



北京工業大學耿丹學院
Gengdan Institute of Beijing University of Technology

CPA会计

2022-2023-1学期

国际商学院
财务管理专业教研室
廖雅光、成慧君

CPA会计课程目录

专题1 长期股权投资

专题2 股份支付

专题3 收入

专题4 借款费用

专题5 合并财务报表

专题1 长期股权投资

案例导入

阅读资料：

中国十大著名企业并购案例！

资料来源：

<https://www.163.com/dy/article/GS04NG480531A106.html>

思考下列问题：

1. 企业之间的并购类型有哪些？
2. 企业并购的并购方应该如何进行账务处理？

长期股权投资



思考

投资企业对于被投资企业股权投资依据持股比例的不同：

- 1. 投资企业对被投资企业的影响程度是怎样的情况？**
- 2. 这些不同的情况使用哪些会计科目进行核算？**

1.1 长期股权投资概述

投资企业与被投资企业的关系

按照投资企业对被投资企业的影响程度划分：

(1) 控制

母公司、子公司

(2) 共同控制

合营企业

长期股权投资

(3) 重大影响

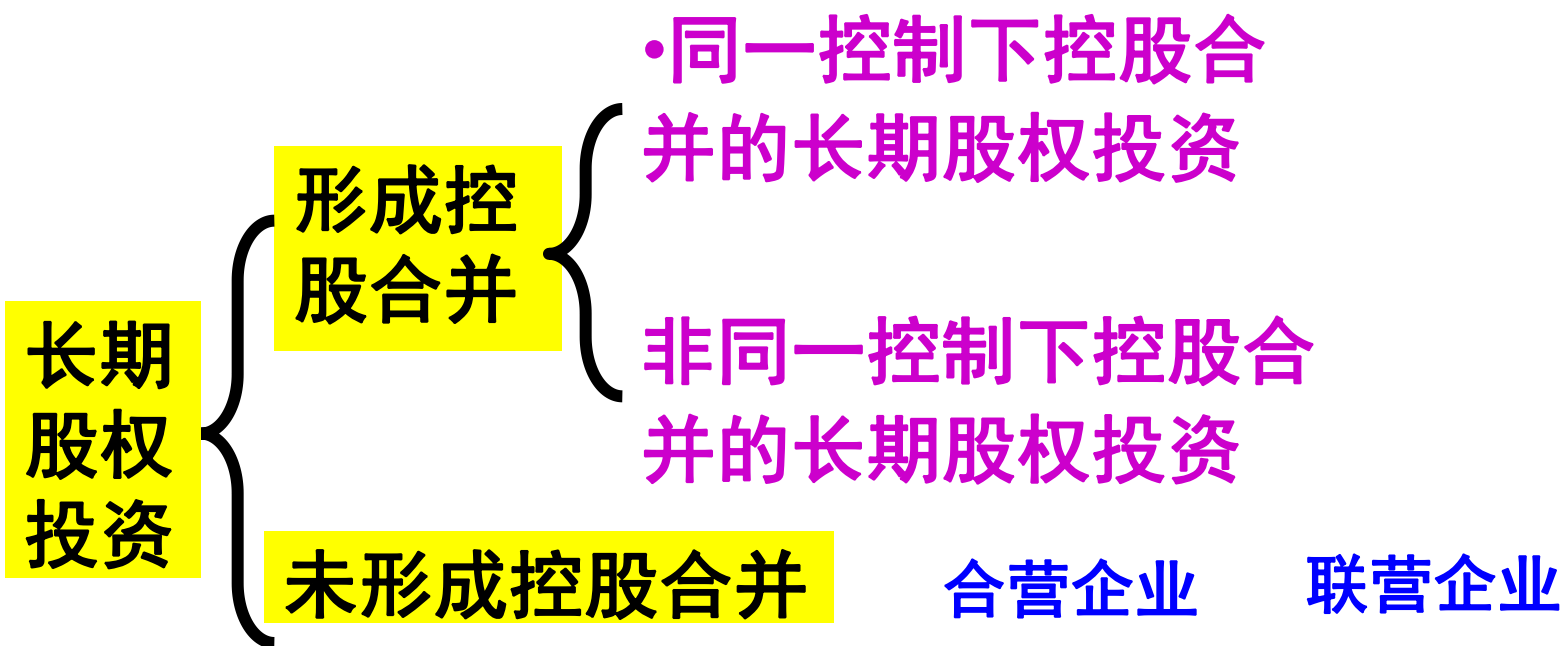
联营企业

(4) 上述情况以外

交易性金融资产

其他权益工具投资

1.2 长期股权投资的取得



1.2 长期股权投资的取得

1.2.1 未形成控股合并的长期股权投资

1. 初始计量原则

其初始投资成本的确定应当以公允价值为基础进行计量。

公允价值

投资企业为进行长期股权投资发生的各项直接相关交易费用应计入长期股权投资成本。

练习1:

