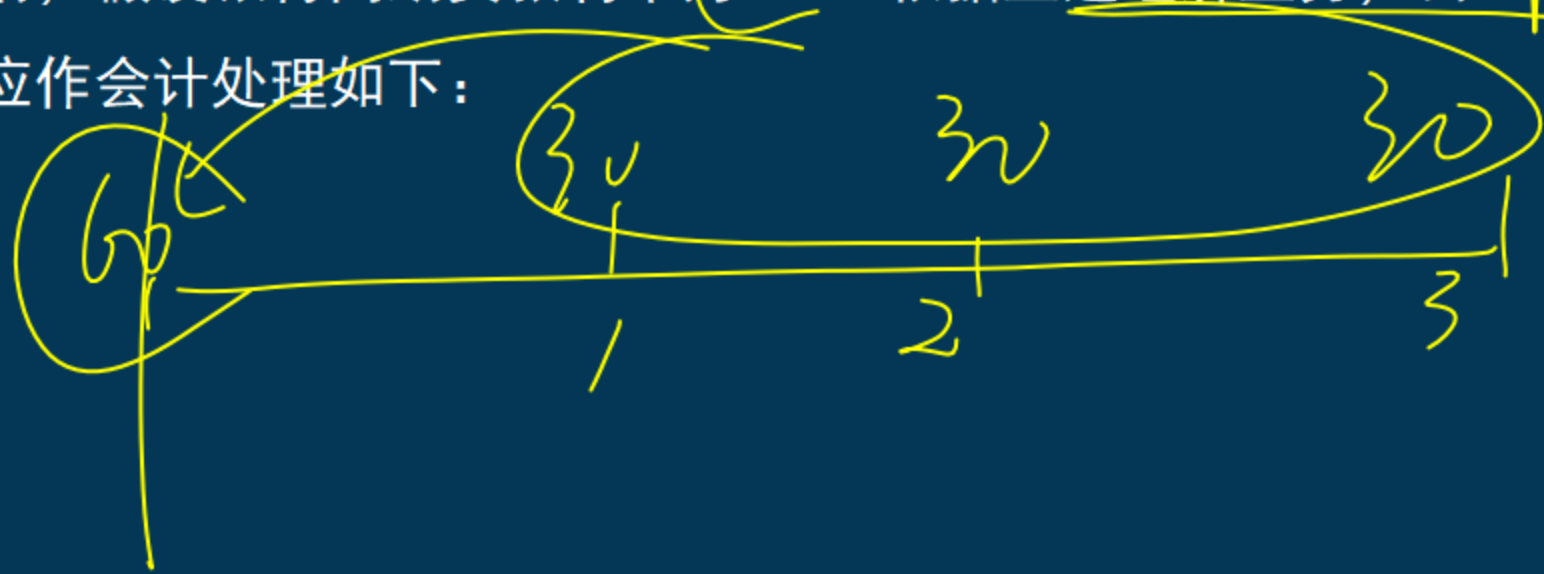
预-10

预-10
预-10

预-10

三、长期应付款的核算

【教材例13-7】某公司2×19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2×21年12月31日全部付清，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：



信用 60

60

信用 30

30

40 30

150 - 60
90

三、长期应付款的核算

(1) 2×19年1月1日购入时

分期应付款的应付本金=每期分期付款300 000元的年金现值

$$=300\ 000 \times PVA(3, 10\%) = 300\ 000 \times 2.4869$$

$$= 746\ 070 \text{ (元)} \text{ [查表得知 } PVA(3, 10\%) = 2.4869 \text{]}$$

$$\text{总价款的现值} = 600\ 000 + 746\ 070 = 1\ 346\ 070 \text{ (元)}$$

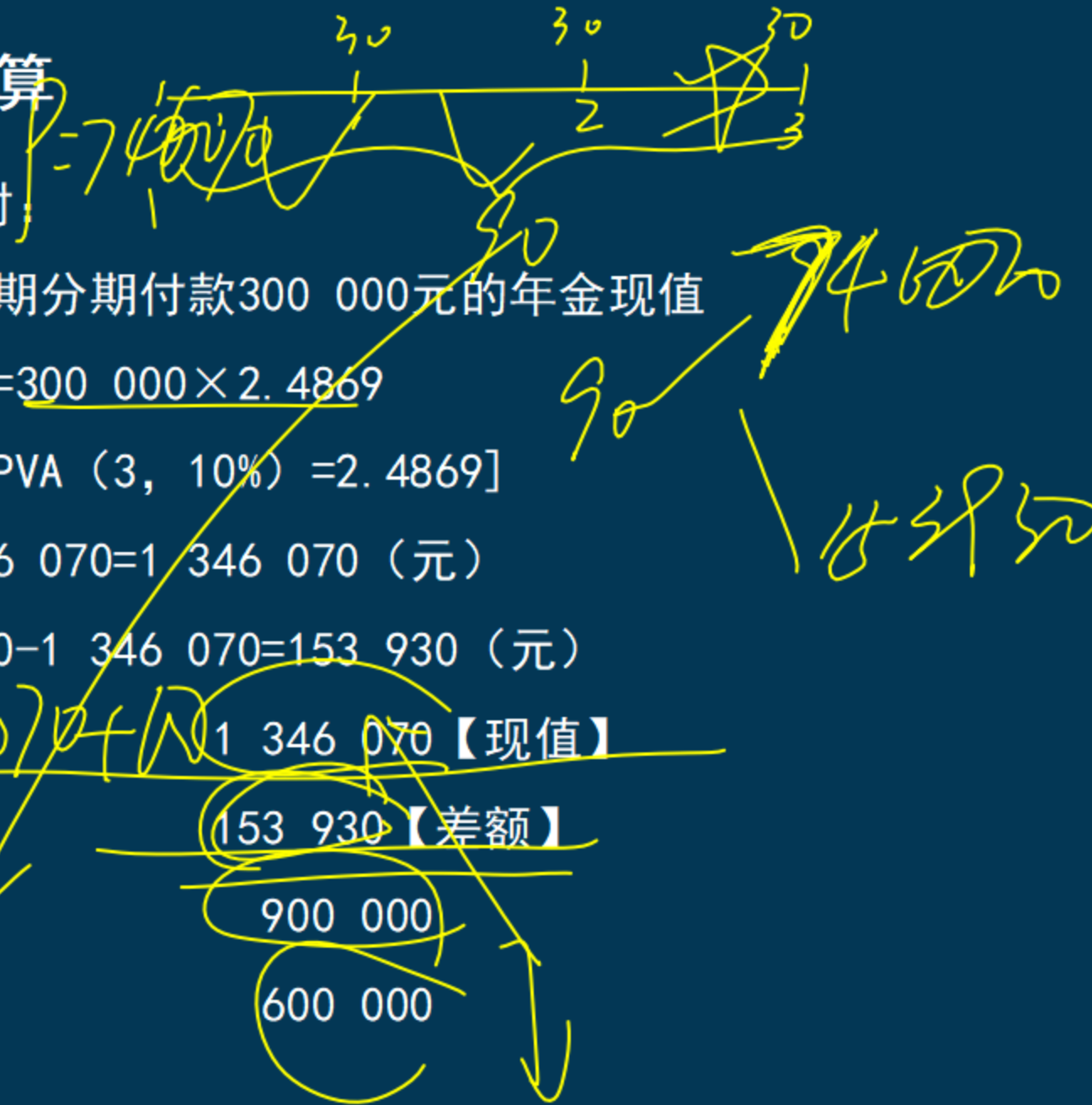
$$\text{未确认融资费用} = 1\ 500\ 000 - 1\ 346\ 070 = 153\ 930 \text{ (元)}$$

借：固定资产 1 346 070 【现值】

未确认融资费用 153 930 【差额】

贷：长期应付款 900 000

银行存款 600 000



三、长期应付款的核算

(2) 按期支付价款、分摊未确认融资费用：

实际利率法下融资费用的分摊

10%

单位：元

日期	每期付款金额	确认的融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
				746 070
2×19.12.31	300 000	74 607	225 393	520 677
2×20.12.31	300 000	52 067.70	247 932.30	272 744.70
2×21.12.31	300 000	27 255.30	272 744.70	0
合计	900 000	153 930	746 070	

520677

746070

746070

746070 - 300000

1/2

三、长期应付款的核算

2×19年12月31日，支付第一期应付款：

借：长期应付款

300 000

贷：银行存款

300 000

借：财务费用

74 607 【 $746\ 070 \times 10\%$ 】

贷：未确认融资费用

74 607

2×20年12月31日，支付第二期应付款：

借：长期应付款

300 000

贷：银行存款

300 000

借：财务费用

52 067.70 【 $520\ 677 \times 10\%$ 】

贷：未确认融资费用

52 067.70

三、长期应付款的核算

2×21年12月31日，支付第三期应付款：

借：长期应付款

300 000

贷：银行存款

300 000

借：财务费用

27 255.30

贷：未确认融资费用

~~27 255.30~~

【300 000- 272 744.70】或【153 930- 74 607 -52 067.70】

三、长期应付款的核算

【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 ✗

三、长期应付款的核算

【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

四、专项应付款的核算

项目	内容
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



第四节

预计负债的核算

一、或有事项的概念和特征

好
坏
2
3
5
6
7

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

借：预计负债
贷：银行存款

二、预计负债的核算

(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

二、预计负债的核算

(三) 预计负债的计量

事项	内容
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

初始计量

第②步 ① 补偿 10

10 补偿

① ② ③

二、预计负债的核算

(三) 预计负债的计量

	事项	内容
后续计量	计量原则	<ol style="list-style-type: none">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

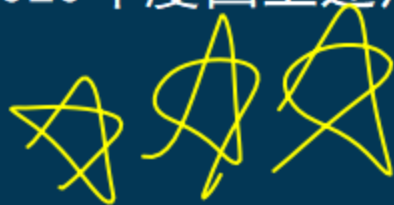
二、预计负债的核算

【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。

二、预计负债的核算

【2021·真题·单选题】甲公司2020年度产品销售收入6 000万元。根据产品质量保证合同条款规定，产品售出1年内发生质量问题的，公司将负责免费修理。根据以往经验，出现较小的质量问题发生的修理费用预计为销售收入的3%；出现较大的质量问题发生的维修费用预计为销售收入的5%。2020年度出售的产品中估计86%不会出现质量问题，10%将发生较小的质量问题，4%将发生较大的质量问题。甲公司2020年度因上述产品质量保证应确认预计负债（ ）万元。

