



## 2023 年注册会计师考试《会计》考生回忆试题及点评（第 1 批）

## 一、单项选择题

1. 甲公司通过二级市场回购股份以授予限制性股票的方式对员工进行股权激励。2×22 年 9 月 15 日，甲公司股东大会通过股权激励方案，确定授予价格，并授权董事会确定具体人员和股份数量，11 月 28 日，董事会确定具体人员和股份数量，并与员工签订认股协议，12 月 10 日，员工向甲公司支付认购款，2×23 年 1 月 25 日，甲公司办理股权登记手续。甲公司该项股权激励授予日为（ ）。

- A. 2×22 年 9 月 15 日
- B. 2×22 年 11 月 28 日
- C. 2×22 年 12 月 10 日
- D. 2×23 年 1 月 25 日

【正确答案】B

【答案解析】授予日，是指股份支付协议获得股东大会批准的日期。实务中，常见上市公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会后续确定具体激励对象及股份数量。在此情况下，授予日为董事会后续确定具体激励对象及股份数量，并将经批准的股权激励方案的具体条款或条件与员工进行沟通并达成一致的日期。

【点评】

郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第十章第 02 讲——相似度 85%；



**经典例题**

【例题·计算分析题】甲公司为上市公司，2×21年拟通过从二级市场回购股份的方式实施股权激励计划。2×21年10月16日，甲公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会确定具体激励对象及股份数量。2×21年12月16日，公司董事会确定了具体激励对象及股份数量，并将经批准的股权激励方案与员工进行了沟通并达成一致。

要求：确定授予日，并说明理由。

10月16号应该叫授予日

19:01 / 43:15

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第十章第01讲——相似度 75%;

第01讲 股份支付概述

主要环节	授予日	★股份支付协议获得股东大会或类似机构批准的日期；实务中，常见上市公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会后续确定具体激励对象及股份数量。在此情况下，授予日为董事会后续确定具体激励对象及股份数量，并将批准的股权激励方案的具体条款或条件与员工进行沟通并达成一致的日期。
------	-----	---

13:37 / 33:23

显示老师 1.0 X 超清

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第十章第01讲——相似度 75%;



第01讲 股份支付概述、股份支付的确认与计量原则

## 第一节 股份支付概述

授予日 (2022 年主观题 涉及)	股份支付协议获得股东大会或类似机构批准的日期。实务中，常见上市公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会后续确定具体激励对象及股份数量。在此情况下，授予日为董事会后续确定具体激励对象及股份数量，并将经批准的股权激励方案的具体条款或条件与员工进行沟通并达成一致的日期。
可行权日	可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权利日期
行权日	职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期
出售日	股票的持有人将行权所取得的期权股票出售的日期

07:36 / 35:49

显示老师

1.0 X

超清



郭建华老师主编梦 1 应试指南 P223——相似度 90%;

8. 上市公司甲公司通过从二级市场回购股份的方式实施股权激励计划。2×23 年 5 月 15 日，甲公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会确定具体激励对象及股份数量。2×23 年 7 月 1 日，甲公司董事会确定了具体激励对象及股份（限制性股票）数量，并将经批准的股权激励方案与员工进行了沟通并达成一致。甲公司有关该股份支付计划的表述正确的是（ ）。

- A. 该股份支付计划的授予日应为 2×23 年 5 月 15 日
- B. 该股份支付计划的授予日应为 2×23 年 7 月 1 日
- C. 按照现金结算的股份支付进行会计处理
- D. 以授予日期权定价模型确定授予日限制性股票的公允价值





8. B 【解析】选项 A，甲公司股权激励方案虽于 2×23 年 5 月 15 日获得股东大会批准，但该日并未确定拟授予股份的激励对象及授予股份数量，不满足授予日的相关定义，即在授予日，企业与职工就股份支付的协议条款或条件已达成一致，并且该协议获得股东大会或类似机构的批准。2×23 年 7 月 1 日，甲公司董事会确定了股权激励对象及授予股份数量，该日企业与职工就股份支付的协议条款或条件已达成一致，因此，该股份支付计划的授予日应为 2×23 年 7 月 1 日；选项 C，按照权益结

2. 注册会计师下列行为，符合会计职业道德的是（ ）。

- A. 面临压力，坚持立场，除非这样做会给事务所带来潜在影响
- B. 执行审计业务时，无论形式上是否保持独立，关键是实质上保持独立
- C. 为勤勉尽责，在公共场所接听电话会议对客户会计处理提出质疑
- D. 在对客户问题提出质疑时保持正直、诚实守信

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，客观公正原则要求注册会计师不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。例如，注册会计师在面临压力时坚持自己的立场，或在适当时质疑他人，即使这样做会对会计师事务所或注册会计师个人造成潜在的不利后果。选项 B，独立性要求注册会计师在执行审计和审阅业务、其他鉴证业务时，应当遵循独立性原则，从实质上和形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观公正。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第一章第 01 讲——相似度 75%；



01 总论

正保会计 | www.chinaacc.com

目录 >> 收起 >> 提问 笔记 练习 记忆曲线 评价 意见反馈

**【知识点】中国注册会计师职业道德★**

**(一) 诚信**

诚信是注册会计师行业存在和发展的基础。在所有的职业活动中保持正直、诚实守信。例如，注册会计师可以通过下列方式遵循诚信原则：在对客户所采用的立场提出质疑时保持正直、诚实守信；当怀疑某项陈述可能包含严重虚假或误导性内容时，对不一致的信息实施进一步调查并寻求进一步审计证据，以就具体情况下需要采取的恰当措施作出知情决策。

并寻求进一步的审计的证据

01 总论

正保会计 | www.chinaacc.com

目录 >> 收起 >> 提问 笔记 练习 记忆曲线 评价 意见反馈

**(二) 客观公正**

客观公正原则要求注册会计师不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。例如，注册会计师在面临压力时坚持自己的立场，或在适当时质疑他人，即使这样做，会对会计事务所或注册会计师个人造成潜在的不利后果。

或者他人的不当的影响

41:23 / 46:52 显示字幕 显示老师 1.0 X 超青



**01 总论**

**(三) 独立性**

独立性是鉴证业务的灵魂，是专门针对注册会计师从事审计和审阅业务、其他鉴证业务而提出的职业道德基本准则。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录

>> 收起

提问

笔记

练习

记忆曲线

评价

意见反馈

是专门针对注册会计师从事的

VIP 模拟试题（三）——相似度 80%；

13【单项选择题】

下列关于中国注册会计师职业道德的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 独立性是注册会计师行业存在和发展的基石，在职业道德基本原则中居于首要地位
- B. 客观公正原则要求注册会计师不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断
- C. 维护公众利益是注册会计师行业的宗旨
- D. 注册会计师应当遵循保密原则，对职业活动中获知的涉密信息保密

【参考答案】：A

参考解析：选项A，诚信是注册会计师行业存在和发展的基石，在职业道德基本原则中居于首要地位。

【点评】本题考查中国注册会计师职业道德，本知识点为今年教材新增内容，需要考生给予关注。

项目	内容
会计人员职业道德的内容（范畴）	1.坚持诚信，守法奉公 2.坚持准则，守则敬业 3.坚持学习，守正创新
中国注册会计师职业道德（基本原则）	1.诚信（首要地位） 2.客观公正 3.独立性（鉴证业务的灵魂） 4.专业胜任能力和勤勉尽责 5.保密 6.良好职业行为

3. 甲公司是乙公司的控股股东，为解决乙公司临时性经营资金短缺。甲公司向乙公司提供本金 960 万元的有息借款，约定 10 个月后偿还本息 1000 万元。



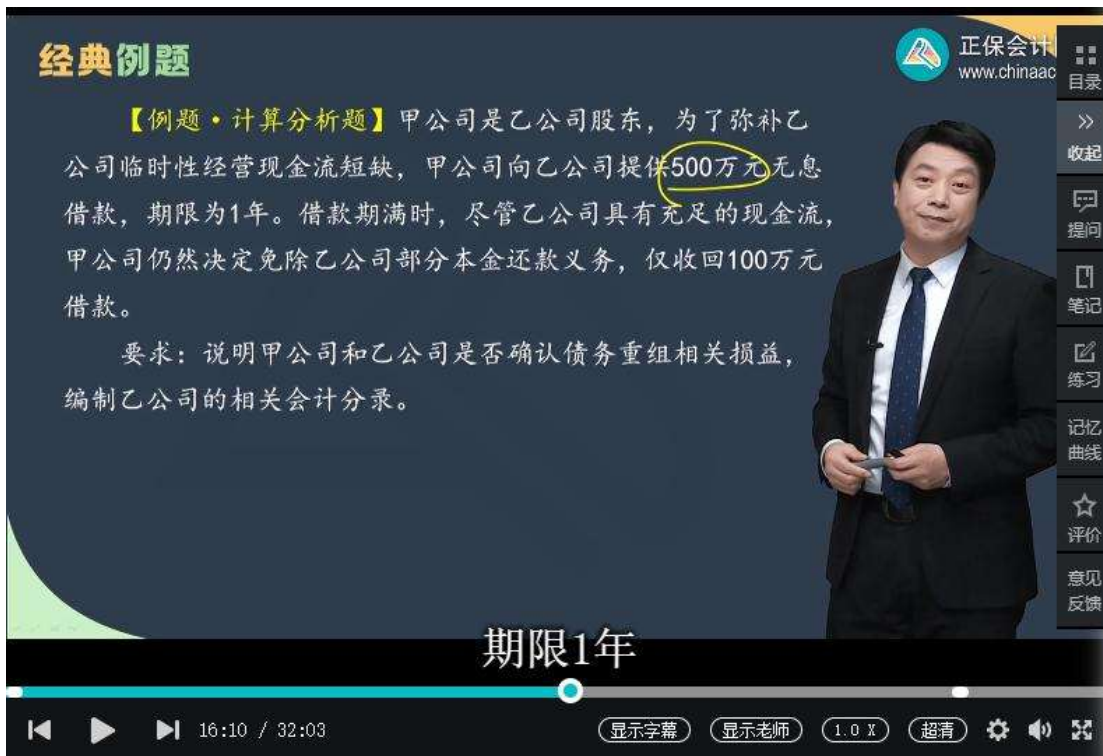
利率符合市场利率，借款到期，乙公司发生财务困难，进行债务重组，根据重组安排，第三方债权人普遍豁免本息 60% 的偿还义务。甲公司豁免本息 90% 的偿还义务，而收回 100 万元，乙公司债务重组收益为（ ）。

A. 100 万元    B. 400 万元    C. 900 万元    D. 600 万元

【正确答案】D

【答案解析】乙公司债务重组收益 =  $1000 - 100 - 1000 \times (90\% - 60\%) = 600$  (万元)。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十一章第 01 讲——相似  
度 75%;



**经典例题**

【例题·计算分析题】甲公司是乙公司股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供 500 万元无息借款，期限为 1 年。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司部分本金还款义务，仅收回 100 万元借款。

要求：说明甲公司和乙公司是否确认债务重组相关损益，编制乙公司的相关会计分录。

期限 1 年

16:10 / 32:03

显示字幕 显示老师 1.0 X 超青

目录 收起 提问 笔记 练习 记忆曲线 评价 意见反馈



**经典例题**

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

借：其他应付款	500	
贷：银行存款		100
资本公积		400

而是以市场参与者的身份

17:22 / 32:03

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

**经典例题**

**【拓展】** 假设前例中债务人乙公司确实出现财务困难，其他债权人对其债务普遍进行了减半的豁免，甲公司作为股东比其他债务人多豁免150万元债务，其余100万元由乙公司以银行存款归还。该交易中正常豁免250万元债务的交易适用债务重组准则，确认债务重组相关损益，甲公司作为股东比其他债权人多豁免150万元债务应当作为权益性交易处理，乙公司的会计分录：

借：其他应付款	500	
贷：银行存款		100
资本公积		150
投资收益		250

确认债务重组损益吗确认

20:32 / 32:03

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十一章第 01 讲——相似度 75%;



21 债务重组

正保会计 | www.chinaacc.com

目录

>> 收起

提问

笔记

练习

记忆曲线

☆ 评价

意见反馈

【基础案例】 甲公司是乙公司的股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供1 000万元无息借款，并约定了6个月后收回。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司部分本金还款义务，仅收回200万元借款。

【解析】 在此项交易中，如果甲公司不以股东身份而是以市场交易者身份参与交易，在乙公司具有足够偿债能力的情况下不会免除其部分本金。因此，此交易应定性为权益性交易，不确认债务重组相关损益。

10:22 / 22:39

显示老师 1.0 X 超清

21 债务重组

正保会计 | www.chinaacc.com

目录

>> 收起

提问

笔记

练习

记忆曲线

☆ 评价

意见反馈

【拓展案例】 假设上例中债务人乙公司确实出现财务困难，其他债权人对其债务普遍进行了减半豁免，那么甲公司作为股东比其他债权人多豁免300万元债务的交易应当作为权益性交易，正常豁免的500万元债务的交易应当确认为债务重组相关损益。

10:28 / 22:39

显示老师 1.0 X 超清

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第二十一章第 01 讲——相似度 75%;

第01讲 债务重组的定义和方式，债权和债务的终止确认，债权人的会计处理

### 第一节 债务重组的定义和方式

#### (三) 债务重组过程中不适用债务重组准则的项目或情形

1. 债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报	适用金融工具系列准则 ✓
2. 债务重组中形成的企业合并	适用企业合并准则 ✓
3. 债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的	适用权益性交易的有关会计处理规定



- 目录
- >> 收起
- 提问
- 笔记
- 练习
- 评价
- 意见反馈

正保会计网校  
www.chinaacc.com

07:55 / 55:34

显示老师 1.0 X 超清

### 第一节 债务重组的定义和方式



#### 提示

如果包括股东在内的债权人对债务人的债务进行同比例豁免，则股东对债务人同比例豁免部分确认损益，超出同比例豁免的部分按照权益性交易原则处理，计入资本公积。



- 目录
- >> 收起
- 提问
- 笔记
- 练习
- 评价
- 意见反馈

正保会计网校  
www.chinaacc.com

08:46 / 55:34

显示老师 1.0 X 超清

王艳龙老师刷题集训班客观题集训/主观题突破：专题四-专题七收入和租赁(二) 所得税、财务报告、会计调整与每股收益、特殊业务 (2023. 06. 22) ——相似度



75%



## 特殊业务

正保会计网校  
www.chinaacc.com

## 【经典客观题】

39. 【单选题】（讲）2019年甲公司发生如下业务：

(1) 6月25日，甲公司与包括其控股股东P公司及债权银行在内的债权人签订债务重组协议，约定对甲公司欠银行的债务豁免50%，甲公司欠控股股东P公司的债务豁免70%，余款应于2020年6月30日前偿付。其中甲公司应付银行长期借款本金余额为2000万元，应付控股股东货款1000万元。

(2) 9月11日，为帮助甲公司度过现金流危机，甲公司控股股东P公司代其支付了600万元的所欠税款，并签订协议约定P公司对于所承担债务将不以任何方式要求甲公司偿还或增加持股比例。



## 特殊业务

正保会计网校  
www.chinaacc.com

## 【答案】D

【解析】（债务豁免构成权益性交易）上述业务影响甲公司2019年损益的金额=2000×50%+1000×50%=1500（万元），影响资本公积的金额=1000×20%+600=800（万元）。会计分录如下：