A公司于2021年1月1日以银行存款购入B公司40%的股权,确认为长期股权投资,对B公司有重大影响,实际支付购买价款4 000 000元,并支付相关审计费212 000元(其中可以抵扣的增值税为1 200元);购买日,B公司所有者权益账面价值为9 000 000元,公允价值为1 0500 000元。

要求: 编制会计分录。

作答

•A公司于2021年1月1日以银行存款购入B公司40%的股权,确认为长期股权投资,对B公司有重大影响,实际支付购买价款4 000 000元,并支付相关审计费212 00元(其中可以抵扣的增值税为1 200元);购买日,B公司所有者权益账面价值为9 000 000元,公允价值为1 0500 000元。

练习1

借：长期股权投资——投资成本	4 020 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 200
贷：银行存款	4 021 200

长期股权投资



1.2 长期股权投资的取得

企业合并形成的长期股权投资

账面价值

公允价值

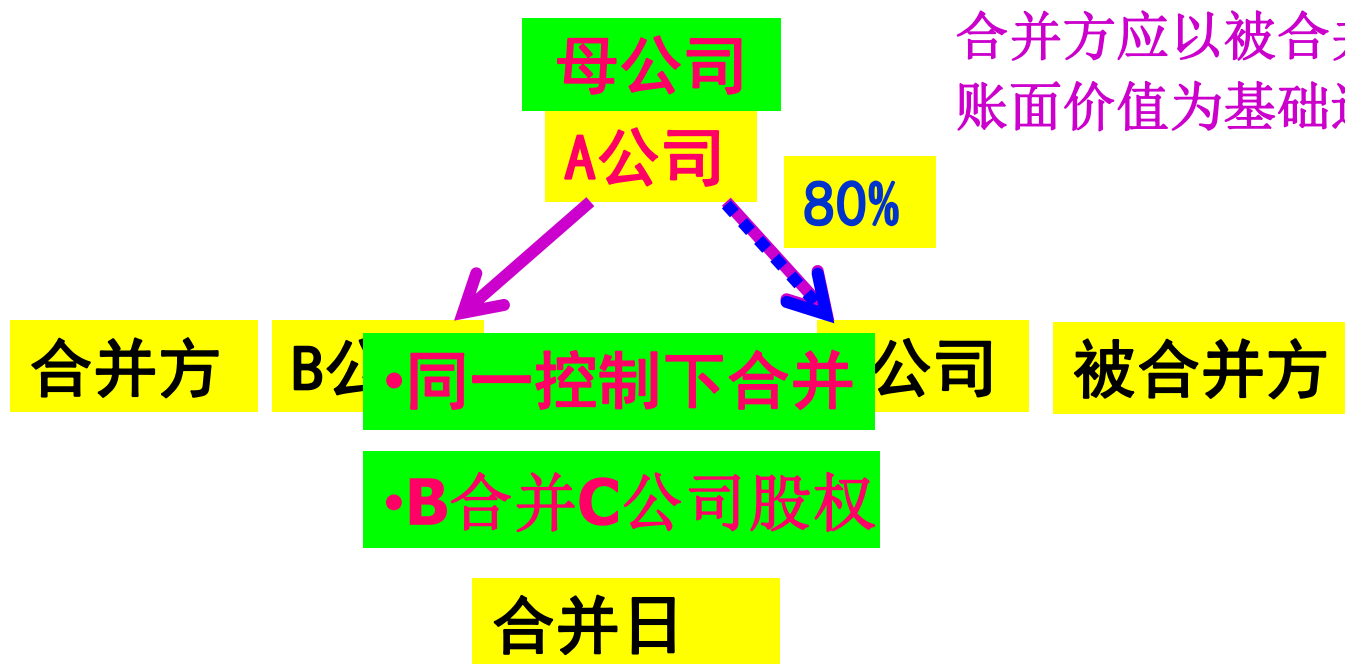
事项	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并
1. 初始投资成本	被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中账面价值的份额	公允价值
2. 初始投资成本与支付对价有无差额	有差额 借差：资本公积、留存收益 贷差：资本公积	区分资产的类型 换出资产的公允价值与账面价值差额计入相关科目 视为先卖后买
3. 发生审计、法律服务、评估等中介费用	计入当期损益（管理费用）	
4. 发行权益性证券相关的手续费、佣金	依次冲减资本公积、留存收益	