- A. 18 B. 12
C. 0 D. 30

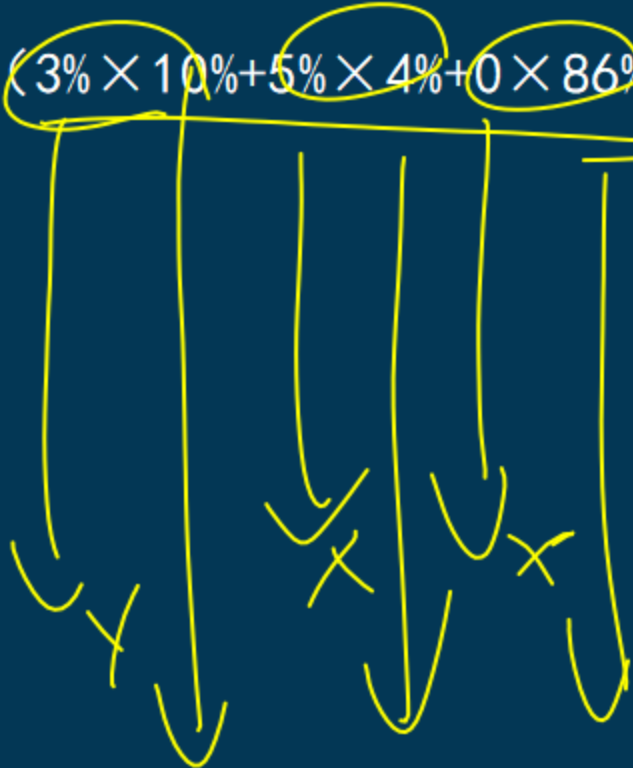


二、预计负债的核算

【答案】D

【解析】甲公司2020年度因产品质量保证应确认预计负债金额

$$= 6000 \times (3\% \times 10\% + 5\% \times 4\% + 0 \times 86\%) = 30 \text{ (万元)}。$$



二、预计负债的核算

(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

二、预计负债的核算

【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5 000台，每台售价0.8万元。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80万元 $[(5\ 000 \times 0.8) \times 2\%]$ 。

☆(中间值)
 $(1\% + 3\%) / 2$

二、预计负债的核算

应编制会计分录如下：

借：销售费用——产品质量保证

贷：预计负债——产品质量保证

80
80
计提

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5万元，则应编制如下会计分录：

借：预计负债——产品质量保证

贷：银行存款

5
5
冲

二、预计负债的核算

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 *考*

营业外支出——罚息支出等

贷：预计负债——预计未决诉讼损失

5 考 2
95 考 3
①
100

二、预计负债的核算

【教材例13-9】2×20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%。2×21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2×21年12月20日向法院提起诉讼。截至2×21年12月31日，法院尚未对A银行提起的诉讼进行审理。

二、预计负债的核算

$$\frac{50 + 60}{2} = 55$$

2×21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50万-60万元，其中包括对方支付的诉讼费5万元，则华通公司在2×21年12月31日应确认的负债为55万元 $[(50+60) \div 2]$ ，编制会计分录如下：

借：管理费用——诉讼费

② ⑤

 营业外支出——罚息支出

③ 50

贷：预计负债——未决诉讼

55 ①

二、预计负债的核算

12 > 10 (2)

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 <u>应承担的损失金额</u> ，确认为 <u>负债</u> ，计入 <u>当期营业外支出</u>
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 <u>判决结果</u> 合理估计 <u>损失金额</u> ，确认为 <u>预计负债</u>
③法院尚未判决的	若败诉的可能性 <u>大于</u> 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 <u>预计损失金额</u> 确认为 <u>预计负债</u>

二、预计负债的核算

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

二、预计负债的核算

4、待执行合同变成亏损合同事项

项目	内容
相关概念	<p>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</p> <p>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</p>

成本 > 收入

二、预计负债的核算

$$\frac{-6 \quad -4}{-10}$$

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
	②存在标的资产
	③不存在标的资产

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

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

该现时义务满足预计负债确认条件的确认预计负债

二、预计负债的核算

项目	内容	
	会计处理	
亏损合同处理		不存在标的资产或预计不执行合同的
	① 确认预计负债时	存在合同标的资产 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

二、预计负债的核算

【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

二、预计负债的核算

【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（ $>50\%$ ， $\leq 95\%$ ），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。

二、预计负债的核算

【2022新增】

企业履行该合同¹的成本包括履行合同的增量成本和与履行²合同直接相关的其他成本的分摊金额。其中：

①履行合同的增量成本包括直接人工、直接材料等；

②与履行¹合同直接相关的其他成本的分摊金额包括用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊金额等。

二、预计负债的核算

(五) 重组事项

项目	内容
内容	<p>属于重组的事项主要包括：</p> <ol style="list-style-type: none">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

二、预计负债的核算

项目	内容
内容	<p>【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：</p> <p>(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</p> <p>(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</p> <p>(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</p>

二、预计负债的核算

项目	内容
75 确认	<p>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：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 有详细、正式的重组计划2. 该重组计划已对外公告

二、预计负债的核算

项目	内容
考虑 计量	<p>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</p> <p>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</p> <p>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</p>

二、预计负债的核算

【2021·真题·多选题】下列关于预计负债的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 企业承担的重组义务满足预计负债确认条件的，应将留用职工岗前培训、市场推广等与重组相关的支出确认为预计负债
- B. 因某产品质量保证而确认的预计负债，当企业不再生产该产品时，应在产品质量保证期内将“预计负债——产品质量保证”账户余额予以冲销
- C. 企业当期实际发生的担保诉讼损失金额与上期合理预计的相关预计负债之间的差额，直接计入当期营业外支出

二、预计负债的核算

- D. 待执行合同变成了亏损合同，产生的义务满足预计负债确认条件的，应按履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的处罚两者较高者计量预计负债
- E. 针对特定批次产品确认的预计负债，在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”账户余额冲销

二、预计负债的核算

【答案】CE

【解析】选项A，留用职工岗前培训、市场推广等不属于与重组相关的直接支出，不确认预计负债；选项B，因某产品质量保证而确认的预计负债，当企业不再生产该产品时，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”账户余额予以冲销，不留余额；选项D，应采用两者中的较低者确认预计负债。



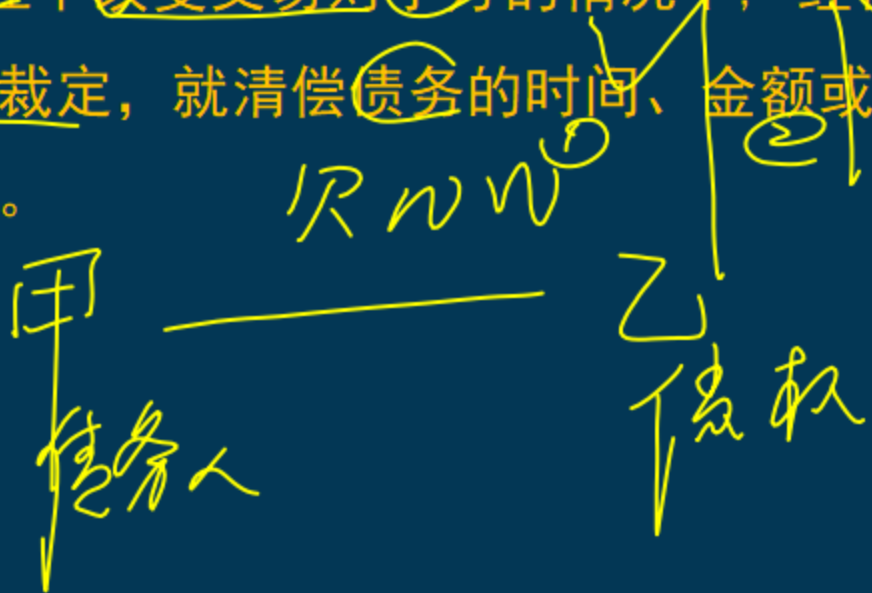
第五节 债务重组的核算

一、债务重组的概念

持~

(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。



一、债务重组的概念

3-2 + 310

(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。

一、债务重组的概念

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。

一、债务重组的概念

【2021·真题·多选题】下列属于债务人以组合方式清偿债务的债务重组方式有（ ）。
A

- A. 以现金偿还部分债务，同时将剩余债务展期 *A*
- B. 以机器设备偿还部分债务，剩余债务转为资本 *B*
- C. 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务
- D. 修改债务本金、利息及还款期限条款
- E. 破产清算期间以其厂房偿还部分债务，剩余债务于破产清算终结日豁免 *X*

一、债务重组的概念

【答案】AB

【解析】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²三种方式中一种以上方式的组合清偿债务的债务重组方式，选项C和D不符合题意。选项E，对债务人在破产清算期间进行的债务重组，因债务人已不接持续经营进行会计核算，不适用债务重组准则，应当按照企业破产清算有关会计处理规定处理。

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。

二、以资产清偿债务

字五的

(一) 以金融资产清偿债务

<p>债权人</p>	<p>金融资产初始确认时应当以其公允价值计量。</p>
	<p>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。</p>
<p>债务人</p>	<p>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。</p>