6月25日：

借：长期借款——银行	2000	
应付账款——P公司	1000	
贷：短期借款——债务重组（银行）	1000	(2000×50%)
应付账款——债务重组（P公司）	300	(1000×30%)
投资收益	1500	
资本公积——资本溢价	200	(1000×20%)

郭建华老师主编梦1应试指南 P611、625——相似度 75%；

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

债务重组构成权益性交易的情形包括：①债权人直接或间接对债务人持股，或者债务人直接或间接对债权人持股，且持股方以股东身份进行债务重组；②债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入。





7. 甲公司向乙公司提供 5 000 万元无息借款，并约定于 1 年后收回。借款期满后，债务人乙公司确实出现财务困难，乙公司与包括甲公司在内的其他债权人进行债务重组。其他债权人对其债务普遍进行了减半的豁免，甲公司作为股东比其他债务人多豁免 1 500 万元债务。不考虑其他因素，则下列会计处理中不正确的是( )。
- A. 债务重组中不属于权益性交易的部分仍然应当确认债务重组相关损益
  - B. 正常豁免 2 500 万元债务的交易应当确认债务重组相关损益
  - C. 甲公司作为股东比其他债权人多豁免 1 500 万元债务的交易应当作为权益性交易处理

7. D 【解析】债务重组中不属于权益性交易的部分仍然应当确认债务重组相关损益。债务人乙公司确实出现财务困难，其他债权人对其债务普遍进行了减半的豁免，那么甲公司作为股东比其他债务人多豁免 1 500 万元债务的交易应当作为权益性交易处理，正常豁免 2 500 万元债务的交易应当确认债务重组相关损益。

4. 甲公司、丙公司均为制造型企业，甲公司以其持有的作为存货核算的机器设备与丙公司持有的联营企业乙公司 30% 的股权进行置换。假设具有商业实质，换入资产和换出资产公允价值均能可靠计量。下列说法正确的是( )。
- A. 甲公司换出机器设备的公允价值计算收入
  - B. 甲公司将换出机器设备的公允价值与账面价值之间的差额计入资产处置损益
  - C. 丙公司以换出股权的账面价值计算机器设备的成本
  - D. 丙公司将换出股权的公允价值与账面价值之间的差额计入投资收益

【正确答案】D

【答案解析】甲公司换出存货适用《企业会计准则第 14 号——收入》准则中的非现金对价的相关规定，应以换入股权的公允价值计算收入，以换出机器设备的账面价值确认成本；丙公司以换出股权的公允价值计算换入机器设备的成本，将





换出股权的公允价值与账面价值之间的差额计入投资收益。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十章第01讲——相似度75%;

## 20 非货币性资产交换

### (二) 非货币性资产交换不涉及的交易和事项

正保会计  
www.chinaacc.com
 

- 目录
- >> 收起
- 提问
- 笔记
- 练习
- 记忆曲线
- 评价
- 意见反馈

交易和事项	适用准则
(1) 换出资产为存货的非货币性资产交换	《企业会计准则第14号——收入》。 提示：客户支付非现金对价的，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
(2) 企业合并中取得的非货币性资产	《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》
(3) 交换的资产中包括属于非货币性资产的金融资产	金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》

## 适用什么准则

06:44 / 26:15
显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

## 20 非货币性资产交换

正保会计  
www.chinaacc.com
 

- 目录
- >> 收起
- 提问
- 笔记
- 练习
- 记忆曲线
- 评价
- 意见反馈

**【案例引入4】**M公司以一批库存商品交换N公司的专利权，库存商品的成本为80万元，已提减值准备2万元，公允价值为100万元，增值税税率为13%，消费税率为5%。专利权的原价为300万元，累计摊销180万元，已提减值准备60万元，公允价值为95万元。经双方协议，由N公司支付补价11万元，税法规定该专利权免交增值税。双方均保持资产的原始使用状态，该交易具有商业实质。

**高志谦**  
《会计》

21:16 / 46:42
显示老师 1.0 X 超清



20 非货币性资产交换

正保会计网校  
www.chinaacc.com

【答案解析】

M公司的会计处理：

(1) 首先界定补价是否超标：  
收到的补价占整个交易额的比重  
 $= 11/100 \times 100\% = 11\% < 25\%$ ，所以该交易应界定为非货币性资产交换。

(2) 作为换出存货方，应参照《收入》准则中非现金对价的处理原则，优先选择换入非现金的公允价值，即换入专利权的入账成本 = 95 (万元)。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>>  
收起  
提问  
笔记  
练习  
记忆曲线  
评价  
意见反馈

20 非货币性资产交换

正保会计网校  
www.chinaacc.com

(3) 账务处理如下：

借：无形资产	95	
银行存款	11	
贷：主营业务收入		93
应交税费——应交增值税（销项税额）		13
借：主营业务成本	78	
存货跌价准备	2	
贷：库存商品		80
借：税金及附加	5	
贷：应交税费——应交消费税		5

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>>  
收起  
提问  
笔记  
练习  
记忆曲线  
评价  
意见反馈



**20 非货币性资产交换**

N公司的会计处理:

(1) 首先界定补价是否超标:  
支付的补价占整个交易额的比重  
 $= 11 / (95 + 11) \times 100\% \approx 10.38\% < 25\%$ ,  
所以该交易应界定为非货币性资产交换。

(2) 换入库存商品的入账成本  $= 95 + 11 - 100 \times 13\% = 93$  (万元)

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>>  
收起  
提问  
笔记  
练习  
记忆曲线  
☆  
评价  
意见反馈

**20 非货币性资产交换**

(3) 会计分录如下:

借: 库存商品	93	
应交税费——应交增值税(进项税额)	13	△
累计摊销	180	△
无形资产减值准备	60	△
贷: 无形资产		300
银行存款		11
资产处置损益	$[95 - (300 - 180 - 60)]$	35

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>>  
收起  
提问  
笔记  
练习  
记忆曲线  
☆  
评价  
意见反馈

24:08 / 46:42    显示老师    1.0 X    超清    设置    音量    全屏

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班习题强化第二十章第 01 讲——相似度 75%;



注会★会计★习题强化★第二十章★单项选择题

5.2023年5月，甲公司用一批账面价值为160万元、公允价值为200万元的原材料和一台原价为230万元、已计提折旧90万元、公允价值为100万元的固定资产，与乙公司交换其账面价值为250万元的长期股权投资（对联营企业的投资）。乙公司支付给甲公司的补价的账面价值为80万元，乙公司另为换入固定资产支付运费5万元。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>> 收起  
提问  
笔记  
评价  
意见反馈

15:10 / 51:28 显示老师 1.0 X 超清

注会★会计★习题强化★第二十章★单项选择题

假定不考虑增值税等因素，则在非货币性资产交换不具有商业实质的情况下，乙公司取得的原材料和固定资产的入账价值分别为（ ）。

A.220万元和115万元  
B.176万元和154万元  
C.179万元和151万元  
D.223万元和112万元

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>> 收起  
提问  
笔记  
评价  
意见反馈





注会★会计★习题强化★第二十章★单项选择题

【答案】A

【解析】乙公司换入的待分配资产成本总额 = 250 + 80 = 330 (万元)；换入原材料的入账价值 =  $330 \times 200 / (200 + 100) = 220$  (万元)；换入固定资产的入账价值 =  $330 \times 100 / (200 + 100) + 5 = 115$  (万元)。

郭建华老师

19:02 / 51:28

显示老师 1.0 X 超青

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P586、587——相似度 80%；

【例题 4·计算分析题】接例题 3。资产交换日资料如下：

(1) 甲公司换出一项固定资产(A 设备)：该固定资产原价为 3 000 万元，累计折旧为 900 万元，公允价值为 1 800 万元，核定的增值税额为 234 万元。

(2) 乙公司换出其生产的 B 商品：该商品账面价值为 1 500 万元，公允价值为 1 600 万元，核定的增值税额为 208 万元。

(3) 乙公司以银行存款向甲公司支付补价 100 万元和增值税差额 26 万元。其他资料同例题 3。

要求：编制乙公司非货币性资产交换的会计分录。

答案

对于乙公司来说，以库存商品换入其他资产，适用收入准则，应以所收到的非现金对价(A 设备)的公允价值为基础确认收入。

借：固定资产—A 设备	1 800
应交税费—应交增值税(进项税额)	234

586

#### 第二十章 非货币性资产交换

贷：主营业务收入	(1 800-100)1 700
应交税费—应交增值税(销项税额)	208
银行存款	(100+26)126
借：主营业务成本	1 500
贷：库存商品—B 商品	1 500

【提示】企业以存货换取客户非货币性资产(具有商业实质)的，换出存货的企业相关会计处理应当适用收入准则，换言之，以换入资产的公允价值为基础计量所应确认的销售收入。



## VIP 摸底试题（二）——相似度 80%；

## 10 【单项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

2×21年10月，甲公司以一电子设备换入A公司的一批商品，甲公司换出设备的账面原价为800万元，已提折旧300万元，已提减值准备60万元，公允价值为500万元；A公司换出商品的账面成本为300万元，公允价值为400万元；假定税法规定，商品和设备适用的增值税税率均为13%，且公允价值均等于计税价格。A公司另向甲公司支付银行存款113万元。交易发生日，双方均已办妥资产所有权的划转手续。假定该项非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产、换出资产的公允价值均能够可靠计量，甲公司换入商品的入账价值为（ ）。

- A. 300万元
- B. 400万元
- C. 452万元
- D. 500万元

## 【参考答案】：B

参考解析：在非货币性资产交换具有商业实质，且换入、换出资产的公允价值均能够可靠计量的情况下，甲公司收到的不含税补价 = 500 - 400 = 100（万元），甲公司换入商品的入账价值 = 换出资产的公允价值500 - 收到的不含税补价100 = 400（万元）。甲公司的相关会计分录如下：

借：固定资产清理 440  
    累计折旧 300  
    固定资产减值准备 60  
    贷：固定资产 800

借：库存商品 400  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 52  
    银行存款 113  
    贷：固定资产清理 440  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 65  
        资产处置损益 60

A公司的会计分录：

借：固定资产 500  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 65  
    贷：主营业务收入 400  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 52  
        银行存款 113

借：主营业务成本 300  
    贷：库存商品 300

【点评】本题考查以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理。

非货币性资产交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量，应当以换出资产公允价值计量。

1.换出资产公允价值为基础计量时

①方法一：

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 支付的不含税补价（- 收到的不含税补价）+ 应支付的相关税费

【提示】不含税补价 = 换入与换出资产的不含税公允价值之差

②方法二：

换入资产成本 = 换出资产含税公允价值 + 支付的银行存款（- 收到的银行存款）- 可抵扣的增值税进项税额 + 应支付的相关税费

2.如果换入资产公允价值更可靠时

换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

【拓展】非货币性资产交换还可能考查以账面价值为基础计量情况下的会计处理。

以换出资产账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理如下表所示：

1.不涉及补价	换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的相关税费（含换入和换出）	
2.涉及补价	支付补价	换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的相关税费（含换入和换出）+ 支付的补价的账面价值
	收到补价	换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的相关税费（含换入和换出）- 收到的补价的公允价值

5. 下列关于合同资产与合同负债的说法中，表述正确的是（ ）。

- A. 同一合同下合同资产与合同负债以净额列示
- B. 同一客户，应收账款与合同负债以净额列示
- C. 一年期内到期的合同资产，列报为“一年期内到期的非流动资产”
- D. 合同资产可能存在信用风险以外的其他风险，如履约风险，可以不按照金融工具准则计量减值

【正确答案】A

【答案解析】“合同资产”和“合同负债”项目应分别根据“合同资产”科目、“合同负债”科目的相关明细科目的期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十三章第 01 讲——相似  
度 90%；



**23 财务报告**

**(三) 与收入准则和金融工具准则相关报表项目**

(1) “合同资产”和“合同负债”项目。应分别根据“合同资产”科目、“合同负债”科目的相关明细科目的期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的净额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

**明细科目的期末的余额分析计算填列**

21:16 / 01:02:01

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第十七章第 10 讲——相似度 90%;

**17 收入、费用和利润**

**【拓展】**

①合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。

②合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。

③同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵消。

42:05 / 45:57

显示老师 1.0 X 超清

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第十七章第 08 讲——相似度 90%;



**【拓展】**由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能相互抵销；企业也可以设置“合同结算”科目以核算同一合同下属于在某一时段内履行的履约义务涉及与客户结算对价所产生的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。

李忠魁老师 C 位夺魁班专题精讲：第十七章合同资产、合同负债、合同履约成本、合同取得成本（2023.02.19）（2）——相似度 90%；

**C 位夺魁班**

**三、关于合同资产和合同负债**

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能相互抵销。

收入(即点)与 收款权(收讫对价)

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P656——相似度 70%；

**(三) 与收入准则和金融工具准则相关的报表项目**

(1)“合同资产”和“合同负债”项目。应分别根据“合同资产”科目、“合同负债”科目的相关明细科目的期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列；期末余额在贷方的，根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

刘国峰老师主编梦 2 经典题解 P321——相似度 90%；

**【2·2022 年单选题】**下列有关企业财务报表列报的表述中，正确的是( )。

- A. 受托代销商品和受托代销商品款应在资产负债表的资产和负债分别列示
- B. 摊销期不足 1 年的长期待摊费用，应在资产负债表的一年内到期的非流动资产项目列示
- C. 同一客户的多个合同产生的合同资产和合同负债应以净额在资产负债表中列示
- D. 预期持有超过 1 年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的股票投资，应在资产负债表的其他非流动金融资产项目列示

**【解析】**受托代销商品在资产负债表“存货”项目列示，“受托代销商品款”在资产负债表作为“存货”的减项列示，选项 A 不正确；长期待摊费用摊销年限(或期限)只剩一年或不足一年的，或者预计在一年内(含一年)进行摊销的部分，仍在“长期待摊费用”项目中列示，不转入“一年内到期的非流动资产”项目，选项 B 不正确；同一合同下的合同资产和合同负债应以净额(合同资产-合同负债)列示，不同合同下的应分别列示，不能相互抵销以净额列示，选项 C 不正确。

**【答案】** D

**【听峰絮语】**受托代销商品原本不属于企业，但是，出于核算管理的需要，在资产负债表存货项目中“加上再减去”(减去受托代销商品款)，既起到核算管理效果，又未虚增资产。

正保会计网校主编梦 3 必刷 550 题 P159——相似度 90%；

427. (2022 年)下列有关企业财务报表列报的表述中，正确的是( )。

- A. 受托代销商品和受托代销商品款应在资产负债表的资产和负债分别列示

· 159 ·

梦 3 会计必刷 550 题

- B. 摊销期不足 1 年的长期待摊费用，应在资产负债表的一年内到期的非流动资产项目列示
- C. 同一客户的多个合同产生的合同资产和合同负债应以净额在资产负债表中列示
- D. 预期持有超过 1 年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的股票投资，应在资产负债表的其他非流动金融资产项目列示





427. D 【解析】“受托代销商品”在资产负债表“存货”项目列示，“受托代销商品款”在资产负债表作为“存货”的减项列示，选项 A 不正确；长期待摊费用摊销年限(或期限)只剩一年或不足一年的，或者预计在一年内(含一年)进行摊销的部分，仍在“长期待摊费用”项目中列示，不转入“一年内到期的非流动资产”项目，选项 B 不正确；同一合同下的合同资产和合同负债应以净额(合同资产-合同负债)列示，不同合同下的应分别列示，不能相互抵销以净额列示，选项 C 不正确。