1.2 长期股权投资的取得

1.2.2 形成同一控制下控股合并的长期股权投资

1. 定义

是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的。



合并方应以被合并方所有者权益的账面价值为基础进行初始计量

1.2 长期股权投资的取得

1.2.2 形成同一控制下控股合并的长期股权投资

2. 合并方以支付货币资金、转让非现金资产或承担债务等方式取得被合并方的股权。

借：长期股权投资—投资成本

享有被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中账面价值的份额+商誉

应收股利

管理费用

合并直接相关费用

应交税费——应交增值税（进项税额）

资本公积—股本溢价

盈余公积

利润分配——未分配利润

贷：银行存款等有关资产

合并对价的账面价值

资本公积—股本溢价

倒挤

练习2

甲、乙公司为同属某集团股份有限公司控制的两家子公司，且均为增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率均为13%。2×21年4月1日，甲公司以账面价值为4 000万元、公允价值为5 000万元的库存商品为对价，自其集团公司处取得对乙公司80%的控股权，相关手续已于当日办理完成。

- 取得80%股权后能够对乙公司实施**控制**。
- 合并当日，乙公司所有者权益在其最终控制方合并财务报表中的账面价值为8 000万元。
- 要求编制会计分录

作答

•练习2

- 甲、乙公司为同属某集团股份有限公司控制的两家子公司，且均为增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率均为13%。2×21年4月1日，甲公司以账面价值为4 000万元、公允价值为5 000万元的库存商品为对价，自其集团公司处取得对乙公司80%的控股权，相关手续已于当日办理完成。
- 取得80%股权后能够对乙公司实施**控制**。
- 合并当日，乙公司所有者权益在其最终控制方合并财务报表中的账面价值为8 000万元。

甲公司初始投资成本=8000×80%= 6 400(万元)

借：长期股权投资——投资成本	6 400
贷：库存商品	4 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	650
	(5000*13%)
资本公积——股本溢价	1 750

1.2 长期股权投资的取得

1.2.2 形成同一控制下控股合并的长期股权投资

3. 确认被合并方账面所有者权益时应当考虑的因素

按照合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额为基础确定长期股权投资的初始投资成本时，对于被合并方账面所有者权益，应当在考虑以下因素的基础上计算确定形成长期股权投资的初始投资成本：

- 1. 被合并方与合并方的会计政策、会计期间是否一致。（不一致的，要调整）
- 2. 被合并方账面所有者权益是指被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值。（2种情形：内部成立或外部购买）

商誉

甲公司为母公司，乙公司为子公司。

(1) 2×19年1月1日，甲公司以银行存款3600万元与A公司一同投资设立丙公司，已知A公司出资900万元，甲公司持有丙公司80%股权并能够对丙公司实施控制。

要求：编制甲公司 2×19 年1月1日的相关会计分录。

甲公司的会计处理：

借：长期股权投资——丙公司	3 600
贷：银行存款	3 600

•例1-1
内部成立

甲公司为母公司，乙公司为子公司。

2×20 年1月1日（一年后），乙公司（甲公司的子公司）以银行存款4500万元购入甲公司所持丙公司的80%股权，2×19 年1月1日至 2×19 年12月31日，丙公司实现的净利润为1500万元（账面净利润：调整前的净利润）。无其他所有者权益变动。

要求：编制 2×20 年1月1日乙公司的相关会计分录。

•例1-1 内部成立

乙公司的会计处理（形成同一控制下的企业合并）

- 2×20 年1月1日合并日，丙公司的账面所有者权益（相对于甲公司而言的账面价值）= $(3600+900) + 1500 = 6000$ （万元）
- 乙公司购入丙公司的初始投资成本 = $6000 \times 80\% = 4800$ （万元）