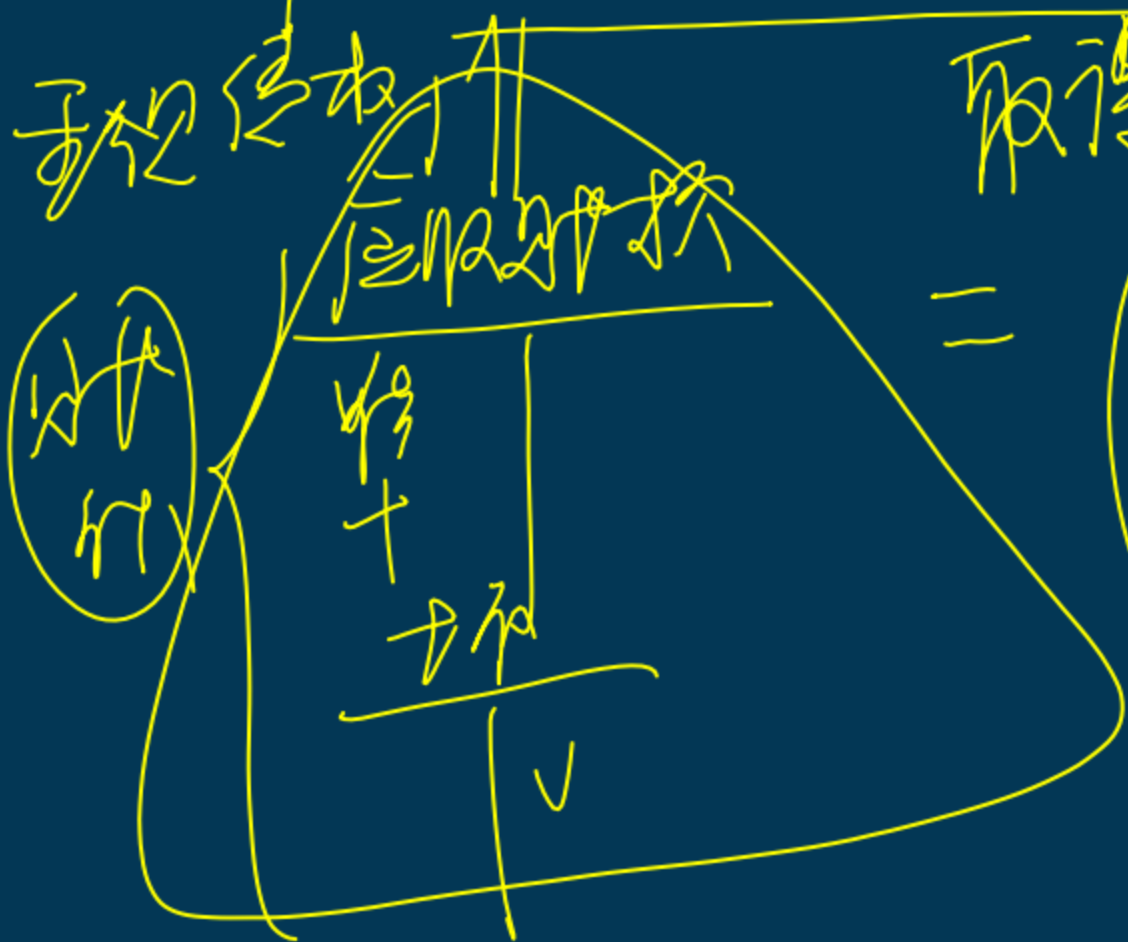
杆塔理论

科目

债权人

考1

考2 投资学



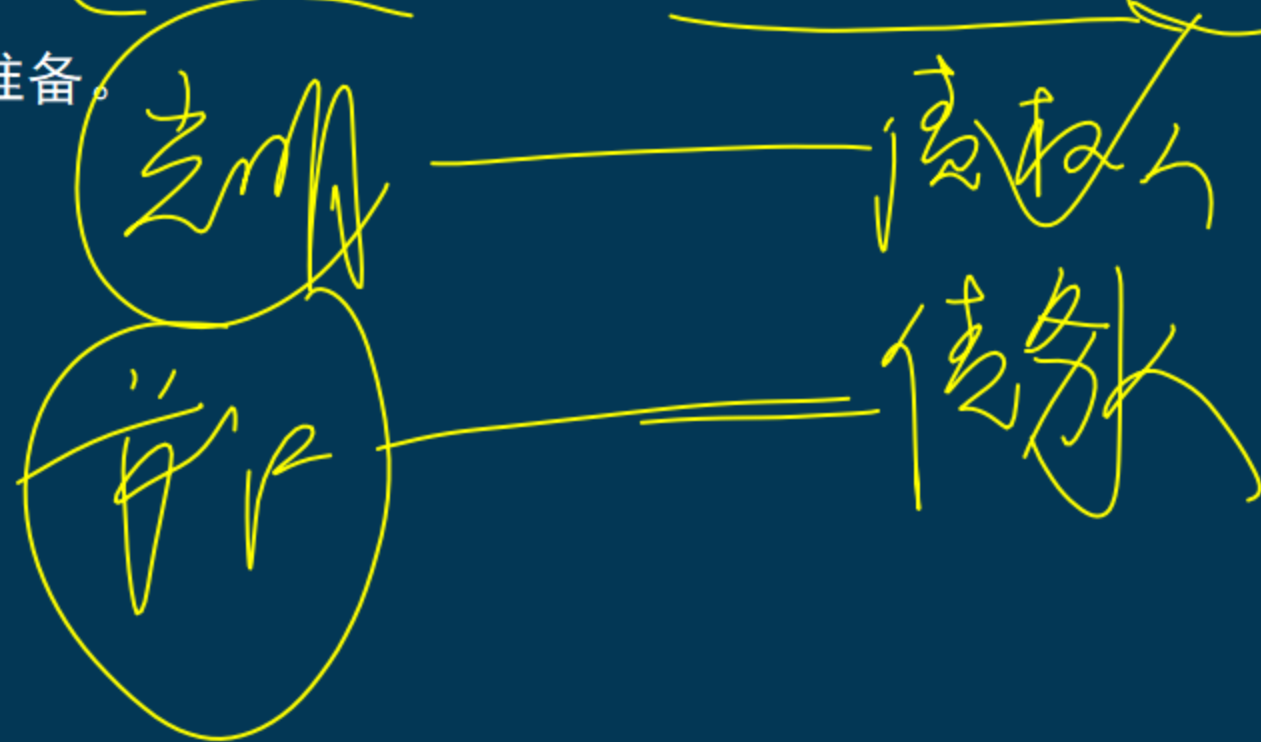
取得



二、以资产清偿债务

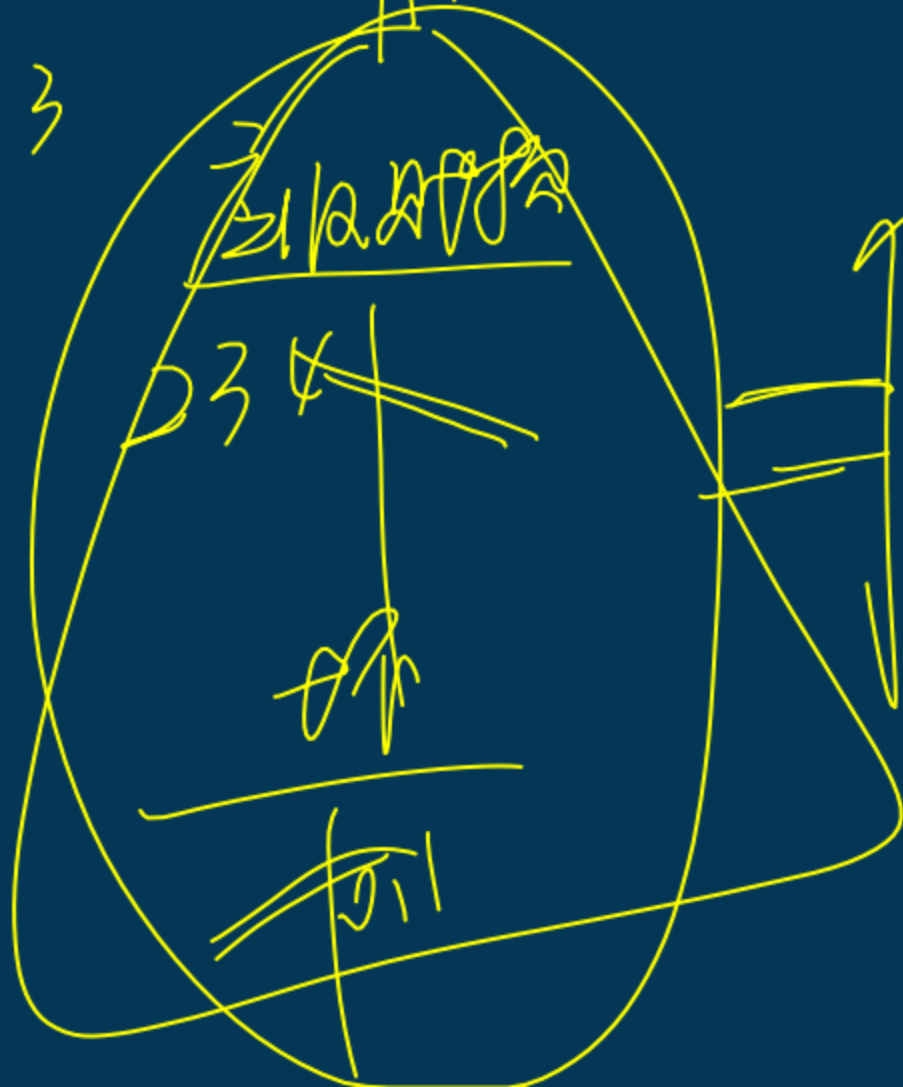
$$234 - 4 = 194 \text{ 万}$$

【例13—10】光明公司于2月10日销售一批材料给长江公司，含税价格为23.4万元。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4万元债务，余额用银行存款立即清偿。光明公司已对该债权计提了0.1万元坏账准备。



233-194 = 39

233



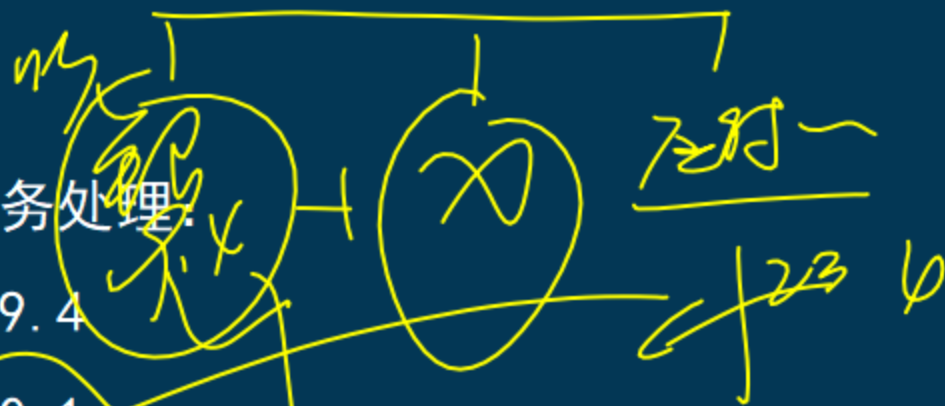
二、以资产清偿债务

(1) 光明公司 (债权人) 应作如下账务处理:

借: 银行存款 19.4
坏账准备 0.1
投资收益 3.9 【差额】
贷: 应收账款 23.4

(2) 长江公司 (债务人) 应作如下账务处理:

借: 应付账款 23.4
贷: 银行存款 19.4
投资收益 4 【差额】



投资收益 3.9

投资收益

二、以资产清偿债务

(二) 以非金融资产清偿债务

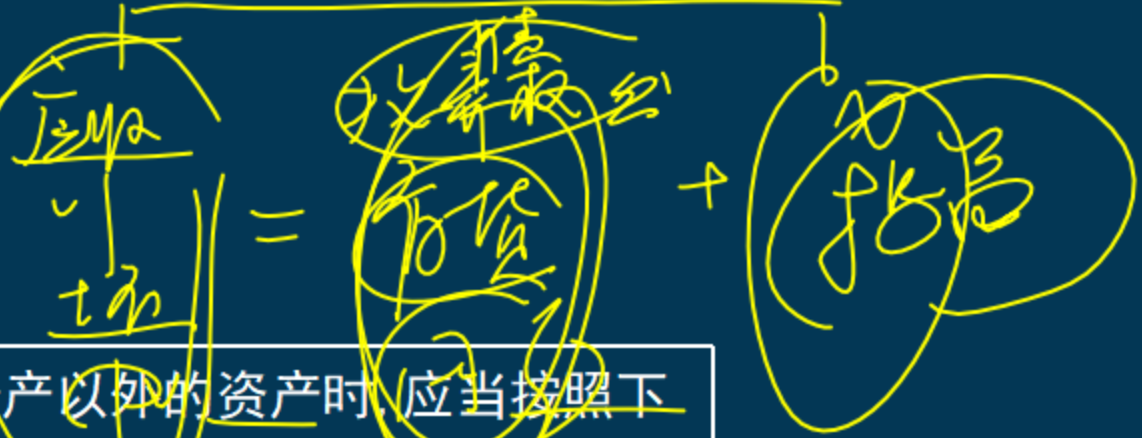
债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量：