正保会计网校主编梦 4 最后冲刺 8 套模拟试卷 P49——相似度 90%;

2. 关于资产负债表项目的填列，下列表述中不正确的是( )。
- A. 同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列
- B. 对于“合同取得成本”，应根据该科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列，同时减去“合同取得成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列

— 49 —

梦 4

会计最后冲刺 8 套模拟试卷

- C. 对“应收退货成本”科目金额应填列于“其他流动资产”项目
- D. 对于附有销售退回条款的销售业务所产生的“预计负债”，应根据该科目下的“应付退货款”明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿，在“其他流动负债”或“预计负债”项目中填列

2. C 【解析】对于“应收退货成本”，应根据该科目是否在一年或一个正常营业周期内出售，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列。

C 位模拟试题(二)——相似度 90%;

2【多项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

下列有关资产负债表项目列示的表述中，正确的有( )。

- A. 同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，如果净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列
- B. 因政府补助确认的递延收益，预计在一年内进行摊销的部分，在“一年内到期的非流动负债”项目列报
- C. 根据“合同履约成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“存货”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同履约成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列
- D. 根据“应收退货成本”科目是否在一年或一个正常营业周期内出售，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列





参考解析：选项B，“递延收益”项目中摊销期限只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，不得归类为流动负债，仍在“递延收益”项目填列，不转入“一年内到期的非流动负债”项目。

### 畅学旗舰/高效实验摸底试题（一）——相似度 90%；

#### 6【单项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

关于资产负债表项目的填列，下列表述中正确的是（ ）。

- A. “债权投资”科目期末余额减去“债权投资减值准备”期末余额后的金额，均应填列于“债权投资”项目
- B. 同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列
- C. “合同履约成本”科目期末余额扣除“合同履约成本减值准备”科目期末余额后的金额，应填列于“存货”项目
- D. 资产负债表中的“长期待摊费用”项目根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额填列

参考解析：选项A，对于债权投资，企业应根据“债权投资”科目的相关明细科目的期末余额，减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列：自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资，在“一年内到期的非流动资产”项目中填列；购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资，在“其他流动资产”项目中填列；除此之外的剩余部分，则一般填列于“债权投资”项目。选项C，“合同履约成本”科目期末余额扣除“合同履约成本减值准备”科目期末余额后的金额，应视其在初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“存货”或“其他非流动资产”项目中填列。选项D，长期待摊费用摊销年限（或期限）只剩一年或不足一年的，或者预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，仍在“长期待摊费用”项目中列示，不转入“一年内到期的非流动资产”项目。

6. 甲公司 2022 年归属于普通股股东的净利润为 600 万元，发行在外普通股加权平均数为 1500 万股，2022 年 3 月 1 日，甲公司与股东签订一份远期回购合同，承诺 1 年后以每股 6 元的价格回购其发行在外的 300 万股普通股，假设，该普通股 2022 年平均市场价格为 4 元/股，2022 年 3 月至 12 月平均市场价格为 5 元/股。2022 年甲公司稀释每股收益为（ ）。

- A. 0.36 元/股
- B. 0.38 元/股
- C. 0.39 元/股
- D. 0.40 元/股

【正确答案】C

【答案解析】调整增加的普通股股数 =  $300 \times 6/5 - 300 = 60$ （万股），稀释每股收益 =  $600 / (1500 + 60 \times 10/12) = 0.39$ （元/股）。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十八章第 03 讲——相似度 85%；





28 每股收益

4.企业承诺将回购其股份的合同

```

    graph TD
      A[回购价格高于当期普通股平均市场价格] --> B[盈利企业]
      A --> C[亏损企业]
      B --> D[稀释性]
      C --> E[反稀释性]
  
```

第四个问题 企业承诺将回购其股份的合同

00:08 / 38:30

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

经典例题

【例题·计算分析题】甲公司有关资料如下：

(1) 2×21年度归属于普通股股东的净利润为4 000万元，发行在外普通股加权平均数为10 000万股。2×21年3月2日，该公司与股东签订一份远期回购合同，承诺一年后以每股8元的价格回购其发行在外的1 200万股普通股。假设该普通股2×21年3月至12月平均每股市场价格为5元。

(2) 2×22年度归属于普通股股东的净利润为5 000万元，期初发行在外普通股加权平均数仍然为10 000万股。2×22年3月2日，该公司以每股8元的价格实际回购发行在外的1 200万股普通股。假设该普通股2×22年1月至2月平均每股市场价格为4元。计算过程如下：

那么市场价格3到12月份

01:15 / 38:30

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清



**经典例题**

要求：（1）根据资料（1），计算2×21年基本每股收益和稀释每股收益。

**【正确答案】**①2×21年基本每股收益= $\frac{4\,000}{10\,000}=0.4$ （元/股）。

②2×21年稀释每股收益：  
调整增加的普通股股数= $1\,200 \times 8 \div 5 - 1\,200 = 720$ （万股）。  
增加的普通股股数的加权平均数= $720 \times 10/12 = 600$ （万股）。  
稀释每股收益= $4\,000 / (10\,000 + 600) = 0.38$ （元/股）。

（1）2×21年度归属于普通股股东的净利润为4 000万元，发行在外普通股加权平均数为10 000万股。

告诉你了 那么算出0.4

02:08 / 38:30 显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

**经典例题**

要求：（2）根据资料（2），计算2×22年基本每股收益和稀释每股收益。

**【正确答案】**

①2×22年基本每股收益= $\frac{5\,000}{(10\,000 - 1\,200 \times 10/12)} = 0.56$ （元/股）。

②2×22年稀释每股收益：  
调整增加的普通股股数= $1\,200 \times 8 \div 4 - 1\,200 = 1\,200$ （万股）。  
增加的普通股股数的加权平均数= $1\,200 \times 2/12 = 200$ （万股）。  
稀释每股收益= $5\,000 / (9\,000 + 200) = 0.54$ （元/股）。

那么1200乘2/12个月 算出的是200

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十八章第 01 讲——相似度 85%;



28 每股收益

正保会计 | www.chinaacc.com

目录

>> 收起

提问

笔记

练习

记忆曲线

☆ 评价

意见反馈

**【理论总结】**

企业承诺将回购其股份的合同中规定的回购价格**高于**当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，与前面认股权证、股份期权的计算思路恰好相反，具体步骤为：

(1) 假设企业于期初按照当期普通股**平均市场价格**发行普通股，以募集足够的资金来履行回购合同；合同日**晚于**期初的，则假设企业于合同日按照**自合同日至期末**的普通股平均市场价格发行足量的普通股。该假设前提下，由于是按照市价发行普通股，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，**每股收益金额不变**。

35:52 / 58:26

显示老师 1.0 X 超清

< 经典例题 >

正保会计 | www.chinaacc.com

目录

>> 收起

提问

笔记

练习

记忆曲线

☆ 评价

意见反馈

**【2020年单选题】**2×15年，甲公司向乙公司以每股10元发行600万股股票，约定2×19年12月31日，甲公司以每股20元的价格回购乙公司持有的600万股股票。2×19年初，甲公司发行在外的普通股股数为2 000万股，当年甲公司发行在外普通股股数无变化，2×19年度甲公司实现净利润300万元，甲公司普通股股票平均市场价为每股15元。甲公司2×19年稀释每股收益是（ ）。

A. 0.136元/股

B. 0.214元/股

C. 0.162元/股

D. 0.150元/股

37:34 / 58:26

显示老师 1.0 X 超清



**< 经典例题 >**

**【正确答案】 A**

**【答案解析】** 调整增加的普通股股数 =  $600 \times 20/15 - 600 = 200$  (万股), 因此稀释每股收益 =  $300 / (2\,000 + 200 \times 12/12) = 0.136$  (元/股)。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录

>> 收起

🔍 提问

📝 笔记

📖 练习

📈 记忆曲线

★ 评价

💬 意见反馈

⏪ ⏩ ⏮ ⏭ 38:49 / 58:26 显示老师 1.0 X 超清 ⚙️ 🔊 🔍

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第二十八章第 02 讲——相似度 85%;

**具体事项**

3. 企业承诺将回购其股份的合同——盈利企业：回购价格高于当期普通股平均市场价格，具有稀释性；亏损企业：回购价格低于当期普通股平均市场价格，具有稀释性；增量股数量加权平均数（多出的筹资股）= 承诺回购的普通股股数 × (回购价/股票平均市价 - 1) × 时间权数【注】承诺回购其股份不是实际回购，如实际回购则减少发行在外普通股股数

4. 多项潜在普通股——按稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，增量每股收益越小的潜在普通股稀释性越大

5. 子公司、合营企业或联营企业发行的潜在普通股

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录

>> 收起

🔍 提问

📝 笔记

📖 练习

★ 评价

💬 意见反馈

经典例题

**【例题·单选题】**2×19年，甲公司向乙公司以每股10元发行600万股股票，约定2×19年12月31日，甲公司以每股20元的价格回购乙公司持有的600万股股票。2×19年初，甲公司发行在外的普通股股数为2000万股，当年甲公司发行在外普通股股数无变化，2×19年度甲公司实现净利润300万元，甲公司普通股股票平均市场价格为每股15元。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>>  
收起  
提问  
笔记  
练习  
评价  
意见反馈

27:54 / 40:35

显示老师 1.0 X 超清

经典例题

**【答案】A**

**【解析】**调整增加的普通股股数  
 $= 600 \times 20 / 15 - 600 = 200$  (万股)，  
因此，稀释每股收益  
 $= 300 / (2000 + 200 \times 12 / 12)$   
 $= 0.136$  (元)。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>>  
收起  
提问  
笔记  
练习  
评价  
意见反馈

29:08 / 40:35

显示老师 1.0 X 超清

欧理平老师 VIP 签约特训班逐章精讲：第二十八章稀释每股收益、每股收益重新计算、列报（2023.06.14）——相似度 90%；



### 每股收益

4.企业承诺将回购其股份的合同

教材【例28 - 5】某公司20×7年度归属于普通股股东的净利润为400万元，发行在外普通股加权平均数为1 000万股。20×7年3月2日，该公司与股东签订一份远期回购合同，承诺一年后以每股5.5元的价格回购其发行在外的240万股普通股。假设，该普通股20×7年3月至12月平均市场价格为5元。

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透堂精讲

上课时间  
06月14日 18:52-22:23

课程大纲  
2023注会-vip-会计-透堂精讲

### 每股收益

【解析】20×7年度每股收益计算如下：

第一步：计算基本每股收益	基本每股收益 = $400 / 1\ 000 = 0.4$ (元/股)
第二步：调整分子	不调整
第三步：调整分母	增加的普通股股数 = $\frac{\text{回购价格} \times \text{承诺回购的普通股股数}}{\text{当期普通股平均市场价格} - \text{承诺回购的普通股股数}}$ 调整增加的普通股股数 = $240 \times 5.5 / 5 - 240 = 24$ (万股)
第四步：判断是否具备稀释性	具备稀释性
第五步：计算稀释每股收益	稀释每股收益 = $400 / (1\ 000 + 24 \times 10/12) = 0.39$ (元/股)

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透堂精讲

上课时间  
06月14日 18:52-22:23

课程大纲  
2023注会-vip-会计-透堂精讲

### 每股收益

【欧帅说】(1) 此处调整增加的普通股股数计算方法，与前面认股权证、股票期权的计算方法看似相反，实则相同。

	认股权证、股票期权	承诺回购合同
公式	增加的普通股股数 = $\frac{\text{拟行权时转换的普通股股数} \times \text{行权价格}}{\text{当期普通股平均市场价格}}$	增加的普通股股数 = $\frac{\text{回购价格} \times \text{承诺回购的普通股股数}}{\text{当期普通股平均市场价格} - \text{承诺回购的普通股股数}}$
公式变形	增加的普通股股数 = $\frac{(\text{市场价} - \text{行权价}) \times \text{拟行权时转换的普通股股数}}{\text{当期普通股平均市场价格}}$	增加的普通股股数 = $\frac{(\text{回购价} - \text{市场价}) \times \text{承诺回购的普通股股数}}{\text{当期普通股平均市场价格}}$

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透堂精讲

上课时间  
06月14日 18:52-22:23

课程大纲  
2023注会-vip-会计-透堂精讲

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第二十八章第 02 讲——相似度 85%；



**第二节 稀释每股收益**

**五、企业承诺将回购其股份的合同（2020单选）**

企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。

增加的普通股股数 = 承诺回购的普通股股数 × 回购价格 ÷ 当期普通股平均市场价格 - 承诺回购的普通股股数

00:06 / 38:12

显示老师 1.0 X 超清

**经典例题**

**【单选题】（2020年）** 2×15年，甲公司向乙公司以每股10元发行600万股股票，约定2×19年12月31日，甲公司以每股20元的价格回购乙公司持有的600万股股票。2×19年初，甲公司发行在外的普通股股数为2 000万股，当年甲公司发行在外普通股股数无变化，2×19年度甲公司实现净利润300万元，甲公司普通股股票平均市场价为每股15元。甲公司2×19年稀释每股收益是（ ）。

A.0.136元      B.0.214元  
C.0.162元      D.0.150元

03:09 / 38:12

显示老师 1.0 X 超清



**经典例题**

**【答案】 A**

**【解析】**调整增加的普通股股数 =  $600 \times 20 / 15 - 600 = 200$  (万股), 因此稀释每股收益 =  $300 / (2\,000 + 200 \times 12 / 12) = 0.136$  (元)。

李忠魁老师 C 位夺魁班专题精讲：第二十八章基本每股收益、稀释每股收益 (2023. 07. 22) (2)——相似度 90%;

**C位夺魁班**

**五、企业承诺将回购其股份的合同**

企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时, 应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时, 与前面认股权证、股份期权的计算思路恰好相反, 具体步骤为:

(1) 假设企业于期初按照当期普通股平均市场价格发行普通股, 以募集足够的资金来履行回购合同; 合同日晚于期初的, 则假设企业于合同日按照自合同日至期末的普通股平均市场价格发行足量的普通股。该假设前提下, 由于是按照市价发行普通股, 导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加, 每股收益金额不变。

(2) 假设回购合同已于当期期初 (或合同日) 履行, 按照约定的行权价格回购本企业股票。





**C位夺魁班**

正保会计网校  
www.chinaacc.com

(3) 比较假设发行的普通股股数与假设回购的普通股股数, 差额部分作为净增加的发行在外普通股股数, 再乘以相应的时间权重, 据此调整计算稀释每股收益的分母数。

增加的普通股股数 = 回购价格 × 承诺回购的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格 - 承诺回购的普通股股数

$$\text{增加的} = \text{承诺回购} \left( \frac{\text{回购价}}{\text{市场价}} - 1 \right)$$

**C位夺魁班**

正保会计网校  
www.chinaacc.com

【例28 - 5】某公司20×7年度归属于普通股股东的净利润为400万元, 发行在外普通股加权平均数为1000万股。20×7年3月2日, 该公司与股东签订一份远期回购合同, 承诺一年后以每股5.5元的价格回购其发行在外的240万股普通股。假设, 该普通股20×7年3月至12月平均市场价格为5元。20×7年度每股收益计算如下:

基本每股收益 =  $400 / 1000 = 0.4$  (元 / 股)

调整增加的普通股股数 =  $240 \times 5.5 / 5 - 240 = 24$  (万股)

稀释每股收益 =  $400 / (1000 + 24 \times 10 / 12) = 0.39$  (元 / 股)

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P831——相似度 90%;

#### 4. 企业承诺将回购其股份的合同

企业承诺将回购其股份的合同对每股收益的影响如图 2-28-2 所示。



图 2-28-2 企业承诺将回购其股份的合同对每股收益的影响

计算稀释每股收益时, 具体公式为:

调整增加的普通股股数 =  $\frac{\text{拟回购的普通股股数} \times \text{回购价格}}{\text{当期普通股平均市场价格}} - \text{拟回购的普通股股数}$



刘国峰老师主编梦2经典题解 P399——相似度 90%;

承诺将回购其股份的合同	公式	$\text{稀释每股收益} = \frac{\text{净利润}}{\text{普通股加权平均数} + \text{增量股加权平均数}}$ $\text{增量股数量加权平均数(多出的筹资股)} = (\text{回购价} \times \text{承诺回购的普通股股数} / \text{股票平均市价} - \text{承诺回购的普通股股数}) \times \text{时间权数}$	与认股权证、股份期权思路相反
	稀释性的判断	盈利企业: 回购价格 > 当期普通股平均市场价格, 具有稀释性; 亏损企业: 回购价格 < 当期普通股平均市场价格, 具有稀释性	

VIP 摸底试题 (三) —— 相似度 80%;

11【单项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

甲上市公司2×21年1月1日发行在外的普通股为60000万股。2×21年度甲公司与计算每股收益相关的事项如下: (1) 5月15日, 以年初发行在外普通股股数为基数, 每10股送3股股票股利, 除权日为6月1日; (2) 7月1日, 甲公司与股东签订一份远期股份回购合同, 承诺2年后以每股12元的价格回购股东持有的2000万股普通股; (3) 8月1日, 根据已报经批准的股权激励计划, 授予高级管理人员3000万份股票期权, 每份股票期权行权时可按6元的价格购买甲公司1股普通股; (4) 10月1日, 发行6000万份认股权证, 行权日为2×22年4月1日, 每份认股权证可在行权日以6元的价格认购甲公司1股普通股。甲公司当期普通股平均市场价格为每股10元, 2×21年实现的归属于普通股股东的净利润为117000万元。甲公司2×21年度的稀释每股收益是 ( )。

- A. 1.5元/股
- B. 1.52元/股
- C. 1.53元/股
- D. 1.48元/股

参考解析: 因承诺回购股票调整增加的普通股股数 =  $2000 \times (12/10 - 1) = 400$  (万股); 因授予高级管理人员股票期权调整增加的普通股股数 =  $3000 \times (1 - 6/10) = 1200$  (万股); 因发行认股权证调整增加的普通股股数 =  $6000 \times (1 - 6/10) = 2400$  (万股)。稀释每股收益 =  $117000 / [60000 \times 1.3 + (400 \times 6/12 + 1200 \times 5/12 + 2400 \times 3/12)] = 1.48$  (元/股)。

【点评】本题考查多项潜在普通股相关稀释每股收益。

为了反映潜在普通股最大的稀释作用, 应当按照各潜在普通股的稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益, 直至稀释每股收益达到最小值。但当稀释性因素的增量每股收益均为0时, 不需要排序, 考虑所有因素后的稀释性每股收益即为最小值。

畅学旗舰/高效实验/超值精品模拟试题 (三) —— 相似度 80%;

4【单项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

甲上市公司2×21年1月1日发行在外的普通股为60 000万股。2×21年度甲公司与计算每股收益相关的事项如下: (1) 5月15日, 以年初发行在外普通股股数为基数分派股票股利, 每10股送3股, 除权日为6月1日。 (2) 7月1日, 甲公司与股东签订一份远期股份回购合同, 承诺2年后以每股12元的价格回购股东持有的2 000万股普通股。 (3) 8月1日, 根据已报经批准的股权激励计划, 授予高级管理人员3 000万份股票期权, 每份股票期权行权时可按6元的价格购买甲公司1股普通股。 (4) 10月1日, 发行6 000万份认股权证, 行权日为2×22年4月1日, 每份认股权证可在行权日以6元/股的价格认购甲公司1股普通股。甲公司当期普通股平均市场价格为每股10元, 2×21年实现的归属于普通股股东的净利润为117 000万元。不考虑其他因素, 甲公司2×21年度的稀释每股收益是 ( )。

- A. 1.5元/股
- B. 1.52元/股
- C. 1.53元/股
- D. 1.48元/股

参考解析：因承诺回购股票调整增加的普通股加权平均数 =  $(2\,000 \times 12 \div 10 - 2\,000) \times 6/12 = 200$  (万股)；因授予高级管理人员股票期权调整增加的普通股加权平均数 =  $(3\,000 - 3\,000 \times 6 \div 10) \times 5/12 = 500$  (万股)；因发行认股权证调整增加的普通股加权平均数 =  $(6\,000 - 6\,000 \times 6 \div 10) \times 3/12 = 600$  (万股)。稀释每股收益 =  $117\,000 / [60\,000 \times 1.3 + (200 + 500 + 600)] = 1.48$  (元/股)。

【点评】本题考查的知识点是稀释每股收益的会计处理。关于每股收益，需要重点掌握基本每股收益和稀释每股收益的计算、比较报表重新计算每股收益的处理等。

#### 1. 基本每股收益

计算公式 = 归属于普通股股东的当期净利润 / 发行在外普通股的加权平均数

#### 2. 稀释每股收益

稀释每股收益是以基本每股收益为基础，假定企业所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股。

常见的稀释性潜在普通股对稀释每股收益的影响：

##### ① 可转换公司债券

采用假设转换法判断其稀释性，当增量每股收益小于基本每股收益时，具有稀释性。

##### ② 认股权证、股份期权

增量股加权平均数 = [拟行权时转换的股数 × (1 - 行权价格 / 股票平均市价)] × 时间权数

##### ③ 企业承诺将回购其股份的合同

增量股数量加权平均数 = 承诺回购的普通股股数 × (回购价 / 股票平均市价 - 1) × 时间权数

##### ④ 多项潜在普通股

按稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，增量每股收益越小的潜在普通股稀释性越大。

#### 3. 重新计算每股收益

影响重新计算每股收益的因素主要有：企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外的普通股或潜在普通股数量，应重新计算财务报表各列报期间的每股收益。

7. 2021 年 1 月 1 日承租人甲公司与出租人乙公司订立 5 年期的仓库租赁合同，租赁期开始日为 2022 年 1 月 1 日，甲公司有 5 年的续租选择权，但是租赁期开始日不能合理确定将会行使该选择权。2025 年 1 月 1 日，乙公司在通知甲公司的情况下，可以于 2025 年 3 月 31 日后解除与甲公司的合同，且无需向甲公司支付违约金。甲公司没有提前终止租期的选择权。租赁开始时，合同的租赁期为（ ）。

A. 4 年 3 个月    B. 4 年    C. 5 年    D. 10 年

【正确答案】C

【答案解析】在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间。如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。所以租赁开始时，合同的租赁期为 5 年。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第十四章第 02 讲——相似度 75%；



**14 租赁**

**(二) 不可撤销期间**

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间。

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。

如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑。如只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

比如说

24:08 / 44:48

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

正保会计网校 www.chinaacc.com

目录 收起 提问 笔记 练习 记忆曲线 评价 意见反馈

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第十四章第 02 讲——相似度 75%;

**14 租赁**

**(二) 不可撤销期间**

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间。

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。

如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑。

如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

24:31 / 39:21

显示老师 1.0 X 超清

正保会计网校 www.chinaacc.com

目录 收起 提问 笔记 练习 记忆曲线 评价 意见反馈

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第十四章第 02 讲——相似度 75%;

(1) 租赁期 开始日	是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。(即承租人开始控制租赁资产使用的日期), 租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定, 并不影响租赁期开始日的判断。
(2) 不可撤销 期间	如果只有承租人有权终止租赁, 则在确定租赁期时, 企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑; 如只有出租人有权终止租赁, 则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

欧理平老师 VIP 签约特训班逐章精讲: 租赁期的判断、使用权资产和租赁负债的计量 (2023. 04. 01) 第十四章——相似度 75%;

**租赁**

- 租赁条款约定确定可强制执行合同的期间
- 双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁, 且罚款金额不重大
- 只有承租人有终止租赁权
- 只有出租人有终止租赁权

不再可强制执行

承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑

包括终止租赁选择权所涵盖的期间

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第十四章第 01 讲——相似度 75%;



**第一节 租赁概述**

**2.不可撤销期间**

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定**可强制执行合同的期间**。

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。

如果**只有承租人有权终止租赁**，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的**终止租赁选择权予以考虑**。

如果**只有出租人有权终止租赁**，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

正保会计  
www.chinaacc.com

14:56 / 38:53 显示老师 1.0 X 超清

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P347——**相似度 75%**;

**(二)不可撤销期间**

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间。

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。

如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使

347

**梦1 会计应试指南**

的**终止**租赁选择权予以考虑。如只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期**包括**终止租赁选择权所涵盖的期间。

刘国峰老师主编梦 2 经典题解 P178——**相似度 75%**;



### 考点三 租赁期★

#### 讲考点

租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间；承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间；承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

(1) 租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期（即承租人开始控制租赁资产使用的日期），租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。

(2) 不可撤销期间。在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间。如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑；如只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

(3) 续租选择权和终止租赁选择权。在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。在评估时，企业应当考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。

正保会计网校主编梦 3 必刷 550 题 P100——相似度 75%；

#### 刷基础

打好基础·刷好题

272. 下列关于租赁期的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 承租人有续租选择权，且合理确定将会行使该选择权的，租赁期应当包含续租选择权涵盖的期间
- B. 承租人有终止租赁选择权，且合理确定将会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间
- C. 在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间
- D. 如只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间

8.2×22 年 12 月 31 日甲公司持有存货 100 件，账面价值 500 元，成本 5 元/件；当日，市场价格为 4.5 元/件。2×23 年 1 月 31 日，该存货市场价格为 4.4 元/件，2 月 28 日，该存货市场价格为 4.8 元/件。甲公司按月计提存货跌价准备。3 月 1 日，商品全部卖出，甲公司应结转主营业务成本（ ）。

- A. 500 元
- B. 470 元
- C. 430 元
- D. 480 元



【正确答案】D

【答案解析】甲公司按月计提存货跌价准备，2×23 年 3 月 1 日出售时存货跌价准备余额等于 2×23 年 2 月 28 日存货跌价准备余额 =  $(5 - 4.8) \times 100 = 20$  (元)。

2×23 年 3 月 1 日，甲公司应结转主营业务成本 =  $5 \times 100 - 20 = 480$  (元)。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二章第 02 讲——相似度 85%;

**02 存货**

(二) 已售存货成本的结转

对已售存货计提了存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备

借：主营业务成本 **倒挤**

存货跌价准备

贷：库存商品

企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

讲师：高志谦

讲解内容：已售存货成本的结转，涉及倒挤和比例结转。

这不80嘛 这出来了么

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二章第 04 讲——相似度 75%;

**2 存货**

3. 结转跌价准备的会计处理

(1) 如果是销售出去的，应随同存货成本一并结转，分录如下：

借：主营业务成本、其他业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品、原材料


正保会计网校  
www.chinaacc.com

讲师：刘国峰


讲解内容：结转跌价准备的会计处理。

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第二章第 06 讲——相似度 70%;




 正保会计网校  
www.chinaacc.com

四、存货跌价准备的计提、转回和结转	
计提	通常应当按照 <b>单个存货项目</b> 计提存货跌价准备。
转回	企业在每一个资产负债表日都应当重新确定可变现净值。 <b>当符合存货跌价准备的转回条件时</b> ，应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回。
结转	企业在结转存货销售成本时，应 <b>同时结转对其已计提的存货跌价准备</b> 。



王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第二章第 04 讲——相似度 75%；

 正保会计网校  
www.chinaacc.com


### ● 第三节 期末存货的计量

#### 3. 结转

对于计提了存货跌价准备的存货，如果对外处置，应当结转已计提的存货跌价准备，如果按存货类别计提存货跌价准备的，则应按已处置存货成本占处置前该类存货成本的比例结转相应的存货跌价准备。会计处理如下（以出售为例）：

借：主营业务成本（或其他业务成本）  
    贷：库存商品（或原材料）

借：存货跌价准备  
    贷：主营业务成本（或其他业务成本）



郭建华老师主编梦 1 应试指南 P29——相似度 75%；

#### （二）已售存货成本的结转

对已售存货计提了存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备：

借：主营业务成本/其他业务成本[倒挤]  
    存货跌价准备  
    贷：库存商品

企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应**按比例**结转相应的存货跌价准备。



## 二、多项选择题

1. 第三季度的比较财务报表包括（ ）。

- A. 1-9 月现金流量表
- B. 1-9 月利润表
- C. 7-9 月利润表
- D. 9 月 30 日资产负债表

【正确答案】 ABCD

【答案解析】 在中期财务报告中，企业应当提供以下比较财务报表：（1）本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；（2）本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表（其中上年度可比期间的利润表是指上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表）；（3）年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比中期末的现金流量表。

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十三章第 07 讲——相似  
度 95%;

**经典例题**

【例题·计算分析题】某企业按照要求需提供季度财务报告。

要求：说明该企业在截至2×22年3月31日、6月30日和9月30日如何分别提供各季度比较财务报告(即第1、2、3季度财务报告)。

一个6月30号是半年报

正保会计网校 www.chinaacc.com

02:59 / 11:12

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清



**经典例题**

(3) 2×22年第3季度财务报告应当提供的财务报表。

报表类别	本年度中期财务报表时间 (或者期间)	上年度比较财务报表时 间 (或者期间)
资产负债表	2×22年9月30日 ✓	2×21年12月31日 ✓
利润表 (本中期)	2×22年7月1日至2×22年9月30日	2×21年7月1日至2×21年9月30日
利润表 (年初至本中期末)	2×22年1月1日至2×22年9月30日	2×21年1月1日至2×21年9月30日
现金流量表	2×22年1月1日至2×22年9月30日	2×21年1月1日至2×21年9月30日

那么比较报表还是21年末的

05:14 / 11:12

显示字幕 显示老师 1.0 X 超清

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第二十三章第 06 讲——相似度 80%;

**23 财务报告**

(五) 比较会计报表编制要求

1. 在中期财务报告中企业应当提供的比较会计报告

(1) 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表

(2) 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表 (上年度可比期间的利润表包括上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表)

38:59 / 45:12

显示老师 1.0 X 超清

欧理平老师 VIP 签约特训班逐章精讲：中期财务报告、第二十四章会计政策、会计估计及其变更和差错更正 (2023. 05. 25) 第二十三章——相似度 80%;





**财务报告**

续表

(五) 比较财务报表编制要求	(1) 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表
	(2) 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表 【提示】上年度可比期间的利润表包括上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表
	(3) 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比中期末的现金流量表

正保会计网校  
www.chinaacc.com

课程介绍  
2023注会-vip-会计-速查精讲  
上课时间  
05月25日 18:50-22:28  
课程大纲  
2023注会-vip-会计-速查精讲