甲公司为母公司，乙公司为子公司。

2×20 年1月1日（一年后），乙公司（甲公司的子公司）以银行存款4500万元购入甲公司所持丙公司的80%股权，2×19 年1月1日至 2×19 年12月31日，丙公司实现的净利润为1500万元（账面净利润：调整前的净利润）。无其他所有者权益变动。

要求：编制 2×20 年1月1日乙公司的相关会计分录。

•例1-1 内部成立

乙公司的会计处理（形成同一控制下的企业合并）：

①2×20 年1月1日合并日，丙公司的账面所有者权益（相对于甲公司而言的账面价值）=（3600+900）+1500=6000（万元）

②乙公司购入丙公司的初始投资成本=6000×80%=4800（万元）

借：长期股权投资——丙公司	4 800
贷：银行存款	4 500
资本公积——股本溢价	300（贷差）

甲公司为母公司，乙公司为子公司。

(1) 2×19 年1月1日，甲公司以银行存款4200万元从本集团外部购入丙公司80%股权（属于非同一控制下企业合并）并能够对丙公司实施控制，购买日，丙公司可辨认净资产的公允价值为 5000 万元，账面价值为 4500 万元。（该笔差异是由于存货评估增值500万元造成）

甲公司购买日的会计处理：

借：长期股权投资——丙公司	4 200
贷：银行存款	4 200

甲公司购买日确认的合并商誉
=4200—5000×80%
=200（万元）

•例1-2 外部购买

甲公司为母公司，乙公司为子公司。2×20 年1月1日（1年后），乙公司（甲公司的子公司）以银行存款4500万元购入甲公司所持丙公司的80%股权，2×19 年1月1日至 2×19 年12月31日，丙公

借：长期股权投资——丙公司	5 160
贷：银行存款	4 500
资本公积——资本溢价	660

出售了60%)

乙公司的会计处理（形成同一控制下的企业合并）：

①2×20 年1月1日合并日，丙公司的所有者权益相对于甲公司而言的账面价值=自购买日（2×19 年1月1日）开始持续计算至2×19 年12月31日的丙公司可辨认净资产公允价值=5000+1200=6200（万元）

②乙公司购入丙公司股权的初始投资成本
=6200×80%+甲公司取得投资时产生的商誉200=5160（万元）

•例1-2 外部 购买

练习3:

A公司为B公司和C公司的母公司,持有B公司70%的股权,持有C公司60%的股权。20×1年1月1日,B公司以发行每股面值为1元的股票2 000 000股,换取A公司持有的C公司60%的股权,并以银行存款支付发行股票手续费212 000元(其中可以抵扣的增值税为12 000元)。合并日,C公司所有者权益的账面价值为12 000 000元。根据以上资料,编制B公司取得长期股权投资的会计分录。

作答

•A公司为B公司和C公司的母公司。20×7年1月1日，A公司将其持有C公司60%的股权转让给B公司，双方协商确定的价格为8 000 000元，以货币资金支付；此外，B公司还以货币资金支付**审计、评估费**10 600元(其中可以抵扣的增值税为600元)。合并日，C公司所有者权益的**账面价值**为12 000 000元；B公司资本公积余额为2 000 000元。

•练习3

B公司初始投资成本=1 2000 000×60%=7 200 000(元)

借：长期股权投资——投资成本	7 200 000
资本公积——资本溢价	800 000
贷：银行存款	8 000 000

借：管理费用	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	600
贷：银行存款	10 600

1.2 长期股权投资的取得

1.2.3 形成非同一控制下控股合并的长期股权投资

非同一控制下的控股合并，是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制。

非同一控制下的控股合并**应当以公允价值为基础进行计量**。

购买日，是指**购买方实际取得对被购买方控制权的日期**。

练习4

W公司和 D 公司为两个互不关联的独立企业，合并之前不存在任何关联方关系。根据W公司和D公司达成的合并协议，W公司以发行的权益性证券作为合并对价，取得D公司100%的股权。W公司增发的权益性证券为每股面值1元的普通股股票，共增发2500万股，每股公允价值3元；W公司另以银行存款支付直接合并费用60万元。

•要求：编制W公司通过非同一控制下的企业合并取得长期股权投资的会计分录。

作答

•练习4

•W公司和 D 公司为两个互不关联的独立企业，合并之前不存在任何关联方关系。根据W公司和D公司达成的合并协议，W公司以发行的权益性证券作为合并对价，取得D公司100%的股权。W公司增发的权益性证券为每股面值1元的普通股股票，共增发2500万股，每股公允价值3元；W公司另以银行存款支付直接合并费用60万元。