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。

债权人

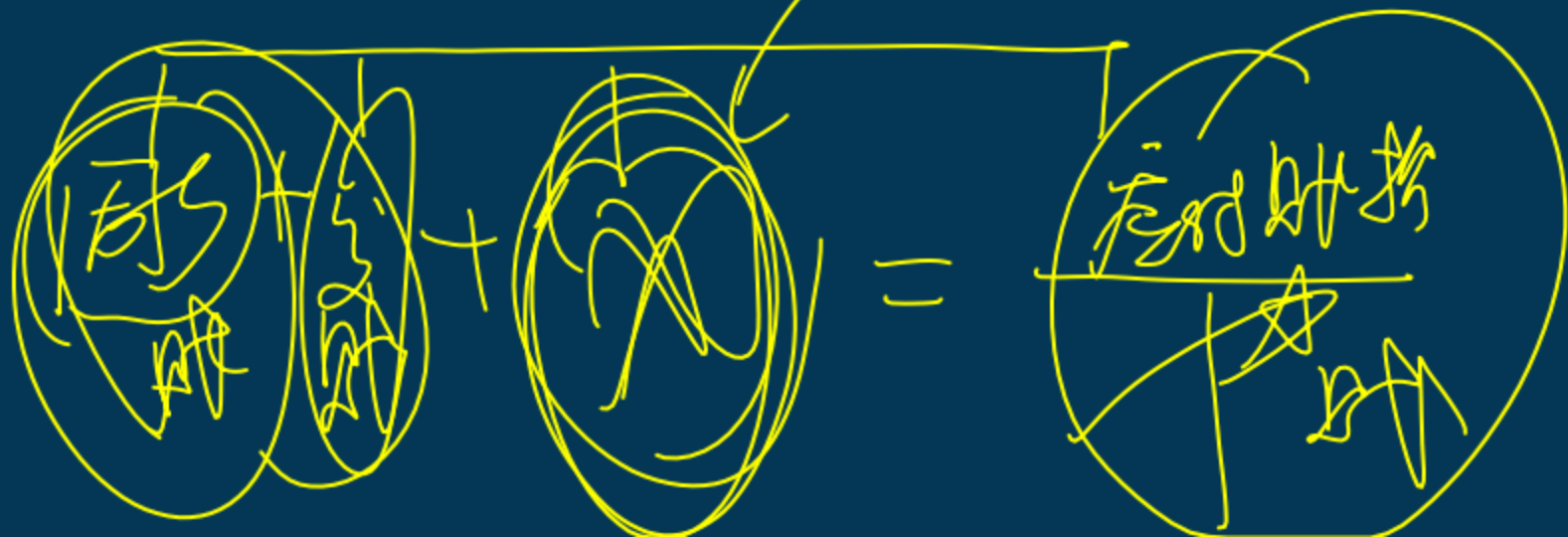


二、以资产清偿债务

(二) 以非金融资产清偿债务

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。清偿资产已计提减值准备的, 应结转已计提的减值准备。



二、以资产清偿债务

债权人

债务人

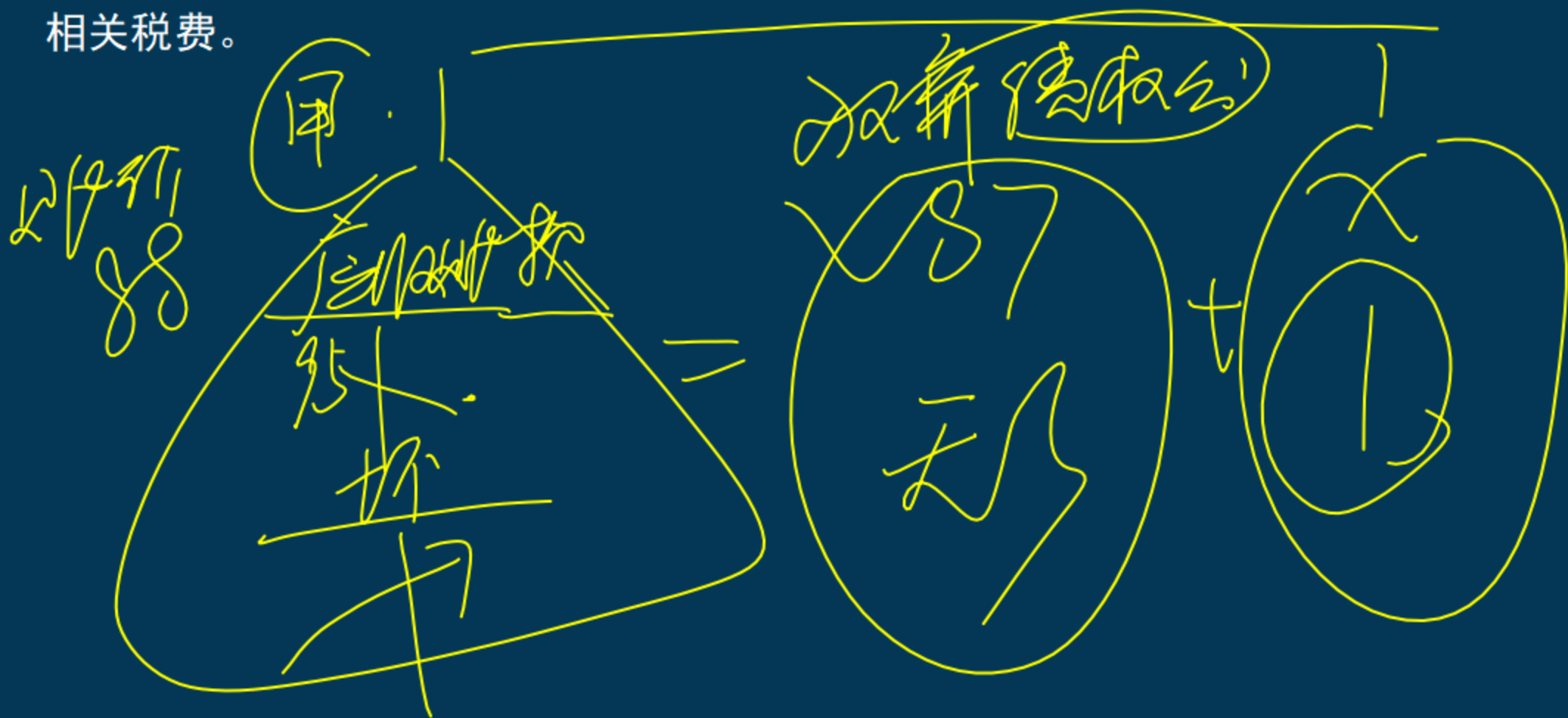
【例13-11】甲公司于2x21年6月18日向乙公司销售一批商品，应收乙公司款项的入账金额为95万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产，乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。