0:47:24 3:14:03 1.0X 评价

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第二十三章第 06 讲——相似度 95%;

**第七节 中期财务报告**

**(三) 比较财务报表编制要求**

1. 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表;
2. 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表 (其中上年度可比期间的利润表是指上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表);
3. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本中期末的现金流量表。

正保会计网校  
www.chinaacc.com

目录  
>> 收起  
提问  
笔记  
练习  
评价  
意见反馈

显示老师 1.0 X 超清

03:50 / 22:14



第七节 中期财务报告

2022年第三季度中期财务报告

项目	本中期报表数据	上年度比较数据
资产负债表	2022年9月30日 (本季度末)	2021年12月31日 (上年末)
利润表	本中期 2022年7月1日至9月30日 (本季度)	2021年7月1日至9月30日 (上年可比)
	年初至本中期末 2022年1月1日至9月30日 (本年累计数)	2021年1月1日至9月30日
现金流量表	2022年1月1日至9月30日 (本年累计数)	2021年1月1日至9月30日

正保会计网校  
www.chinaacc.com

04:51 / 22:14 显示老师 1.0 X 超清

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P671——相似度 80%;

### 3. 比较财务报表编制要求

在中期财务报告中，企业应当提供以下比较财务报表：①本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；②本中期的利润表年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表（其中上年度可比期间的利润表是指上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表）；③年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表。

刘国峰老师主编梦 2 经典题解 P336——相似度 80%;

	和中期经营成果及其现金流量相关的信息
比较财务报表的提供	重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断
确认与计量的	(1) 各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致； (2) 中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量；

VIP 摸底试题（二）——相似度 95%;

#### 12【单项选择题】

甲公司在提供2×21年第三季度的季度财务报告时，下列会计处理不正确的是（ ）。

- A. 第三季度财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致
- B. 第三季度财务报告会计计量应以2×21年7月1日至2×21年9月30日为基础
- C. 第三季度财务报告中的附注应当以2×21年1月1日至本2×21年9月30日为基础进行披露
- D. 第三季度财务报告附注应当对自2×20年资产负债表日之后发生的重要的交易或者事项进行披露



参考解析：中期财务报告会计计量应以年初至本中期末末为基础，选项B不正确。

【点评】本题考查中期财务报告的编制。

在中期财务报告中，企业应当提供以下比较财务报表：（1）本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；（2）本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表（其中上年度可比期间的利润表是指上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表）；（3）年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表。

中期财务报告的确认与计量的基本原则：

中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。

在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末末为基础。

### 三、计算分析题

1. 2×21 年至 2×22 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

（1）2×21 年 1 月 1 日，甲公司向乙公司销售自产的商品 A，并确认收入和应收账款 500 万元，由于乙公司财务困难，无法按合同约定期限还款，双方于 2×21 年 11 月 5 日协商进行债务重组。2×21 年 11 月 10 日，双方签订债务重组协议，约定乙公司以作为固定资产核算的机器设备和一项不具有重大影响的股权投资抵偿欠款。当日，甲公司应收账款公允价值为 480 万元；乙公司抵债设备的公允价值为 120 万元，抵债股权的公允价值为 360 万元。2×21 年 11 月 20 日，抵债设备运抵甲公司，抵债股权过户至甲公司，甲公司通过银行转账支付设备运输费用 2 万元和股权过户相关费用 1 万元。截至当日，甲公司对应收账款计提坏账准备 15 万元；当日，乙公司抵债股权的公允价值为 370 万元。甲公司将受让的设备作为生产用固定资产，预计剩余使用寿命为 5 年，预计净残值率为 5%，采用双倍余额递减法计提折旧；将受让的股权投资作为其他权益工具投资核算，2×21 年 12 月 31 日，抵债股权的公允价值仍为 370 万元。

（2）2×22 年 12 月 3 日，甲公司与丙公司签订销售合同，合同约定甲公司向丙公司销售自产的商品 B，丙公司以账面按无形资产核算的一项专利权作为对价支付给甲公司。当日，甲公司商品 B 的账面余额为 210 万元，未计提存货跌价准备；该商品市场价格为 255 万元；丙公司专利权的账面余额为 300 万元，累计摊销为 100 万元，公允价值为 260 万元，甲公司向丙公司交付商品 B，双方办理了专利权权属转移手续。甲公司将取得的专利权作为无形资产核算；丙公司将取得的商品 B 作为存货核算，预计发生销售费用 0.5 万元。本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

（1）根据资料（1），判断甲公司终止确认应收账款的时点，分别计算甲公司债务重组损益、取得抵债设备和抵债股权的初始入账金额；编制甲公司 2×21 年度



相关会计分录。

【正确答案】甲公司终止确认应收账款的时点：2×21 年 11 月 20 日。甲公司债务重组损益 = 480 - (500 - 15) + (370 - 360) = 5 (万元)；抵债设备初始入账金额 = 480 - 360 + 2 = 122 (万元)；抵债股权的初始入账金额 = 370 + 1 = 371 (万元)。

会计分录：

借：固定资产 122

    其他权益工具投资——成本 371

    坏账准备 15

贷：应收账款 500

    投资收益 5

    银行存款 3

借：其他综合收益 1

    贷：其他权益工具投资——公允价值变动 1

借：制造费用 4.07

    贷：累计折旧 (122 × 2/5 × 1/12) 4.07

【点评】

郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第 21 章第 02 讲——相似度 80%；

### (三) 以多项资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的
债权人受让多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照金融工具确认和计量准则的规定确认和计量受让的金融资产。按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组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	见“以清

所以金融资产不参与分配

21 债务重组

续表

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：交易性金融资产【按债权终止确认日公允价值直接确认】 库存商品【按合同生效日的公允价值分配确认】 固定资产【按合同生效日的公允价值分配确认】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款【账面价值】 贷：交易性金融资产【公允价值】 库存商品【账面价值】 重组收益【公允价值与账面价值的差额，或贷记】

那么差额倒挤出投资收益

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第 21 章第 02 讲——相似度 70%;

21 债务重组

续表

债权人

- ①以放弃债权的公允价值加上直接归属于该资产的相关税费，推定非金融资产的入账价值;
- ②受让多项非金融资产，或包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，以债务重组合同生效日非金融资产公允价值所占比例来分拆放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日的公允价值后的净额;
- ③债务人以外置组抵债的，债权人应按如下顺序处理：
  - a.先按公允价值确认处置组中的金融资产和负债;
  - b.再按[放弃债权的公允价值 - (处置组中金融资产公允价 - 负债的公允价值)]的差额，以各项非金融资产公允价值所占比例为标准，推定各项非金融资产成本;
- ④放弃债权的公允价值与账面价值的差额，计入“投资收益”;
- ⑤债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别的，在初始计量时，应比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第 21 章第 01 讲——相似度 70%;





## 第二节 债务重组的会计处理

### 4. 债权人受让多项资产

应当按照22号准则的规定确认和计量受让的金融资产，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组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受让金融资产当日（生效日）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。



正保会计网校

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P615——相似度 80%；

**【例题 3·计算分析题】** 2×22 年 3 月 18 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 3 660 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。9 月 18 日，甲公司应收乙公司账款 3 660 万元已逾期，经协商决定进行债务重组，合同生效日（9 月 18 日）乙公司抵债资产的资料如下：

(1) 以一项交易性金融资产（股权）抵偿上述部分债务，该项股权投资的成本为 1 000 万元，公允价值变动 200 万元，当日公允价值为 1 390 万元。

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

(3) 以一项库存商品抵偿上述部分债务，该存货的成本为 1 200 万元，当日公允价值为 1 300 万元。

甲公司该项应收账款在 9 月 18 日的公允价值为 3 390 万元。甲公司已对该债权计提坏账准备 20 万元。

2×22 年 10 月 18 日双方办理完成抵债资产转让手续，甲公司将该股权投资分类为交易性金融资产，当日该股权的公允价值为 1 400 万元。

要求：分别计算债权人甲公司所取得的固定资产的成本和库存商品的成本；编制 2×22 年 10 月 18 日债务重组双方的会计分录。

答案：债务重组双方的会计分录如表 2-21-7 所示。

甲公司的账务处理	乙公司的账务处理
固定资产的成本 = (放弃债权在合同生效日的公允价值 3 390 - 合同生效日金融资产公允价值 1 390) × 700 / (700 + 1 300) = 700 (万元)。 库存商品的成本 = (3 390 - 1 390) × 1 300 / (700 + 1 300) = 1 300 (万元)	—
2×22 年 10 月 18 日债务重组的会计分录。 借：交易性金融资产 1 400 固定资产 700 库存商品 1 300 坏账准备 20 投资收益 (3 660 - 20 - 3 390 - 10) 240 贷：应收账款 3 660	2×22 年 10 月 18 日债务重组的会计分录。 借：固定资产清理 600 累计折旧 50 贷：固定资产 650 借：应付账款 3 660 贷：交易性金融资产 1 200 固定资产清理 600 库存商品 1 200 其他收益—债务重组收益 660





郭建华老师主编梦 1 应试指南 P616——相似度 80%;

**【例题 4·多选题】** 甲公司向乙公司销售商品一批, 应收乙公司款项的入账金额为 1 000 万元。甲公司和乙公司分别将该款项分类为以摊余成本计量的金融资产或金融负债。甲公司已计提坏账准备 200 万元。2×23 年 4 月 1 日, 甲公司与乙公司签订债务重组合同, 合同约定, 乙公司以两项资产清偿债务, 包括一项公允价值为 100 万元的其他债权投资[账面价值为 80 万元(成本为 70 万元, 公允价值变动为 10 万元)]和一项公允价值为 600 万元的固定资产(账面价值为 500 万元)。当日, 该应收账款的公允价值为 750 万元。双方于 2×23 年 4 月 30 日办理完成相关资产的转让手续, 乙公司用于抵债的其他债权投资在当日公允价值为 110 万元。甲公司取得该项金融资产后, 将其作为其他债权投资核算。不考虑其他因素, 关于甲公司和乙公司会计处理的表述中, 正确的有( )。

- A. 甲公司确认投资收益减少 40 万元    B. 甲公司确认其他债权投资增加 110 万元  
C. 乙公司确认其他收益增加 430 万元    D. 乙公司影响营业利润的金额为 430 万元

解析 ▶ 甲公司和乙公司的处理如表 2-21-8 所示。

表 2-21-8 甲公司和乙公司的处理

甲公司		乙公司	
固定资产的成本 = 合同生效日应收账款的公允价值 750 - 合同生效日金融资产公允价值 100 = 650(万元)。 其他债权投资的入账价值 = 4 月 30 日办理完成相关资产的转让手续时的公允价值 110(万元)		其他收益 = 应付账款账面价值 1 000 - 抵债资产账面价值 (500 + 80) + 10 = 430(万元)。 影响营业利润的金额 = 430(万元)	
借: 其他债权投资	110	借: 应付账款	1 000
固定资产	650	其他综合收益	10
坏账准备	200	贷: 固定资产清理	500
投资收益	(倒挤)40	其他债权投资	80
贷: 应收账款	1 000	其他收益	430

答案 ▶ ABCD

VIP 模拟试题 (一) ——相似度 70%;

## 8【单项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

2×22年2月10日, 远洋公司销售一批材料给长江公司, 同时收到长江公司签发并承兑的一张面值为100000元、年利率为7%、6个月到期还本付息的票据。远洋公司将该应收票据分类为以摊余成本计量的金融资产, 长江公司将该应付票据分类为以摊余成本计量的金融负债。当年8月10日, 长江公司发生财务困难, 无法兑现票据, 经双方协议, 远洋公司同意长江公司用一台设备抵偿。这台设备的历史成本为120000元, 已计提累计折旧为30000元, 已计提的减值准备为9000元, 公允价值为90000元, 长江公司发生清理费用等1000元, 该设备适用的增值税税率为13%。远洋公司未对该债权计提坏账准备。不考虑其他因素, 长江公司应确认的债务重组收益为( )。

- A. 10000元  
 B. 13500元  
 C. 9800元  
 D. 21500元

参考解析: 长江公司应确认的债务重组收益 = 所清偿债务的账面价值 (100000 + 100000 × 7% ÷ 2) - 抵债资产的账面价值及清理费用 (120000 - 30000 - 9000 + 1000) - 增值税销项税额 11700 = 9800 (元)。

借: 固定资产清理 81000

累计折旧 30000

固定资产减值准备 9000

贷: 固定资产 120000

借: 固定资产清理 1000

贷: 银行存款 1000

借: 应付票据 (100000 + 100000 × 7% ÷ 2) 103500

贷: 固定资产清理 82000

应交税费——应交增值税(销项税额) (90000 × 13%) 11700

其他收益——债务重组收益 9800





【点评】本题考查债务人以非金融资产清偿债务的会计处理。需要掌握以非金融资产抵债以及多项资产抵债的会计处理，并从债权人和债务人角度分别进行掌握。以多项资产清偿债务的会计处理如下：

债权人的会计处理	债务人的会计处理
<p>①债权人受让多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产；</p> <p>②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。</p> <p>③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>	<p>①债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，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，而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”科目。</p> <p>②偿债资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。</p>
<p>借：交易性金融资产等【按债权终止确认日公允价值直接确认】</p> <p>    库存商品【合同生效日的公允价值分配确认】</p> <p>    固定资产【合同生效日的公允价值分配确认】</p> <p>    坏账准备</p> <p>    投资收益【倒挤，或贷记】</p> <p>    贷：应收账款</p> <p>        银行存款【相关税费】</p>	<p>借：应付账款【账面价值】</p> <p>    贷：交易性金融资产、库存商品、固定资产清理【账面价值】</p> <p>        其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】</p>

## C 位模拟试题（一）——相似度 75%；

### 6【多项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

甲公司因无法偿还泰山公司4 000万元贷款，于2×21年8月1日与泰山公司签订债务重组协议。协议规定甲公司增发1 700万股普通股（每股面值1元）抵偿上述债务，股票发行总价为2 800万元。泰山公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产，甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。甲公司在2×21年11月1日办理完毕股票增发等相关的手续，当日，泰山公司已对该应收账款计提了360万元坏账准备，该项应收款项的公允价值为3 560万元，泰山公司将取得的股权作为交易性金融资产核算。不考虑其他因素，针对上述业务下列表述中正确的有（ ）。

- A. 债务重组日为2×21年8月1日
- B. 甲公司计入“资本公积——股本溢价”的金额为1 100万元
- C. 甲公司计入“投资收益”的金额为1 200万元
- D. 泰山公司计入“投资收益”的金额为-1 200万元

参考解析：选项A，债务重组日为2×21年11月1日；选项C，甲公司计入“投资收益”的金额=4 000-2 800=1 200（万元）；选项D，泰山公司计入投资收益的金额=2 800-(4 000-360)=-840（万元）。本题分录如下：