•要求：编制W公司通过非同一控制下的企业合并取得长期股权投资的会计分录。

•W公司和 D 公司为两个互不关联的独立企业，合并之前不存在任何关联方关系。根据W公司和D公司达成的合并协议，W公司以发行的权益性证券作为合并对价，取得D公司100%的股权。W公司增发的权益性证券为每股面值1元的普通股股票，共增发2 500万股，每股公允价值3元；W公司另以银行存款支付直接合并费用60万元。

•要求：编制W公司通过非同一控制下的企业合并取得长期股权投资的会计分录。

•练习4

➤ 企业合并成本=3×2 500=7 500 (万元)

借：长期股权投资——投资成本 7 500

贷：股本 2 500

资本公积——股本溢价 5 000

借：管理费用 60

贷：银行存款 60

企业合并形成的长期股权投资

账面价值

公允价值

事项	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并
1. 初始投资成本	被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中账面价值的份额	公允价值
2. 初始投资成本与支付对价有无差额	有差额 借差：资本公积、留存收益 贷差：资本公积	区分资产的类型 换出资产的公允价值与账面价值差额计入相关科目 视为先卖后买
3. 发生审计、法律服务、评估等中介费用	计入当期损益（管理费用）	
4. 发行权益性证券相关的手续费、佣金	依次冲减资本公积、留存收益	

练习5

20×1年1月1日,W公司以货币资金10 000 000元以及一批库存商品、机器设备购入X公司70%的股权。库存商品的账面价值为900 000元,未计提存货跌价准备,不含增值税的公允价值为1 000 000元,增值税销项税额为130 000元;机器设备的原始价值为8 000 000元,累计折旧为3 000 000元,不含增值税的公允价值为6 000 000元,增值税销项税额为780 000元。此外,W公司还以货币资金支付审计、评估费212 000元(其中可以抵扣的增值税为12 000元)。购买日,X公司所有者权益的账面价值为25 000 000元,W公司与X公司不属于关联方。

根据以上资料,编制W公司取得长期股权投资的会计分录。

作答

•练习5

•20×1年1月1日, W公司以**货币资金**10 000 000元以及一批库存商品、机器设备购入X公司70%的股权。**库存商品**的账面价值为900 000元, 未计提存货跌价准备, 不含增值税的公允价值为1 000 000元, 增值税销项税额为130 000元;**机器设备**的原始价值为8 000 000元, 累计折旧为3 000 000元, 不含增值税的公允价值为6 000 000元, 增值税销项税额为780 000元。此外, W公司还以**货币资金**支付审计、评估费212 000元(其中可以抵扣的增值税为12 000元)。购买日, X公司所有者权益的账面价值为25 000 000元, W公司与X公司不属于关联方。

•根据以上资料, 编制W公司取得长期股权投资的会计分录。

W公司初始投资成本:

货币资金+库存商品及机器设备的公允价值+库存商品及机器设备的增值税销项税额

=10 000 000+1 000 000+6 000 000+130 000+78 000

=17 910 000

W公司
货币
设备
=10
=17

机器

借:长期股权投资——投资成本	17 910 000
贷:银行存款	10 000 000
主营业务收入	1 000 000
固定资产清理	6 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	910 000

借:管理费用	200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	12 000
贷:银行存款	212 000

借:长期股权投资——投资成本	17 910 000
管理费用	200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	12 000
贷:银行存款	10 212 000
主营业务收入	1 000 000
固定资产清理	6 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	910 000