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。

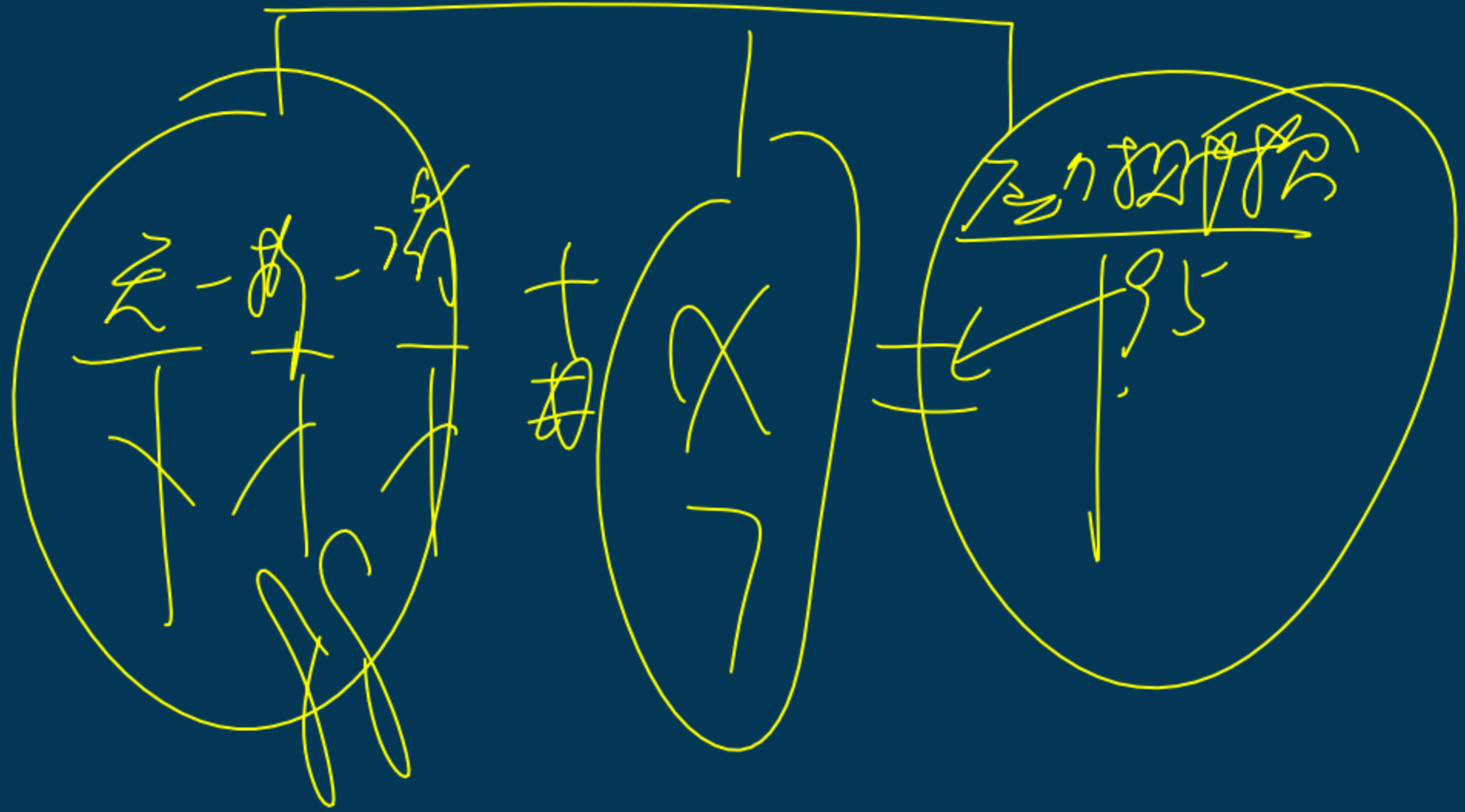
二、以资产清偿债务

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。

分录：借：应收账款 87
贷：应付账款 95
坏账准备 8



2



二、以资产清偿债务

(1) 甲公司（债权人）的会计处理

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。

二、以资产清偿债务

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	

开始

元

号

今天

学无止境

二、以资产清偿债务

(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	

88



二、以资产清偿债务

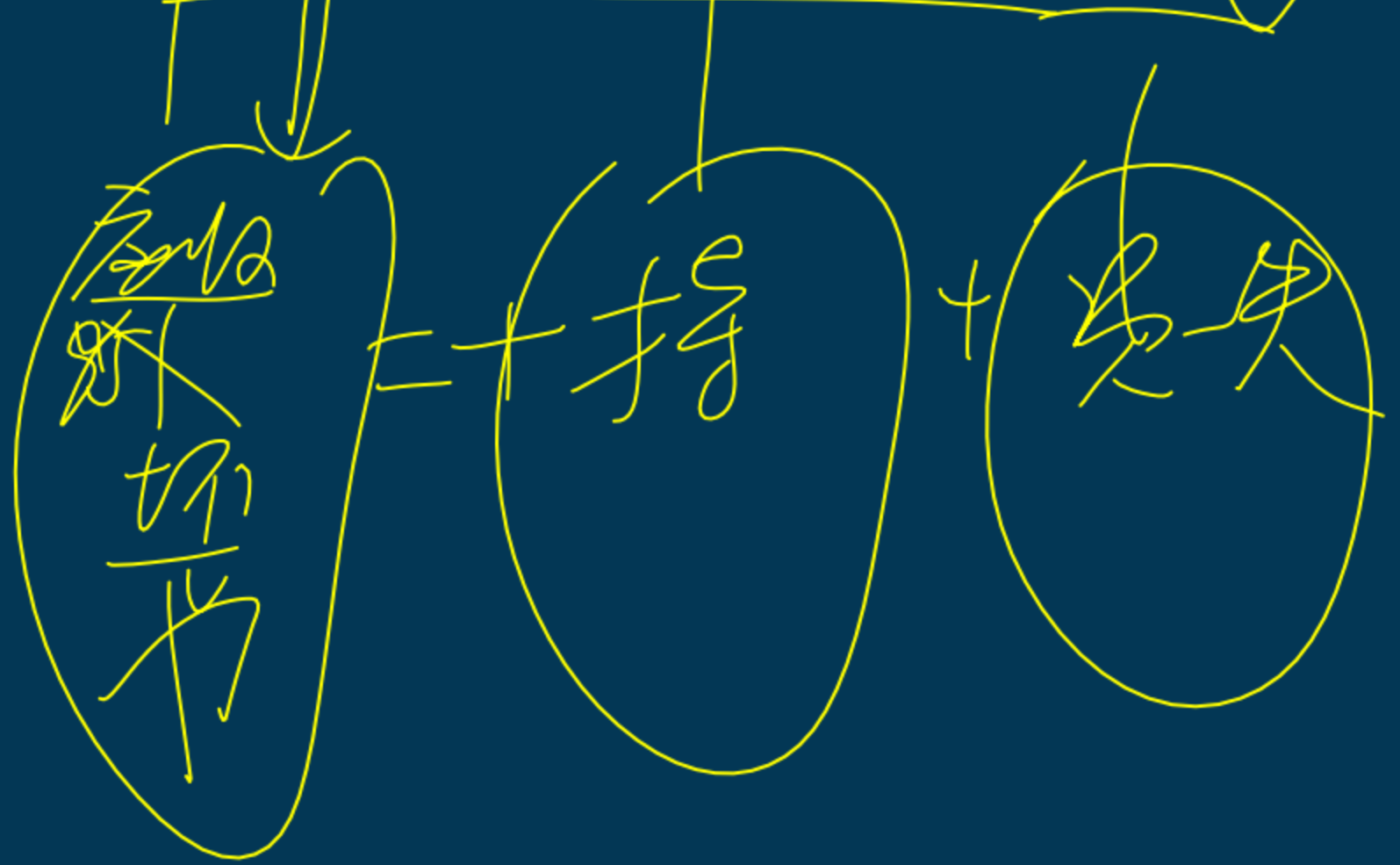
【例13—11】（续）假设甲公司管理层决议，受让该非专利技术后将在半年内将其出售，当日无形资产的公允价值为87万元，预计未来出售该非专利技术时将发生1万元的出售费用，该非专利技术满足持有待售资产确认条件。

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：

$$\downarrow 87 + 4 = 91$$

甲公司
公允价值 87
减：出售费用 1
86

28 = 87 + 1



二、以资产清偿债务

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

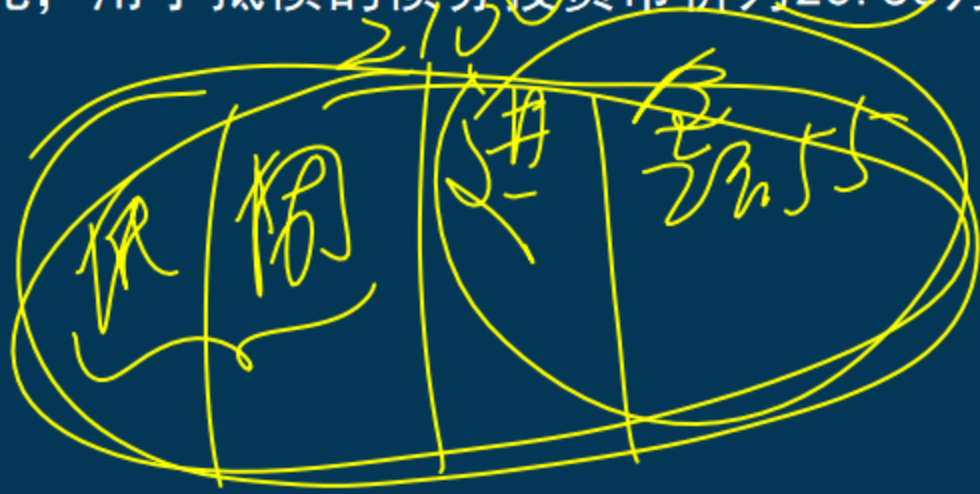
银行存款

40 000



二、以资产清偿债务

【例13—12】2x20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。2x21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。



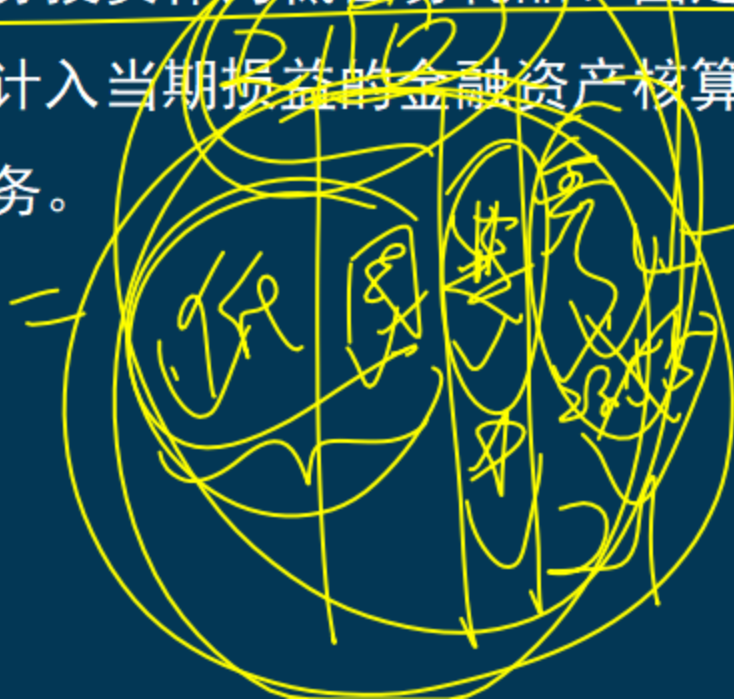
二、以资产清偿债务

抵债资产于2x21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。2x21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。

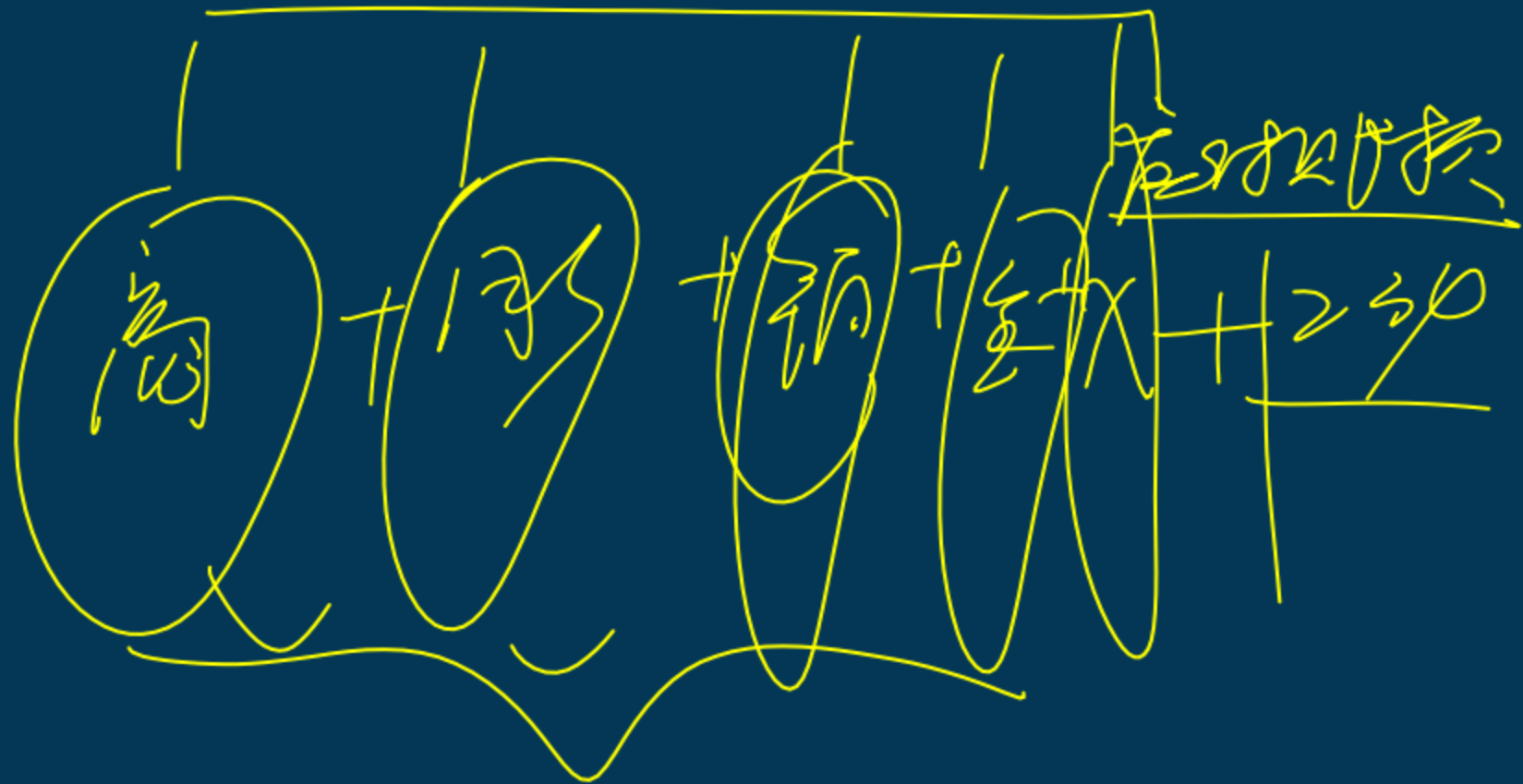
甲公司以其摊余成本计量该项债务。



二、以资产清偿债务

2x21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。



二、以资产清偿债务

(1) 乙公司（债权人）的会计处理

低值易耗品可抵扣增值税 = $90 \times 13\% = 11.7$ (万元)