甲公司的处理：

借：应付账款 4 000  
    贷：股本 1 700  
        资本公积——股本溢价 1 100  
        投资收益 1 200

泰山公司的处理：

泰山公司受让的是金融资产，金融资产初始确认时应该以其公允价值为基础计量，而不是放弃债权的公允价值。

借：交易性金融资产——成本 2 800  
    投资收益 840  
    坏账准备 360  
    贷：应收账款 4 000





【点评】本题考查债务重组的会计处理

1. 债务人对债务重组的会计处理。

情况	会计处理原则	分录
以金融资产抵债	债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。 偿债金融资产已计提减值准备的，应结转计提的减值准备。	借：应付账款【账面价值】 贷：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【账面价值】 投资收益【债务的账面价值 - 偿债金融资产账面价值】 同时： 借：其他综合收益 贷：投资收益【其他债权投资清偿债务】 盈余公积、利润分配【其他权益工具投资清偿债务】
以非金融资产清偿债务或以多项资产清偿债务	债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，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，而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的应结	借：应付账款【账面价值】 贷：库存商品、无形资产、固定资产清理【账面价值】 其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】

2. 债权人受让资产的相关会计处理见下表：

情况	受让资产入账金额	债务重组损益	分录
以金融资产清偿债务	金融资产初始确认时应当以公允价值计量	金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额记入“投资收益”科目	借：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等 坏账准备 投资收益【或贷记】 贷：应收账款
以非金融资产清偿债务	非金融资产的入账价值 = 放弃债权的公允价值 + 使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本	放弃债权的公允价值与其账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目	借：库存商品、固定资产等 坏账准备 投资收益【或贷记】 贷：应收账款 银行存款
以多项资产清偿债务	①按照第22号准则的规定确认和计量受让的金融资产； ②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其账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目	借：交易性金融资产 库存商品 固定资产 坏账准备 投资收益【或贷记】 贷：应收账款 银行存款

刷题集训模拟试题（一）——相似度 75%；



## 7【单项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

甲公司有一项应付乙公司的款项8 000万元，该应付款项系甲公司2×20年8月20日从乙公司购入A原材料时形成。至2×20年9月30日，甲公司尚未付款，预计只能偿还部分货款，经协商，甲公司与乙公司达成了债务重组协议：甲公司以现金200万元、一批成本为4 500万元（未计提减值），公允价值（等于计税基础）为6 000万元的B商品以及一项账面价值为500万元（其中成本为350万元，公允价值变动为150万元）的交易性金融资产偿还该债务，该交易性金融资产的公允价值为600万元。假定甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为13%，不考虑其他因素，计算甲公司应确认的债务重组损益金额为（ ）。

- A. 700万元
- B. 80万元
- C. 2 020万元
- D. 1 100万元

参考解析：甲公司对该应付账款应确认的债务重组损益金额 = 8 000 - 200 - 4 500 - 6 000 × 13% - 500 = 2 020（万元）。

甲公司相关会计分录：

借：应付账款 8 000

    贷：银行存款 200

        库存商品 4 500

        应交税费——应交增值税（销项税额） 780

        交易性金融资产——成本 350

                                ——公允价值变动 150

        其他收益——债务重组收益 2 020

【点评】本题考查企业以多项资产抵债的会计处理，需要从债权人和债务人角度分别进行掌握。以多项资产清偿债务的会计处理如下：

债权人的会计处理	债务人的会计处理
<p>①债权人受让多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产；</p> <p>②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。</p> <p>③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>	<p>①债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，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，而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”科目。</p> <p>②偿债资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。</p>
<p>借：交易性金融资产【按债权终止确认日公允价值直接确认】</p> <p>    库存商品【合同生效日的公允价值分配确认】</p> <p>    固定资产【合同生效日的公允价值分配确认】</p> <p>    坏账准备</p> <p>    投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记】</p> <p>    贷：应收账款</p> <p>        银行存款【相关税费】</p>	<p>借：应付账款【账面价值】</p> <p>    贷：交易性金融资产、库存商品、固定资产清理【账面价值】</p> <p>        其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】</p>

(2) 根据资料(2)，分别从甲公司和丙公司的角度判断该交易是否适用非货币性资产交换准则并说明理由。分别编制甲公司和丙公司2×22年度相关的会计分



录。

【正确答案】甲公司角度不适用非货币性资产交换准则，理由：换出资产为存货的非货币性资产交换，适用《企业会计准则第 14 号——收入》准则中的非现金对价的相关规定进行会计处理。丙公司角度适用非货币性资产交换准则，理由：丙公司角度是以无形资产换入存货，换出资产和换入资产均为非货币性资产，且均不属于适用其他准则处理的情况，因此适用非货币性资产交换准则。

会计分录：

甲公司：

借：无形资产 260  
    贷：主营业务收入 260  
借：主营业务成本 210  
    贷：库存商品 210

丙公司：

借：库存商品 260  
    累计摊销 100  
    贷：无形资产 300  
        资产处置损益 60  
借：资产减值损失 5.5  
    贷：存货跌价准备 5.5

【点评】

郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第 20 章第 01 讲——相似度 80%；



## 20 非货币性资产交换

正保会计网校  
www.chinaacc.com

## (二) 非货币性资产交换不涉及的交易和事项

交易和事项	适用准则
(1) 换出资产为存货的非货币性资产交换	《企业会计准则第14号——收入》。 提示：客户支付非现金对价的，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
(2) 企业合并中取得的非货币性资产	《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》
(3) 交换的资产中包括属于非货币性资产的金融资产	金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》

爱考最近一直在出题



## 经典例题

正保会计网校  
www.chinaacc.com

【例题·计算分析题】甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。2×22年9月，甲公司以其生产经营过程中使用的若干台A设备交换乙公司生产的一批B商品。资产交换日资料如下：

(1) 甲公司换出A设备：固定资产原价为3 000万元，累计折旧为900万元，公允价值为1 800万元。

(2) 乙公司换出生产的B商品：库存商品账面价值为1 500万元，公允价值为1 800万元（等于按收入准则认定的交易价格）。

固定资产交换库存商品属于



## 经典例题

正保会计网校  
www.chinaacc.com

双方计税价格等于公允价值。甲公司换入的B商品作为固定资产管理，乙公司换入A设备作为固定资产管理。整个交易过程中，除甲公司支付A设备的清理费30万元外，没有发生其他相关税费。假定该项交换具有商业实质且其换入换出资产的公允价值能够可靠地计量。

要求：编制甲公司和乙公司非货币性资产交换的会计分录

假定双方计税价格等于公允价



经典例题

甲公司换入B商品	乙公司换入A设备
换入资产成本=换出资产的公允价值 1800+应支付的相关税费0=1 800 (万元)。	换入资产成本=换入资产的公允价值 1800+应支付的相关税费0= 1800(万元)。
换出资产处置损益=换出资产的公允 价值1 800-换出资产账面价值(3000 -900)-税费30=-330(万元)	换出资产的营业利润=换入资产的 公允价值1 800-换出资产账面价 值1500=300(万元)
借: 固定资产清理 2 100 累计折旧 900 贷: 固定资产——A设备 3 000 借: 固定资产清理 30 贷: 银行存款 30	乙公司换出存货的交易符合《企业 会计准则第14号——收入》规定的 收入确认条件。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

别跟我说老师考试画表格

经典例题

续表

甲公司换入B商品	乙公司换入A设备
借: 固定资产 1 800 应交税费——应交增值税 (进项税额) 234 ✓ 资产处置损益 (1 800-2 100-30) 330 ✓ 贷: 固定资产清理 2 130 ✓ 应交税费——应交增值 税(销项税额) 234 ✓	借: 固定资产——A设备 1 800 ✓ 应交税费——应交增值税(进项 税额) 234 ✓ 贷: 主营业务收入 1 800 应交税费——应交增值税 (销项税额) 234 借: 主营业务成本 1 500 贷: 库存商品——B商品 1 500

(1) 甲公司换出: 原价3 000, 折旧900, 公允1 800。

(2) 乙公司换出: 库存商品账面1500, 公允1 800

下面还应该贷销项税234

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第 20 章第 03 讲——相似度 70%;

20 非货币性资产交换

3.如果换出的是存货

①借: 换入的非货币性资产【换入非货币性资产的公允价值  
+ 为换入资产支付的相关税费】

    应交税费——应交增值税(进项税额)

    银行存款【收到的含税补价】

    贷: 主营业务收入(或其他业务收入)【换入非货币  
    性资产的公允价值+换入资产对应的进项税-销项税额+收到的  
    含税补价(或-支付含税的补价)】

    应交税费——应交增值税(销项税额)

    银行存款【支付的含税补价+为换入资产支付的  
    相关税费】



欧理平老师 VIP 签约特训班逐章精讲：第十九章 特殊事项的所得税处理、第二十章 非货币性资产交换（2023.05.14）——相似度 75%；

正保远程教育 129832 2023注会-vip-会计-逐章精讲 返回旧版

### 非货币性资产交换

(四) 非货币性资产交换不涉及的6种交易和事项

业务	适用准则
(1) 企业以存货换取客户的非货币性资产的	换出存货适用《企业会计准则第14号——收入》
(2) 非货币性资产交换中涉及企业合并的	适用《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》
(3) 非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的	金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》

1:16:33 2:59:51 1.0X 评价

正保远程教育 129832 2023注会-vip-会计-逐章精讲 返回旧版

### 非货币性资产交换

教材【例20-1】20×8年9月，A公司以生产经营过程中使用的一台设备交换B打印机公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。A、B公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为13%。设备的账面原价为150万元，在交换日的累计折旧为45万元，公允价值为90万元。打印机的账面价值为110万元，在交换日的市场价格为90万元，计税价格等于市场价格。B公司换入A公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

A 150 - 45 = 105  
B 110  
90

1:57:52 2:58:51 1.0X 评价

正保远程教育 129832 2023注会-vip-会计-逐章精讲 返回旧版

### 非货币性资产交换

假设A公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付该项设备的运杂费15 000元外，没有发生其他相关税费。假设B公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备，其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

105 - 15 = 90

1:59:23 2:58:51 1.0X 评价

正保远程教育 129832 2023注会-vip-会计-逐章精讲 返回目录

### 非货币性资产交换

(4) 账务处理

A公司	B公司
适用《非货币性资产交换》准则	适用《收入》准则
借：固定资产清理 1 050 000 累计折旧 450 000 贷：固定资产——设备 1 500 000	借：固定资产——设备 900 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 117 000
借：固定资产清理 15 000 贷：银行存款 15 000	贷：主营业务收入 900 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 117 000
借：固定资产——打印机 900 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 117 000	借：主营业务成本 1 100 000
资产处置损益 165 000	贷：库存商品——打印机 1 100 000
贷：固定资产清理 1 065 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 117 000	

课程介绍  
2023注会-vip-会计-逐章精讲  
上课时间  
05月14日 18:43-22:19  
课程大纲  
2023注会-vip-会计-逐章精讲

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第 21 章第 01 讲——相似度 85%;

### 第一节 非货币性资产交换概述

#### 二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项 (年年考)

交易和事项	适用准则
1. 换出资产为存货的非货币性资产交换	《企业会计准则第14号——收入》
2. 企业合并中取得的非货币性资产	《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》
3. 交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产	金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》 《企业会计准则第23号——金融资产转移》
4. 非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款	相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第21号——租赁》

正保会计网校

### 经典例题

【例题】20×8年9月，A公司以生产经营过程中使用的一台设备交换B打印机公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。A、B公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。设备的账面原价为150万元，在交换日的累计折旧为45万元，公允价值为90万元。打印机的账面价值为110万元，在交换日的市场价格为90万元，计税价格等于市场价格。B公司换入A公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

正保会计网校



## 经典例题

假设A公司此前没有为该设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付设备的运杂费15 000元外，没有发生其他相关税费。假设B公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备，其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。



正保会计网校



## 经典例题

A公司的账务处理如下：

A公司换入资产的增值税进项税额 =  $90 \times 13\% = 11.7$  (万元)

换出设备的增值税销项税额 =  $90 \times 13\% = 11.7$  (万元)

换入打印机的入账价值 = 换出设备的公允价值90 (万元)

换出设备确认的损益 = 换出设备的公允价值90 - 换出设备

账面价值 (150 - 45) - 处置费用1.5 = - 16.5 (万元)

会计分录如下：



正保会计网校



## 经典例题

借：固定资产——打印机	900 000	✓
应交税费——应交增值税（进项税额）	117 000	✓
资产处置损益 (1 065 000-900 000)	165 000	✓
贷：固定资产清理	1 065 000	✓
应交税费——应交增值税（销项税额）	117 000	✓



正保会计网校

**经典例题**

借：固定资产——设备	900 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	117 000	
贷：主营业务收入	900 000	✓
应交税费——应交增值税（销项税额）	117 000	
借：主营业务成本	1 100 000	
贷：库存商品——打印机	1 100 000	



正保会计网校


李忠魁老师 C 位夺魁班专题先行第 20 章第 02 讲——相似度 70%;

**C 位夺魁到**

二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项本章所指非货币性资产交换不涉及以下交易和事项：

(一) 换出资产为存货的非货币性资产交换 *存 → 元*  
 企业以存货换取客户的非货币性资产（如固定资产、无形资产等）的，换出存货的企业相关的会计处理适用《企业会计准则第14号—收入》。

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



正保会计网校  
www.chinaacc.com

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P586——相似度 70%;



**【例题4·计算分析题】**接例题3。资产交换日资料如下：

(1)甲公司换出一项固定资产(A设备)：该固定资产原价为3000万元，累计折旧为900万元，公允价值为1800万元，核定的增值税额为234万元。

(2)乙公司换出其生产的B商品：该商品账面价值为1500万元，公允价值为1600万元，核定的增值税额为208万元。

(3)乙公司以银行存款向甲公司支付补价100万元和增值税差额26万元。其他资料同例题3。

要求：编制乙公司非货币性资产交换的会计分录。

**答案**

对于乙公司来说，以库存商品换入其他资产，适用收入准则，应以所收到的非现金对价(A设备)的公允价值为基础确认收入。

借：固定资产—A设备	1 800
应交税费—应交增值税(进项税额)	234

第二十章 非货币性资产交换

贷：主营业务收入	(1 800-100)1 700
应交税费—应交增值税(销项税额)	208
银行存款	(100+26)126
借：主营业务成本	1 500
贷：库存商品—B商品	1 500

**【提示】**企业以存货换取客户非货币性资产(具有商业实质)的，换出存货的企业相关会计处理应当适用收入准则，换言之，以换入资产的公允价值为基础计量所应确认的销售收入。

刘国峰老师主编梦2经典题解 P169——相似度 70%；

(2)M公司以其一项专利技术换入B公司生产的一批产品，专利技术的原价为180万元，已提摊销40万元，未计提减值准备，公允价值为130万元。B公司换出产品的账面余额为104万元，已提跌价准备4万元，计税价格等于市场价格120万元。交换过程中M公司支付B公司银行存款5.6万元(包括M公司应收取的补价的公允价值10万元和M公司应支付的增

值税额15.6万元)。M公司将取得的产品作为原材料核算，该交换不具有商业实质。

要求：针对上述资料，分别编制M公司的会计分录。(答案以万元为单位)



针对资料(2), M公司相关的会计处理如下:

借: 原材料	130
应交税费——应交增值税(进项税额)	
	15.6
累计摊销	40
贷: 无形资产	180
银行存款	5.6

VIP 摸底试题(二)——相似度 70%;