设备可抵扣增值税 = $75 \times 13\% = 9.75$ (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础确定。

二、以资产清偿债务

低值易耗品的成本

$$=90 \div (90+75) \times (210-23.55-11.7-9.75)$$

$$=90 \text{ (万元)}$$

固定资产的成本

$$=75 \div (90+75) \times (210-23.55-11.7-9.75)$$

$$=75 \text{ (万元)}$$

二、以资产清偿债务

2x21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

低值易耗品

在建工程—在安装设备

应交税费—应交增值税（进项税额）

坏账准备

投资收益

贷：应收账款—甲公司

210 000

900 000

750 000

214 500

190 000

75 500

2 340 000

2355 → 21

二、以资产清偿债务

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

二、以资产清偿债务

(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

 累计折旧

 固定资产减值准备

 贷：固定资产

借：固定资产清理

 贷：银行存款

920 000

400 000

180 000

1 500 000

6 500

6 500

二、以资产清偿债务

借：应付账款 2 340 000

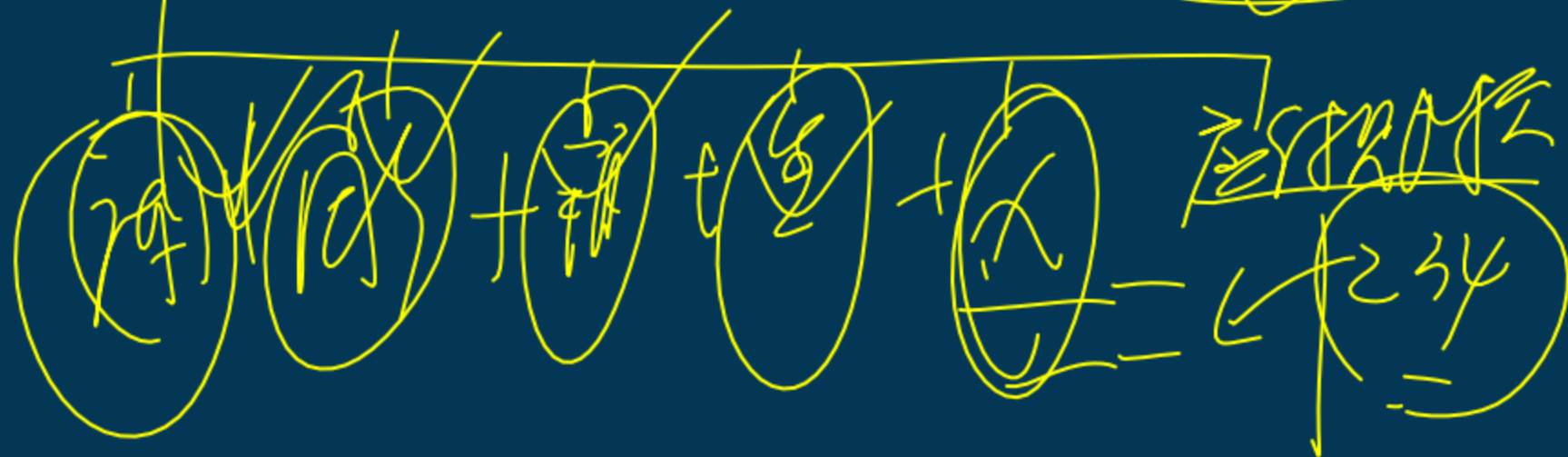
贷：固定资产清理 926 500

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



二、以资产清偿债务

【例13—13】光明公司于12月30日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。次年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。

14
13

支付~

234000

260000

40000

50000

二、以资产清偿债务

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。

借 230
贷

坏账 24
资产 230
 长期投 1
 投 1

二、以资产清偿债务

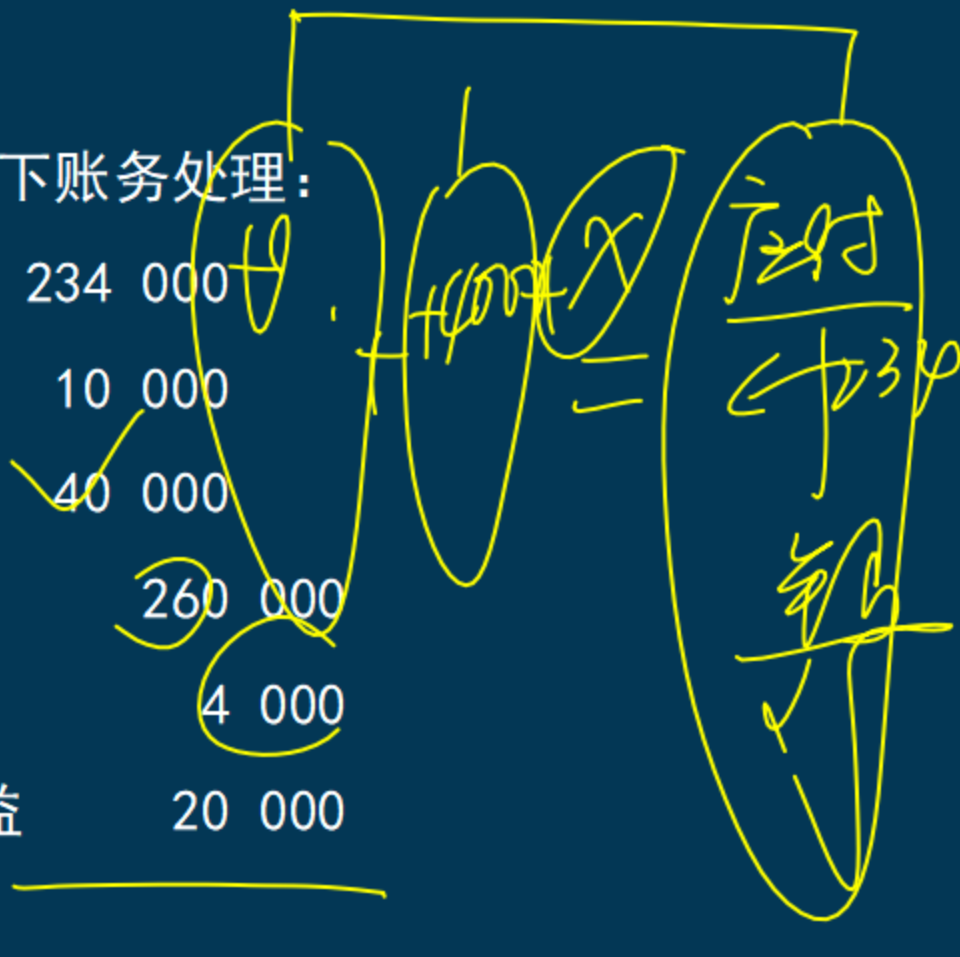
(1) 光明公司（债权人）应作如下账务处理：

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

二、以资产清偿债务

(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



债务人

债权人

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。

三、债务转为权益工具

【2022新增】

如果债权人与债务人间的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易，放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等，且通常不高于放弃债权的账面余额。

三、债务转为权益工具

100 万 的 权 2.6

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	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。
	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。

5

1000x1
这 1000x5

应付

1000x5

三、债务转为权益工具

【2021·真题·单选题】甲公司2020年12月12日与乙公司进行债务重组，重组日甲公司应收乙公司账款的账面余额为216万元，已计提坏账准备28万元，应收账款的公允价值为182万元。乙公司以一批库存商品抵偿该笔欠款，该库存商品的公允价值为200万元，增值税税额为26万元。甲公司取得上述库存商品支付了运输费3万元。假定不考虑除增值税外的其他因素。甲公司因该债务重组应确认“投资收益”（ ）万元。

- A. -9
- B. 12
- C. 20
- D. -6



三、债务转为权益工具

【答案】D

【解析】甲公司因该债务重组应确认“投资收益”的金额
 $=182-(216-28)=182-188=-6$ （万元）。

借：库存商品	(182+3-26)	159
应交税费——应交增值税（进项税额）		26
坏账准备		28
投资收益		6
贷：应收账款		216
银行存款		3

三、债务转为权益工具



【例13-14】甲公司于2月10日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。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。



三、债务转为权益工具

10月20日，乙公司办结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。

3月31日，应收款项和应付款项的公允价值均为100万元。

6月30日，应收款项和应付款项的公允价值均为85万元。

8月12日，应收款项和应付款项的公允价值均为76万元。

10月20日，应收款项和应付款项的公允价值仍为76万元。

三、债务转为权益工具

假定不考虑其他相关税费。

(1) 乙公司 (债权人) 的会计处理

① 6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

② 8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

三、债务转为权益工具

③10月20日

借：长期股权投资—甲公司

交易性金融资产—公允价值变动

贷：交易性金融资产—成本

银行存款

56 + 112

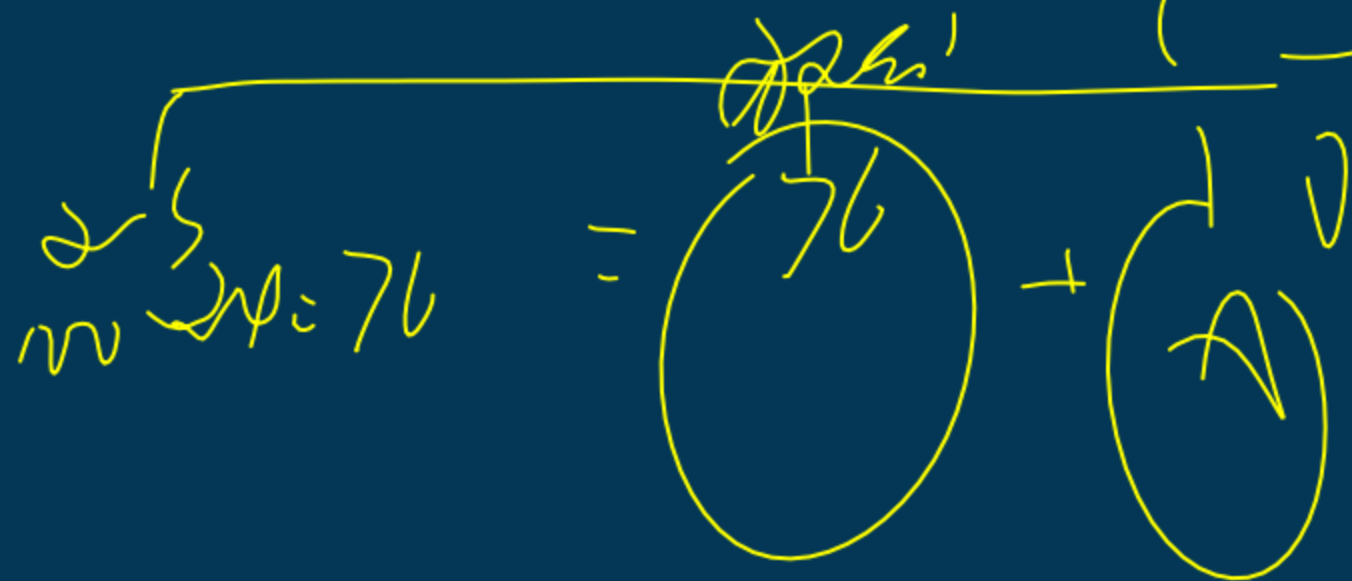
☆

772 000

240 000

1 000 000

12 000



三、债务转为权益工具

(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：

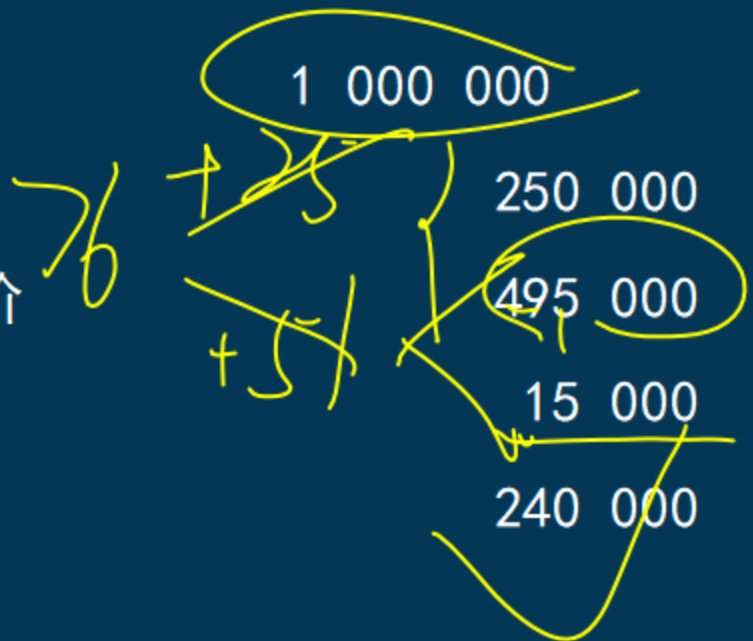
借：应付账款

贷：实收资本

资本公积—资本溢价

银行存款

投资收益



四、修改其他条款

债权\ 债务终 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。

四、修改其他条款

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。

四、修改其他条款 → 债务人 → 债权人

【例13-15】海星公司2×21年12月31日应付昌河公司票据的账面余额为20.8万元，其中，0.8万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2×21年12月31日前支付的应付票据。经双方协商，于2×22年1月1日进行债务重组。

昌河公司同意将债务本金减至16万元，免去债务人2×21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2×23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5.2万元，现行类似债权资产市场折现率为5%。

四、修改其他条款

根据上述资料，债务重组后债务的公允价值为16万元。

(1) 海星公司（债务人）应作如下账务处理：

借：应付票据

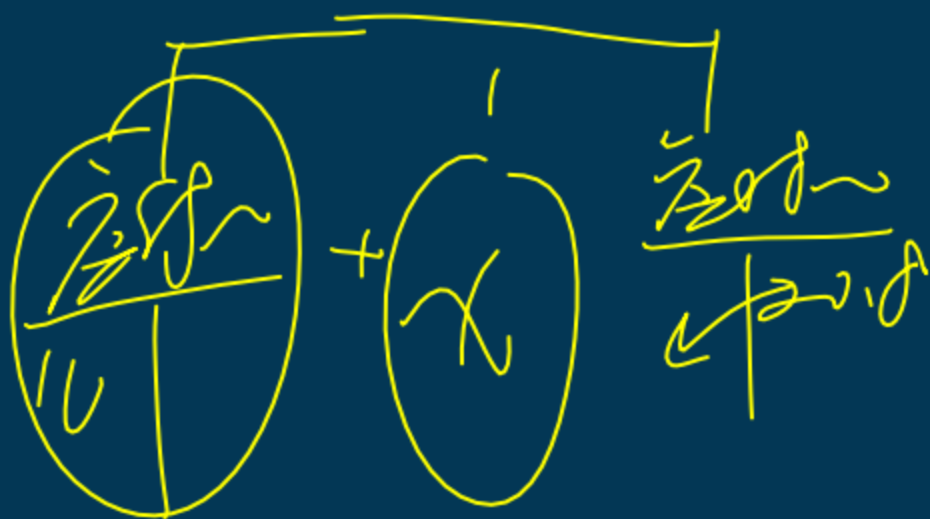
20.8

贷：应付账款——昌河公司（重组债务）

16

投资收益

4.8 (4+0.8)



四、修改其他条款

(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）	16【公允价值】
坏账准备	5.2
贷：应收票据	20.8
投资收益	0.4【差额】

② 2×22年12月31日收到利息8 000元

借：银行存款	0.8
贷：财务费用	0.8（16×5%）

Handwritten notes and calculations:

$20.8 - 5.2 = 15.6$

$15.6 = 16 + X$

Handwritten annotations include "公允价值" (Fair Value) and "差额" (Difference).

四、修改其他条款

③2×23年12月31日收回本金和最后一年利息

借：银行存款

16.8

贷：应收账款——海星公司（重组债权） 16

 财务费用

 0.8 (16×5%)

五、组合方式

债权人	<p>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。</p>
债务人	<p>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。</p>

五、组合方式

【例13—16】A公司为上市公司，2×18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2×21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。2×21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。

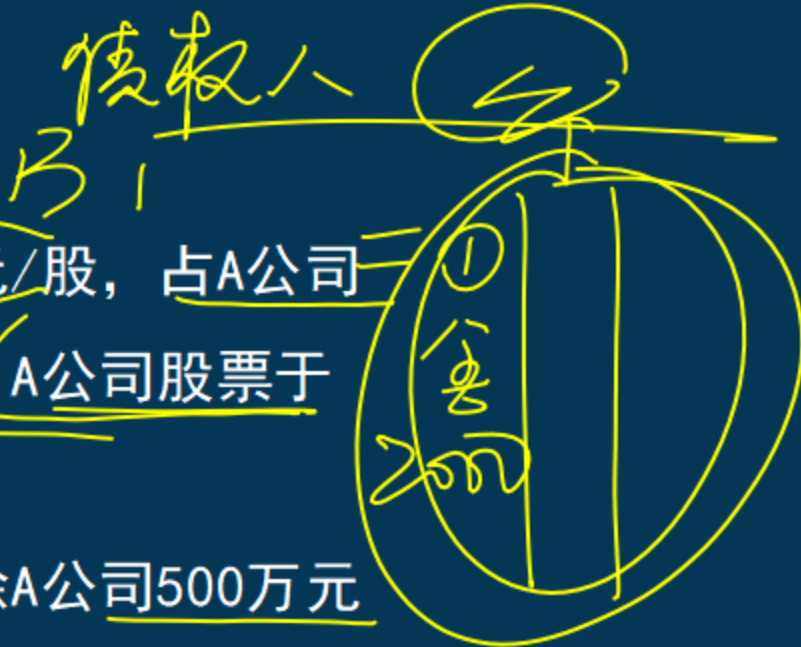
2×22年1月10日，B银行同意与A公司就该项贷款重新达成协议，新协议约定：

(1) A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；

五、组合方式

(2) A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2×22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2×22年12月31日，年利率8%；如果A公司未能履行(1)(2)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。



五、组合方式

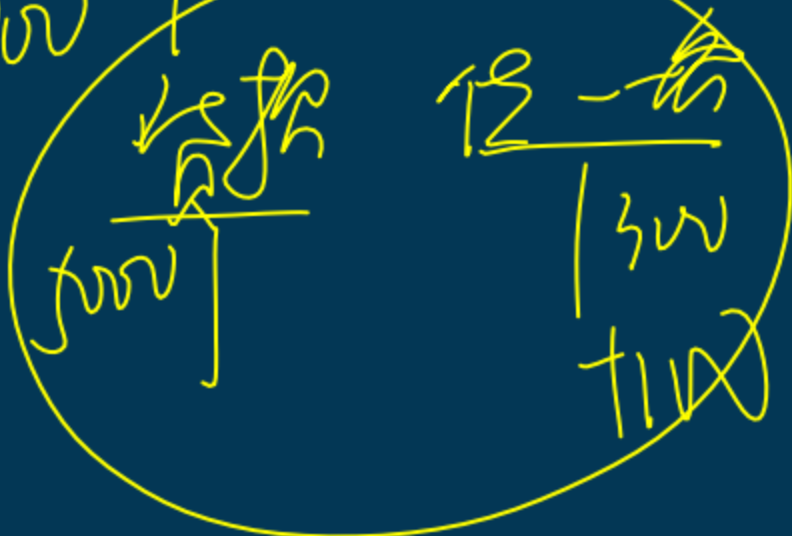
B银行以摊余成本计量该贷款，已计提贷款损失准备300万元

。该贷款于2×22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。

2×22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。

2×22年3月31日，B银行为该笔贷款补提了100万元的损失准备。

4700



4.2 x 500

五、组合方式

2×22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。

$$4.02 \times 500$$

A公司以摊余成本计量该贷款，截至2×22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。

五、组合方式

债务人(A公司)	债权人(B银行)
长期借款: (2×22.1.10) 账面价值=5000	贷款: (2×22.1.10) 账面价值=5000-300=4700 公允价值=4600
固定资产: 账面800, 抵债1000 增发股票: 面值500, 抵债2000 免除债务: 账面500 展期债务: 账面1500【原6%, 展期8%】	投资性房地产: 1100 =4600-2000-1500 交易性金融资产: 2000→2010 贷款: 公允1500

五、组合方式

(1) 债权人 (B银行) 的会计处理

A公司与B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实质性修改，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2×22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，可以确认债务重组相关损益，并按照修改后的条款确认新金融资产。

五、组合方式

①3月2日:

投资性房地产成本 = ~~放弃债权公允价值1600万元~~ + ~~受让股权公~~
允价值2000万元 - ~~重组债权公允价值1500万元~~ = 1100万元