10 【单项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

2×21年10月,甲公司以一电子设备换入A公司的一批商品,甲公司换出设备的账面原价为800万元,已提折旧300万元,已提减值准备60万元,公允价值为500万元;A公司换出商品的账面成本为300万元,公允价值为400万元;假定税法规定,商品和设备适用的增值税税率均为13%,且公允价值均等于计税价格。A公司另向甲公司支付银行存款113万元。交易发生日,双方均已办妥资产所有权的划转手续。假定该项非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产、换出资产的公允价值均能够可靠计量,甲公司换入商品的入账价值为( )。

- A. 300万元
- B. 400万元
- C. 452万元
- D. 500万元

【参考答案】: B

参考解析: 在非货币性资产交换具有商业实质,且换入、换出资产的公允价值均能够可靠计量的情况下,甲公司收到的不含税补价 =  $500 - 400 = 100$  (万元),甲公司换入商品的入账价值 = 换出资产的公允价值  $500 -$  收到的不含税补价  $100 = 400$  (万元)。甲公司的相关会计分录如下:

借: 固定资产清理 440  
    累计折旧 300  
    固定资产减值准备 60  
贷: 固定资产 800

借: 库存商品 400  
    应交税费——应交增值税(进项税额) 52  
    银行存款 113  
贷: 固定资产清理 440  
    应交税费——应交增值税(销项税额) 65  
    资产处置损益 60

A公司的会计分录:

借: 固定资产 500  
    应交税费——应交增值税(进项税额) 65  
贷: 主营业务收入 400  
    应交税费——应交增值税(销项税额) 52  
    银行存款 113

借: 主营业务成本 300  
贷: 库存商品 300





【点评】本题考查以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理。

非货币性资产交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量，应当以换出资产公允价值计量。

1.换出资产公允价值为基础计量时

①方法一：

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 支付的不含税补价（- 收到的不含税补价）+ 应支付的相关税费

【提示】不含税补价 = 换入与换出资产的不含税公允价值之差

②方法二：

换入资产成本 = 换出资产含税公允价值 + 支付的银行存款（- 收到的银行存款）- 可抵扣的增值税进项税额 + 应支付的相关税费

2.如果换入资产公允价值更可靠时

换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

【拓展】非货币性资产交换还可能考查以账面价值为基础计量情况下的会计处理。

以换出资产账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理如下表所示：

1.不涉及补价	换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的相关税费（含换入和换出）
2.涉及补价	支付补价 换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的相关税费（含换入和换出）+ 支付的补价的账面价值
	收到补价 换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的相关税费（含换入和换出）- 收到的补价的公允价值

畅学旗舰/高效实验/超值精品模拟试题（一）——相似度 70%；

10【多项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

甲公司为房地产开发企业，下列各项具有商业实质的资产交易中，甲公司应按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》进行会计处理的有（ ）。

- A. 甲公司以其拥有的一项专利权换取A公司的一台机器设备
- B. 甲公司以其一栋已开发完成的商品房换取B公司的一项土地使用权
- C. 甲公司以其自身2万股股票换取C公司的一项土地使用权
- D. 甲公司以其一套用于经营出租的公寓换取D公司的一批自产产品

【参考答案】：AD

参考解析：选项B，房地产开发企业的商品房应作为存货核算，企业以存货换取其他企业固定资产、无形资产等的，属于非货币性资产交换，但换出存货的企业适用《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理；选项C，企业以自身权益工具换取土地使用权，其成本确定不适用于《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》，应适用《企业会计准则第6号——无形资产》等；选项D，以投资性房地产、固定资产、无形资产等换取存货，适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》，注意与选项B区分。

【点评】本题考查非货币性资产交换不涉及的交易和事项。

- (1) 换出资产为存货的非货币性资产交换；
- (2) 非货币性资产交换中涉及的企业合并；
- (3) 交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》；
- (4) 非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款的，适用《企业会计准则第21号——租赁》；
- (5) 非货币性资产交换构成权益性交易；
- (6) 其他不适用非货币性资产交换准则的交易和事项。





畅学旗舰/高效实验摸底试题（三）——相似度 70%；

4【多项选择题】

☆ 收藏 ⊗ 纠错

甲公司发生的下列各项交易或事项中，不适用非货币性资产交换准则的有（ ）。

- A. 甲公司以一項债权投资换入生产设备
- B. 甲公司以一項专利权换入原材料
- C. 甲公司以一項固定资产抵偿所欠供应商的货款
- D. 甲公司以一項商标权自非关联方处换入戊公司80%的股权

【参考答案】：ACD

参考解析：选项A，适用金融工具相关准则；选项C，该业务属于债务重组，适用债务重组准则；选项D，适用企业合并等相关准则。

2. 2×20 年至 2×22 年，甲公司发生与股权激励相关的交易和事项如下：

(1) 2×20 年 7 月 1 日，甲公司向 100 名管理人员每人授予 1 万份甲公司的股票期权，其中 60 人在甲公司任职，40 人在乙公司任职。乙公司是甲公司的子公司，被授予期权的管理人员从 2×20 年 7 月 1 日起工作满 2 年后，可以按每股 8 元的价格购买甲公司 1 万股股票。当日，每份期权的公允价值为 16 元。2×20 年 7 月至 12 月，甲公司有 5 名管理人员离职，预计剩余等待期内还有 5 名管理人员离职，乙公司无人离职，预计剩余等待期内离职率为 0。

(2) 2×21 年 7 月 1 日，甲公司员工王某认为约定的行权价较高，向甲公司声明不再参与该计划，并与甲公司签订退出股权激励协议，但王某仍在甲公司任职。2×21 年度，甲公司有 3 名管理人员离职，预计剩余等待期内还有 2 名管理人员离职，乙公司无人离职，预计剩余等待期内离职率为 0。

(3) 2×22 年 1 月至 6 月，甲公司与乙公司均无人离职。2×22 年 6 月 30 日，等待期满，86 名管理人员行权，甲公司收到认股款并存入银行，其他管理人员主动放弃行权。

要求：

(1) 根据资料（1），分别判断在甲公司与乙公司个别财务报表、甲公司编制的合并财务报表中该股权激励属于权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，并说明理由。

【正确答案】



(1) 该股权激励在甲公司个别财务报表和乙公司个别财务报表中均属于权益结算的股份支付，在甲公司合并财务报表中属于权益结算的股份支付。

理由：在甲公司个别财务报表中，甲公司授予的是自身的权益工具，因此应作为权益结算的股份支付；在乙公司个别财务报表中，由于乙公司作为接受服务企业，没有结算义务，因此应作为权益结算的股份支付。

在甲公司编制的合并财务报表中，授予的是集团内的权益工具，因此应作为权益结算的股份支付。

(2) 根据资料(1)，分别计算2×20年度甲公司和乙公司个别财务报表中应确认的成本费用；分别编制甲公司与乙公司2×20年度相关的会计分录。

**【正确答案】**

甲公司个别财务报表中应确认的成本费用 =  $(60-5-5) \times 1 \times 16 \times 6/24 = 200$  (万元)

乙公司个别财务报表中应确认的成本费用 =  $40 \times 1 \times 16 \times 6/24 = 160$  (万元)

甲公司个别财务报表中的会计分录：

借：长期股权投资 160

    管理费用 200

    贷：资本公积——其他资本公积 360

乙公司个别财务报表中的会计分录：

借：管理费用 160

    贷：资本公积——其他资本公积 160

**【点评】**郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第10章第7讲——相似  
度 90%



## 10 股份支付

第07讲 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

## 结算企业（母公司）以自身权益工具结算的会计处理

项目	结算企业（母公司）	接受服务企业（子公司）
个别财务报表	借：长期股权投资 贷：资本公积 注：按照权益结算的股份支付进行会计处理	借：管理费用 贷：资本公积 注：按照权益结算的股份支付进行会计处理
合并财务报表	借：资本公积（子公司） 贷：长期股权投资（母公司） 注：按照权益结算的股份支付进行会计处理	

还是比划比划

## 10 股份支付

第07讲 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

**【例题·计算分析题】**2×22年1月20日，甲公司股东大会批准了一项股权激励方案，向集团内的60名管理人员每人授予1万份股票期权，这些人员2×22年1月1日起为集团连续服务3年，每人可以以每股2元的价格购买甲公司普通股10万股。甲公司估计该期权授予日的公允价值为每份6元。

2×22年，授予期权的60名员工，有40名在甲公司工作，20名在甲公司的子公司乙公司任职。假定3年内授予期权的员工均没有离职。

**要求：**计算甲公司和乙公司2×22年个别财务报表中的股份支付费用，并编制相关会计分录；编制甲公司2×22年年末时的抵销分录。

今年教材中终于出现一道题了

## 10 股份支付

第07讲 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

**【答案】**该股份支付为甲公司自身权益工具结算的集团内股份支付，甲公司个别财务报表应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，乙公司作为接受服务企业没有结算义务，应当按照权益结算的股份支付进行会计处理。甲公司和乙公司应当按照受益情况，按照享有受益员工所提供的服务分别确认成本费用。甲公司作为结算企业（甲公司）作为接受服务企业（乙公司）的母公司，应当按照授予乙公司员工的股票期权在授予日的公允价值确认乙公司的长期股权投资，同时确认资本公积。

集团内股份支付



第07讲 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

**经典例题**

**【正确答案】**

甲公司	乙公司
甲公司2×22年个别财务报表应确认的股份支付费用=40×10×6×1/3=800 (万元)	乙公司2×22年个别财务报表应确认的股份支付费用=20×10×6×1/3=400 (万元)
借：管理费用 800 长期股权投资——乙公司 400 贷：资本公积——其他资本公积 1200	借：管理费用 贷：资本公积——其他资本公积 400
甲公司在编制2×22年合并财务报表时，从合并财务报表的角度，甲公司的权益工具也属于自身权益工具，即授予集团内员工自员工服务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，其抵销分录为：	
借：资本公积 400 贷：长期股权投资	

从甲公司和乙公司

高志谦老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第 10 章第 4 讲——相似度 70%；

第04讲 股份支付的一般账务处理

**10 股份支付**

**【理论总结】** 结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付进行会计处理，接受服务企业按权益结算股份支付处理。

结算企业	接受服务企业	抵销分录	合并报表
借：长期股权投资 贷：资本公积	借：管理费用等 贷：资本公积	借：资本公积（累计额） 贷：长期股权投资（累计额）	

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第 10 章第 7 讲——相似度 90%；

第07讲 集团股份支付的处理

**知识点：集团股份支付的处理 (★★★)**

(一) 结算企业以本身权益工具结算，接受服务的企业没有结算义务，结算企业是接受服务企业的投资者。

结算企业（权益结算）	接受服务企业（权益结算）
借：长期股权投资 贷：资本公积	借：管理费用等 贷：资本公积

(合并报表：抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积)

借：资本公积（子公司）  
    贷：长期股权投资（母公司）



第07讲 集团股份支付的处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

## 经典例题

【例10-6】 2×22年1月20日，甲公司股东大会批准了一项股权激励方案，向集团内的60名管理人员每人授予10万份股票期权，这些人员2×22年1月1日起为集团连续服务3年，每人即可以每股2元的价格购买甲公司普通股10万股。甲公司估计该期权在授予日的公允价值为每份6元。2×22年，授予期权的60名员工，有40名在甲公司任职，20名在甲公司的子公司乙公司任职。假定3年内授予期权的员工没有离职。



第07讲 集团股份支付的处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

## 经典例题

【解析】该股份支付为甲公司以自身权益工具结算的集团内股份支付，甲公司个别财务报表应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，乙公司作为接受服务企业没有结算义务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理。甲公司和乙公司应根据受益情况，按照享有受益员工所提供的服务分别确认费用；



第07讲 集团股份支付的处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

## 经典例题

结算企业(甲公司)作为接受服务企业(乙公司)的母公司，应按照授予乙公司员工的股票期权在授予日的公允价值确认对乙公司的长期股权投资，同时确认资本公积。

甲公司2×22年个别财务报表应确认的股份支付费用 =  $40 \times 10 \times 6 / 3 = 800$  (万元)

乙公司2×22年个别财务报表应确认的股份支付费用 =  $20 \times 10 \times 6 / 3 = 400$  (万元)



第07讲 集团股份支付的处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

**经典例题**

甲公司2×22年个别财务报表的相关账务处理如下：


借：管理费用 8 000 000  
    长期股权投资——乙公司 4 000 000

贷：资本公积——其他资本公积 12 000 000

乙公司2×22年个别财务报表的相关账务处理如下：

借：管理费用 4 000 000

贷：资本公积——其他资本公积 4 000 000



第07讲 集团股份支付的处理


正保会计网校  
www.chinaacc.com

**经典例题**

甲公司在编制2×22年合并财务报表时，从合并财务报表的角度出发，由于甲公司的权益工具也属于自身权益工具，即授予集团内员工自身权益工具以换取员工服务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，其抵销分录如下：

借：资本公积——其他资本公积 4 000 000

    贷：长期股权投资——乙公司 4 000 000



欧理平老师 VIP 签约特训班逐章精讲：第十章 股份支付的处理及条款条件修改、以现金结算改为以权益结算、集团股份支付（2023.03.05）——相似  
度 90%；



### 股份支付

正保会计网校  
www.chinaacc.com

【例10-6】2×22年1月20日，甲公司股东大会批准了一项股权激励方案，向集团内的60名管理人员每人授予10万份股票期权，这些人员2×22年1月1日起为集团连续服务3年，每人即可以每股2元的价格购买甲公司普通股10万股。甲公司估计该期权在授予日的公允价值为每份6元。

2×22年，授予期权的60名员工，有40名在甲公司任职，20名在甲公司的子公司乙公司任职。假定3年内授予期权的员工没有离职。



课程信息

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透章精讲  
上课时间  
03月05日 18:50-22:16  
课程大纲  
2023注会-vip-会计-透章精讲

### 股份支付

正保会计网校  
www.chinaacc.com

【解析】该股份支付为甲公司以自身权益工具结算的集团内股份支付，甲公司个别财务报表应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，乙公司作为接受服务企业没有结算义务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理。

甲公司和乙公司应根据受益情况，按照享有受益员工所提供的服务分别确认费用；结算企业(甲公司)作为接受服务企业(乙公司)的母公司，应按照授予乙公司员工的股票期权在授予日的公允价值确认对乙公司的长期股权投资，同时确认资本公积。



课程信息

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透章精讲  
上课时间  
03月05日 18:50-22:16  
课程大纲  
2023注会-vip-会计-透章精讲

### 股份支付

正保会计网校  
www.chinaacc.com

甲公司2×22年个别财务报表：

甲公司2×22年个别财务报表应确认的股份支付费用  
=40×10×6/3=800(万元)

借：管理费用	8 000 000
长期股权投资——乙公司	4 000 000
贷：资本公积——其他资本公积	12 000 000



课程信息

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透章精讲  
上课时间  
03月05日 18:50-22:16  
课程大纲  
2023注会-vip-会计-透章精讲



**股份支付**

乙公司2x22年个别财务报表:

乙公司2x22年个别财务报表应确认的股份支付费用 =  $20 \times 10 \times 6 / 3 = 400$  (万元)

借: 管理费用 4 000 000  
贷: 资本公积——其他资本公积 4 000 000

正保会计网校  
www.chinaacc.com

课程信息

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透章精讲

上课时间  
03月05日 18:50-22:16

课程大纲  
2023注会-vip-会计-透章精讲

**股份支付**

甲公司合并财务报表:

甲公司在编制2x22年合并财务报表时,从合并财务报表的角度出发,由于甲公司的权益工具也属于自身权益工具,即授予集团内员工自身权益工具以换取员工服务,应当作为权益结算的股份支付进行会计处理,其抵销分录如下:

借: 资本公积 4 000 000  
贷: 长期股权投资——乙公司 4 000 000

正保会计网校  
www.chinaacc.com

课程信息

课程介绍  
2023注会-vip-会计-透章精讲

上课时间  
03月05日 18:50-22:16

课程大纲  
2023注会-vip-会计-透章精讲

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第 10 章第 6 讲——相似度 90%;

第06讲: 将以现金结算的股份支付修改为权益结算的股份支付的会计处理

**第二节 股份支付的确认和计量**

七、集团股份支付的会计处理 (2022多选、2019单选和多选、2016综合、2013多选、2010综合)

(一) 结算企业 (母公司) 以其本身权益工具结算, 接受服务企业 (子公司) 没有结算义务

1. 结算企业

借: 长期股权投资  
贷: 资本公积 (按权益结算股份支付计量原则计量)

2. 接受服务企业

借: 管理费用等  
贷: 资本公积 (按权益结算股份支付计量原则计量)

正保会计网校




第06讲 将以现金结算的股份支付修改为权益结算的股份支付的会计处理

**经典例题**

**【例题】（新）** 2×22年1月20日，甲公司股东大会批准了一项股权激励方案，向集团内的60名管理人员每人授予10万份股票期权，这些人员2×22年1月1日起为集团连续服务3年，每人即可以每股2元的价格购买甲公司普通股10万股。甲公司估计该期权在授予日的公允价值为每份6元。


2×22年，授予期权的60名员工，有40名在甲公司任职，20名在甲公司的子公司乙公司任职。假定3年内授予期权员工没有离职。



第06讲 将以现金结算的股份支付修改为权益结算的股份支付的会计处理

**经典例题**

**分析：**该股份支付为甲公司以其自身权益工具结算的集团股份支付，甲公司个别财务报表应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，乙公司作为接受服务企业没有结算义务应当作为权益结算的股份支付进行会计处理。甲公司和乙公司应根据受益情况，按照享有受益员工所提供的服务分别确认费用；结算企业(甲公司)作为接受服务企业(乙公司)的母公司，应按照授予乙公司员工的股票期权在授予日的公允价值确认对乙公司的长期股权投资，同时确认资本公积。



第06讲 将以现金结算的股份支付修改为权益结算的股份支付的会计处理

**经典例题**

甲公司2×22年个别财务报表应确认的股份支付费用  
 $= 40 \times 10 \times 6 \times 1/3 = 800$  (万元)。

乙公司2×22年个别财务报表应确认的股份支付费用  
 $= 20 \times 10 \times 6 \times 1/3 = 400$  (万元)。

甲公司2×22年个别财务报表的相关账务处理如下：

借：管理费用	8 000 000
长期股权投资——乙公司	
贷：资本公积——其他资本公积	







第06讲 将以现金结算的股份支付修改为权益结算的股份支付的会计处理

**经典例题**

乙公司2×22年个别财务报表的相关账务处理如下：

借：管理费用 4 000 000 ✓

贷：资本公积——其他资本公积 4 000 000 ✓

甲公司在编制2×22年合并财务报表时，从合并财务报表的角度出发，由于甲公司的权益工具也属于自身权益工具，即授予集团内员工自身权益工具以换取员工服务，应作为权益结算的股份支付进行会计处理，其抵销分录如下：

借：资本公积——其他资本公积 4 000 000

贷：长期股权投资——乙公司 4 000 000

郭建华老师主编梦 1 应试指南 P218——相似度 70%；

(一) 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(如表 2-10-6)

表 2-10-6 结算企业(母公司)以自身权益工具结算的会计处理

项目	结算企业(母公司)	接受服务企业(子公司)
个别财务报表	借：长期股权投资 贷：资本公积 按照 <b>权益结算</b> 的股份支付进行会计处理	借：管理费用 贷：资本公积 按照 <b>权益结算</b> 的股份支付进行会计处理
合并财务报表	借：资本公积(子公司) 贷：长期股权投资(母公司) 按照 <b>权益结算</b> 的股份支付进行会计处理	

**【提示】** 母公司在编制合并财务报表时，首先应当从合并财务报表的角度重新判断该项股权激励是以权益结算的股份支付，还是以现金结算的股份支付。如果母公司授予子公司职工的是股票期权，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，子公司应该作为以权益结算的股份支付进行会计处理，母公司的合并财务报表中，也应该作为以权益结算的股份支付来处理。

刘国峰老师主编梦 2 经典题解 P124——相似度 70%；

**【 研 考 点 】**

集团内股份支付是近年考试的一个热点，应注意其与合并财务报表章节的知识相结合在主观题中的考查。集团内股份支付的处理如表 10-9 所示。

表 10-9 集团内股份支付的处理

核算方	结算企业是接受服务企业的投资者			结算企业与接受服务企业是同一个企业
	授予其自身的权益工具	授予现金股票增值权	授予接受服务企业的权益工具	
结算企业	作为 <b>权益结算</b> 的股份支付： 借：长期股权投资 贷：资本公积	作为 <b>现金结算</b> 的股份支付： 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	作为 <b>现金结算</b> 的股份支付： 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	按照一般的股份支付的处理原则处理即可
接受服务企业	作为 <b>权益结算</b> 的股份支付： 借：管理费用等 贷：资本公积	作为 <b>权益结算</b> 的股份支付： 借：管理费用等 贷：资本公积	作为 <b>权益结算</b> 的股份支付： 借：管理费用等 贷：资本公积	
合并财务报表中的抵销分录	借：资本公积 贷：长期股权投资	借：资本公积 管理费用等[差额] 贷：长期股权投资	借：应付职工薪酬 贷：长期股权投资	如果授予本企业职工的是集团内其他企业(如本企业的子公司)的股票，合并财务报表中应作为权益结算的股份支付处理(注意，此种情况下本企业个别财务报表中是作为现金结算的股份支付处理)，抵销分录为： 借：应付职工薪酬 贷：资本公积 管理费用等[或借记]

(3) 根据资料(1)和(2)，说明甲公司对王某退出股权激励计划的会计处理方法及其理由；计算 2×21 年度甲公司个别财务报表应确认的成本费用。

**【 正 确 答 案 】**


会计处理方法：企业应当作为加速可行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

理由：职工自愿退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况，而属于股权激励计划的取消，因此，企业应当作为加速可行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本费用。

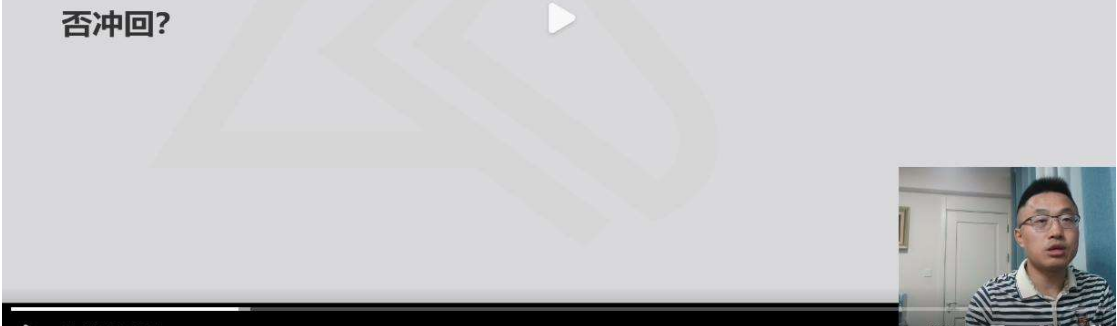
甲公司个别财务报表在 2×21 年度应确认的费用 =  $1 \times 1 \times 16 + (60 - 5 - 3 - 2 - 1) \times 1 \times 16 \times 18 / 24 - 200 = 404$  (万元)。


**【 点 评 】** 王艳龙老师直播中——相似度 70%




▶ **最新企业会计准则实施问答与应用案例**  正保会计网校  
www.chinaacc.com

问：某企业对职工实行股权激励计划，并约定了服务期和业绩条件。在等待期内，某已参加该激励计划的职工认为激励计划约定的行权价较高，向企业声明不再继续参与该计划，并与企业签订退出协议，收回前期预付的行权资金。在该情形下，原已确认的与该名职工相关的股份支付费用能否冲回？



◀ **最新企业会计准则实施问答与应用案例**  正保会计网校  
www.chinaacc.com

答：根据《企业会计准则解释第3号》相关规定，股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用；职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理；在等待期内如果取消了授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当对该取消作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。



网校编写资料《企业会计准则-实施问答与注会会计考题的关联》：

**（四）股份支付准则实施问答**

问：某企业对职工实行股权激励计划，并约定了服务期和业绩条件。在等待期内，某已参加该激励计划的职工认为激励计划约定的行权价较高，向企业声明不再继续参与该计划，并与企业签订退出协议，收回前期预付的行权资金。在该情形下，原已确认的与该名职工相关的股份支付费用能否冲回？

【发布日期：2023 年 07 月 17 日——2023 年考前发布，应予以关注】

答：根据《企业会计准则解释第 3 号》相关规定，股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用；职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理；在等待期内如果取消了授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当对该取消作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。

本问题中，职工自愿退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况，而属于股权激励计划的取消，因此，企业应当作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

【例题·多选题】甲公司于 20×1 年 1 月 1 日实施了一项权益结算的股份支付计划，向 100 名管理人员每人授予 1 万份股票期权，约定自 20×1 年 1 月 1 日起，这些管理人员连续服务 3 年，即可以每股 8 元的价格购买 1 万份甲公司股票。授予日员工均预计会行权，预付公司行权资金为每人 8 万元。如不行权，公司将退回该部分资金。20×1 年 1 月 1 日，该期权的公允价值为 3 元/股。至 20×2 年末，无管理人员离职。但是有 10 名员工认为激励计划约定的行权价较高，向企业声明不再继续参与该计划，并与企业签订退出协议，收回前期预付的行权资金。至 20×3 年末，剩余 90 名员工均达到行权条件并在次年 1 月 1 日行权。不考虑其他因素，有关甲公司的会计处理，表述正确的有（ ）。

- A. 20×1 年末确认管理费用 100 万元
- B. 20×2 年末确认管理费用 90 万元
- C. 20×2 年末应冲回退出计划的 10 名管理人员原已确认的费用 10 万元
- D. 20×3 年末确认管理费用 90 万元

【正确答案】AD

【答案解析】选项 B、C，职工自愿退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况，而属于



股权激励计划的取消，因此，企业应当作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本或费用。20×2 年末确认管理费用 110 万元。20×1 年-20×3 年确认费用的会计处理如下：

20×1 年末：

借：管理费用（ $3 \times 100 \times 1/3$ ）100

贷：资本公积——其他资本公积 100

20×2 年末，针对 90 名未退出该股份支付计划的员工的会计处理：

借：管理费用（ $3 \times 90 \times 2/3 - 3 \times 90 \times 1/3$ ）90

贷：资本公积——其他资本公积 90

针对 10 名退出该股份支付计划的员工的会计处理：

借：管理费用（ $3 \times 10 \times 2/2 - 3 \times 10 \times 1/3$ ）20

贷：资本公积——其他资本公积 20

20×3 年末，对于 90 名未退出该股份支付计划的员工的会计处理：

借：管理费用（ $3 \times 90 \times 3/3 - 3 \times 90 \times 2/3$ ）90

贷：资本公积——其他资本公积 90

（4）根据上述资料，判断甲公司合并财务报表中，对放弃行权的管理人员是否调整已确认的费用并说明理由，计算 2×22 年度甲公司编制的合并财务报表应确认的费用，并编制甲公司个别财务报表与管理人员行权相关的会计分录。

【正确答案】甲公司合并财务报表中对放弃行权的管理人员已确认的成本费用无需调整。

理由：等待期满职工主动放弃行权，退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况，不应当冲回以前期间确认的费用。

2×22 年度甲公司编制的合并财务报表应确认的成本费用 =  $92 \times 1 \times 16 - 200 - 404 - 40 \times 1 \times 16 \times 18/24 = 388$ （万元）

行权时的甲公司个别报表财务报表会计分录：

借：银行存款 688（ $86 \times 1 \times 8$ ）

资本公积——其他资本公积 1472（ $92 \times 1 \times 16$ ）

贷：股本 86

资本公积——股本溢价 2074

【点评】郭建华老师畅学旗舰/高效实验班基础精讲第 10 章第 7 讲——相似  
度 70%





第03讲 一次授予、一次行权的股份支付的会计处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

### 经典例题

(5) 2×24年12月31日，本年又有5名激励对象离开。  
2×24年12月31日该股票的收盘价为50元/股。

(6) 假设80名激励对象都在2×25年行权。  
要求：根据资料，编制各年股份支付的相关会计分录。

好年末收盘价涨到50块钱

第03讲 一次授予、一次行权的股份支付的会计处理

正保会计网校  
www.chinaacc.com

### 经典例题

资料(6)，会计处理如下：

借：银行存款	(80×20×4) 6 400	
资本公积——其他资本公积		(8 000+9 000+7 000) 24 000
贷：股本	(80×20×1) 1 600	
资本公积——股本溢价		28 800

(6) 假设80名激励对象都在2×25年行权  
那么剩下80个人

刘国峰老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第 10 章第 3 讲——相似度 70%

第04讲 股份支付的会计处理、授予限制性股票股权激励计划

正保会计网校  
www.chinaacc.com

### 经典例题

(5) 假设全部155名职员都在2×22年12月31日行权，A公司股份面值为1元。

借：银行存款	(155×100×5) 77 500	
资本公积——其他资本公积		279 000
贷：股本	(155×100×1) 15 500	
资本公积——股本溢价		341 000

欧理平老师 VIP 签约特训班逐章精讲：第十章 股份支付的处理及条款条件修改、以现金结算改为以权益结算、集团股份支付（2023.03.05）——相似度 70%；

**股份支付**

(4) 20×4年12月31日

借：管理费用	62 500	
贷：资本公积——其他资本公积	62 500	

(5) 假设全部155名职员都在20×5年12月31日行权，A公司股份面值为1元

借：银行存款	62 000	113又
资本公积——其他资本公积	232 500	
贷：股本	15 500	
资本公积——股本溢价	279 000	

正保会计网校 www.chinaacc.com

王艳龙老师畅学旗舰/超值精品班基础精讲第 10 章第 3 讲——相似度 70%

**经典例题**

⑤假设全部155名职员都在2×10年12月31日行权，A公司股份面值为1元：

借：银行存款	$(155 \times 100 \times 5)$	77 500	✓
资本公积——其他资本公积		279 000	✓
贷：股本	$(155 \times 100 \times 1)$	15 500	
资本公积——股本溢价		341 000	

正保会计网校 www.chinaacc.com

李忠魁老师 C 位夺魁班专题精讲：第二十八章 每股收益的列报、第十章 股份支付（2023.07.23）——相似度 70%



**C位夺魁班**

正保会计网校  
www.chinaacc.com

⑤ 假设全部155名职员都在2×20年12月31日行权，A公司股份面值为1元：  
 $155 \times 100 \times 5$

借：银行存款	77500	
资本公积——其他资本公积	279000	→ 三年服务费
贷：股本	15500	
资本公积——股本溢价	341000	