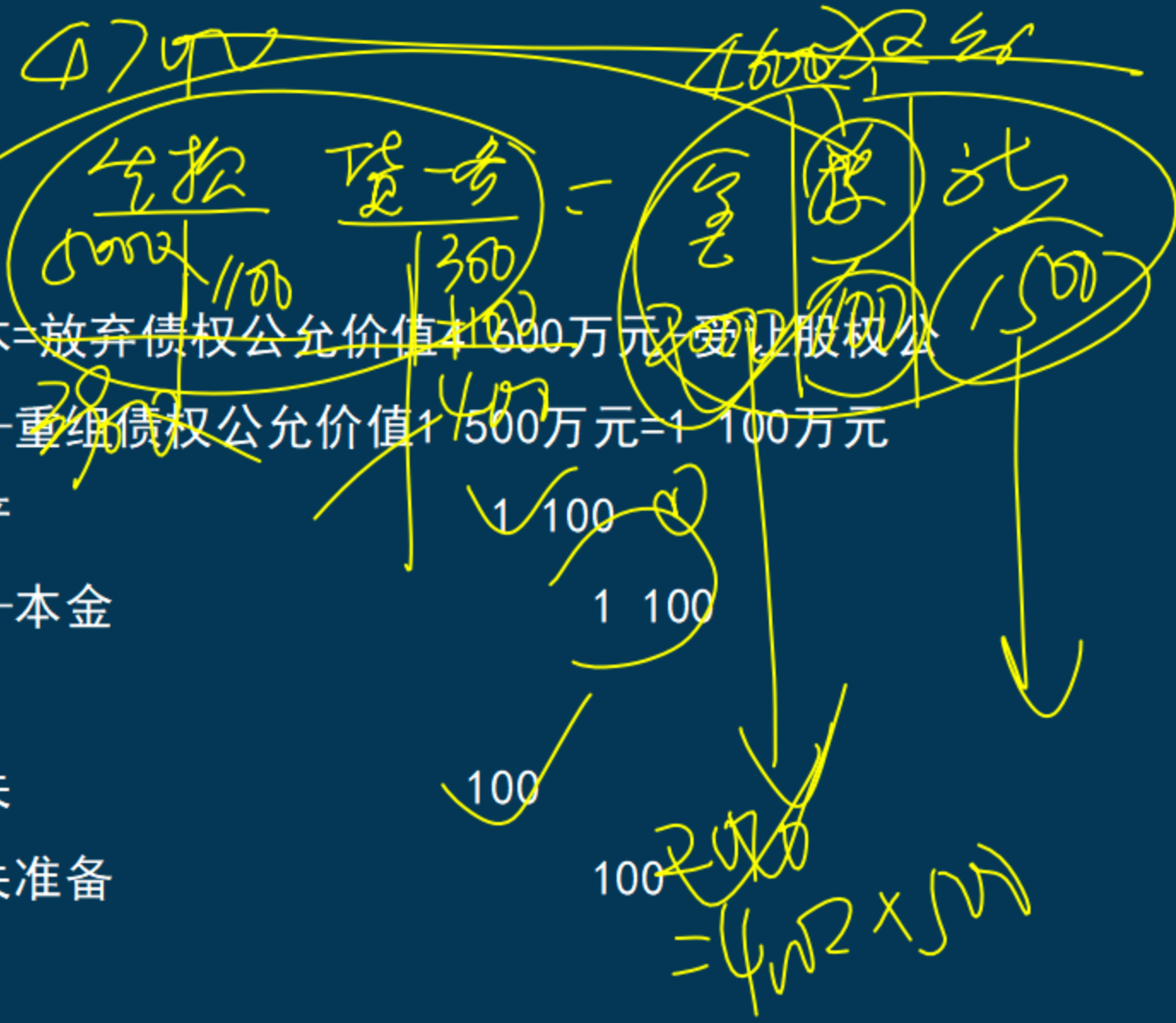
借：投资性房地产

贷：贷款——本金

②3月31日:

借：信用减值损失

贷：贷款损失准备



五、组合方式

③5月9日:

受让股权【金融资产】的公允价值 = $4.02 \times 500 = 2010$ (万元)

借: 交易性金融资产

2010【公允价值】

贷款——本金 (重组债权)

1500【公允价值】

贷款损失准备

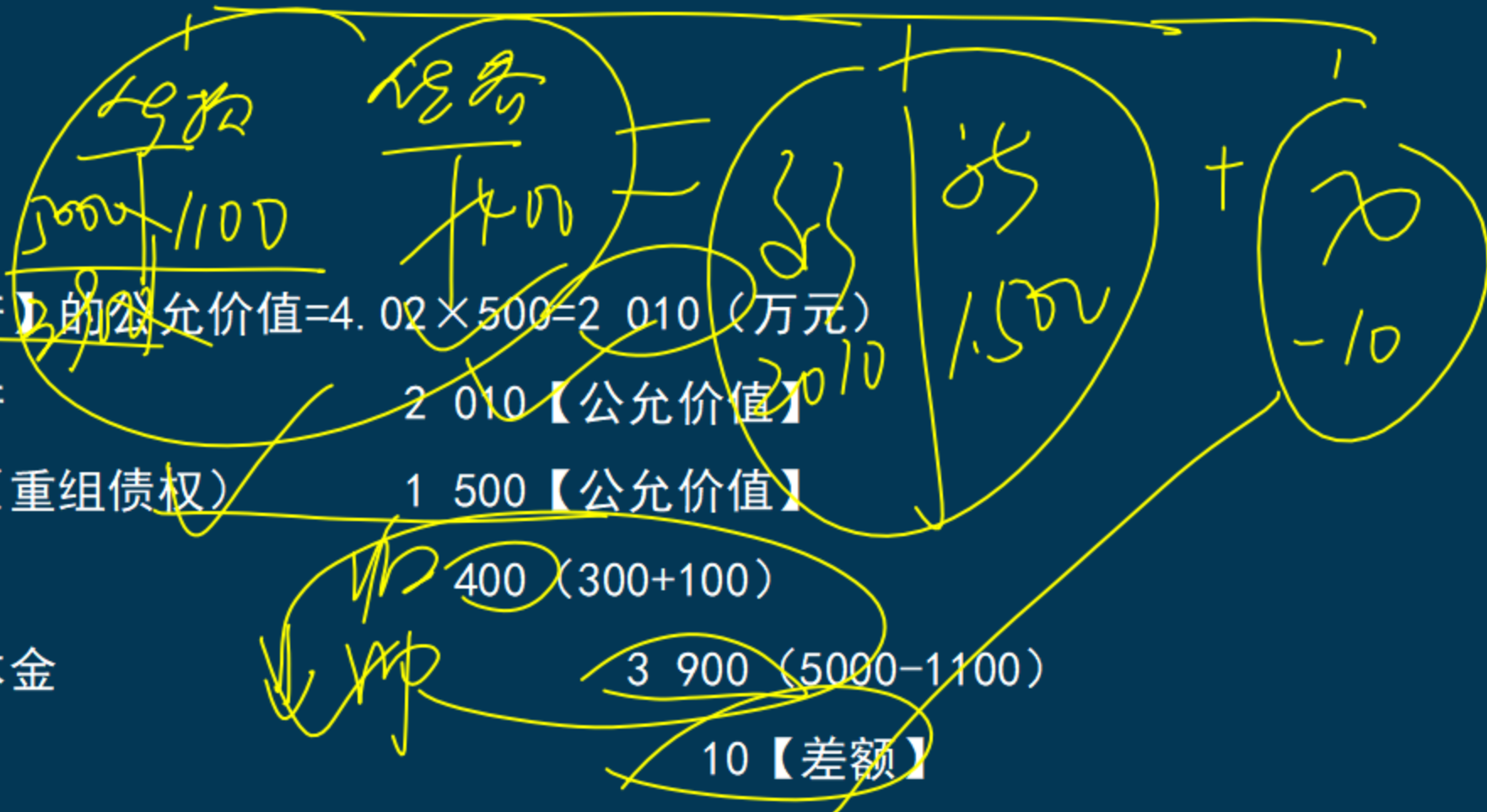
400 (300+100)

贷: 贷款——本金

3900 (5000-1100)

投资收益

10【差额】



五、组合方式

(2) 债务人(A公司)的会计处理

该债务重组协议的执行过程和结果不确定性于2×22年5月9日消除时，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。

①3月2日：

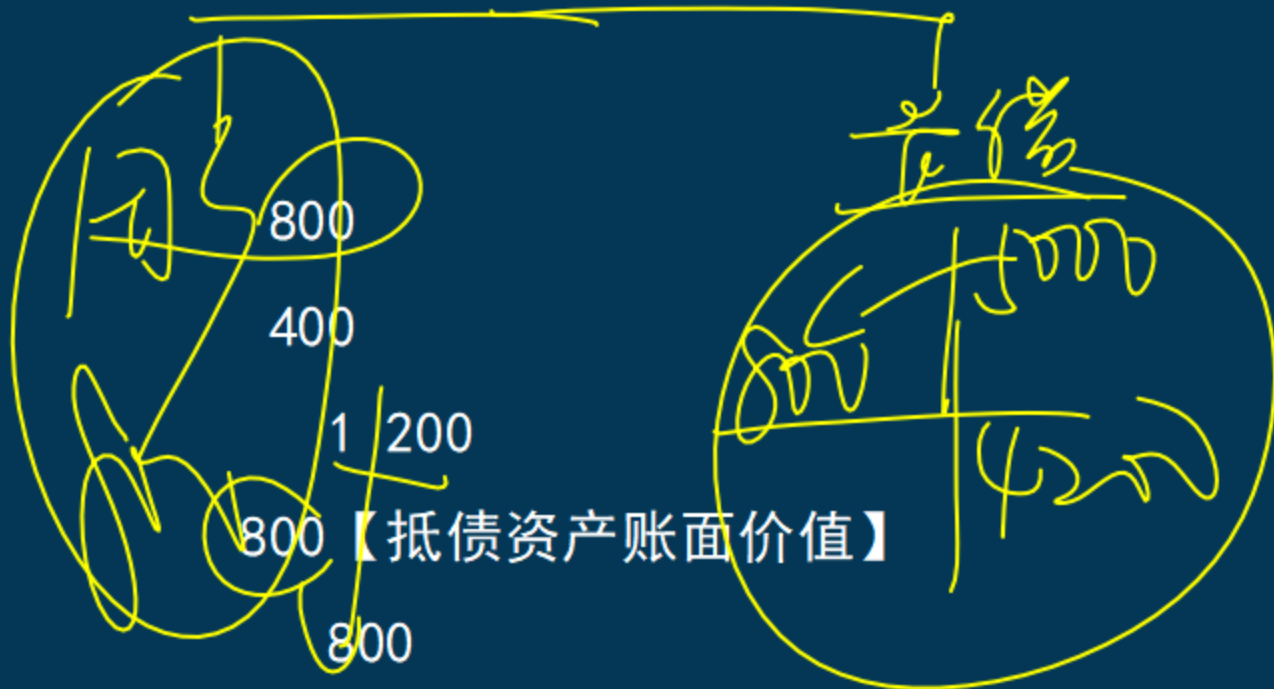
借：固定资产清理

 累计折旧

 贷：固定资产

借：长期借款——本金

 贷：固定资产清理



五、组合方式

②5月9日:

借款的新现金流量现值

$$= 1500 \times (1+8\%) / (1+6\%) = 1528.3 \text{ (万元)}$$

现金流变化

$$= (1528.3 - 1500) / 1500 = 1.89\%, < 10\%$$

因此针对1500万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。

$$1500 \times (1+8\%)$$

五、组合方式

借：长期借款——本金	4 200【原债务】
贷：股本	500
资本公积——股本溢价	1 510 (2 010-500)
长期借款——本金	1 528.3【重新计量】
其他收益——债务重组收益	661.7【差额】

本例中，即使没有“A公司未能履行（1）（2）所述偿债义务，B银行有权终止重组协议，尚未履行的债权调整承诺随之失效”的条款，债务人仍然应当谨慎处理，考虑在债务的现时义务解除时终止确认原债务。

【本章小结】

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



谢谢 观看
THANK YOU