结转主营业务成本和固定资产清理

➤ 库存商品

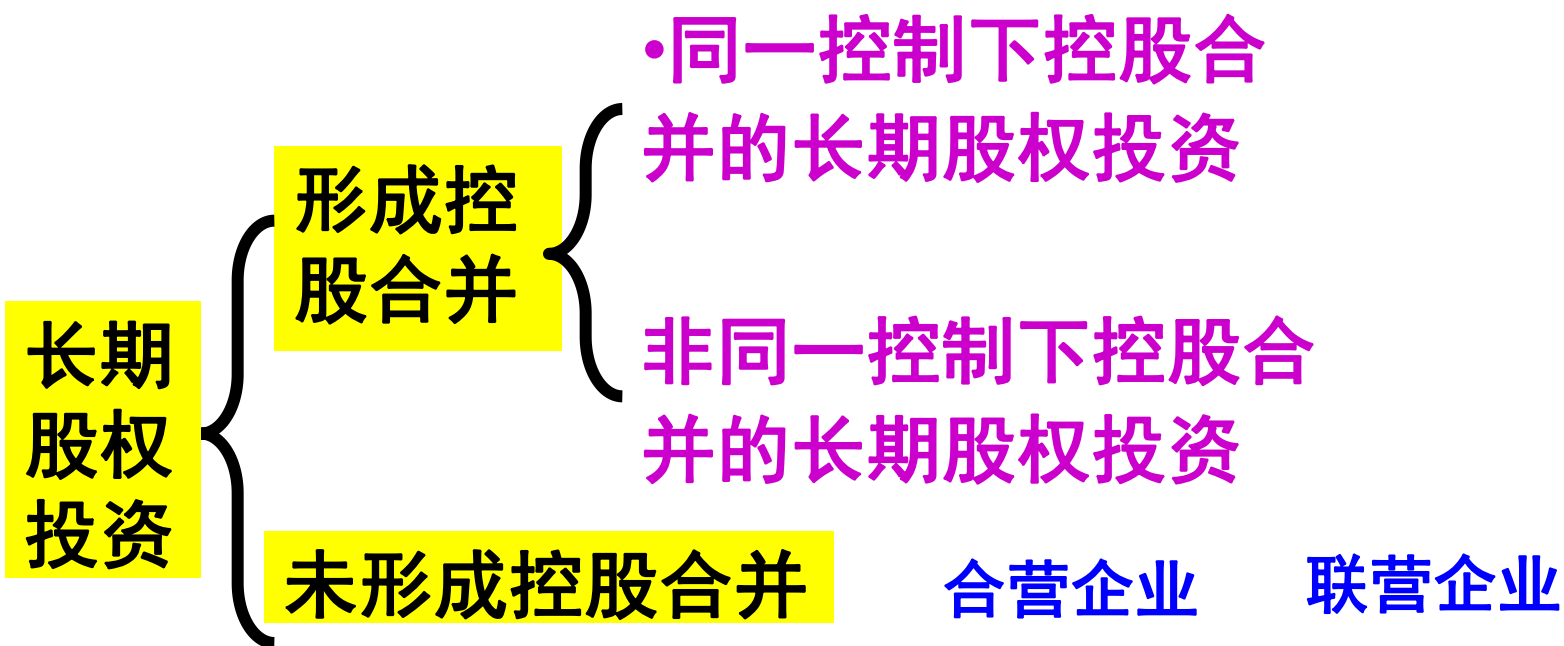
借：主营业务成本	900 000	
贷：库存商品		900 000

➤ 固定资产清理

借：固定资产清理	5 000 000	
累计折旧	3 000 000	
贷：固定资产		8 000 000

借：固定资产清理	1 000 000	
贷：资产处置损益		1 000 000

小结——长期股权投资初始计量



投资与被投资企业关系以及核算方法选择

控制	成本法	母子公司
共同控制	权益法	合营公司
重大影响	权益法	联营公司
无重大影响	交易性金融资产 其他权益工具投资	

1.3 长期股权投资核算的成本法

1. 成本法的适用范围

适用于对子公司的长期股权投资

2. 成本法下投资成本的后续计量

应**按照初始投资成本计价，一般不予变更**，只有在追加或收回投资时才调整长期股权投资的成本。

1.3 长期股权投资核算的成本法

3. 成本法下股利的处理

(1) 如果收到的股利为购入时的应收股利，则应冲减应收股利。

(2) 如果收到的股利为**股票股利**，则只调整持股数量，降低每股成本，不作账务处理。

(3) 被投资企业宣告发放**现金股利**时，作为投资收益处理：

借：应收股利

贷：投资收益

练习6:

W公司持有X公司70%股权。

(1)20×1年5月15日,X公司宣告发放现金股利,共计2 000 000元。

(2)20×1年5月25日,收到X公司发放的现金股利 1 400 000元,存入银行。

要求编制会计分录。

作答

W公司持有X公司70%股权。

(1) 20×1年5月15日, X公司宣告发放现金股利, 共计2 000 000元。

W公司应收现金股=2 000 000×70%=1 400 000(元)

借: 应收股利	1 400 000
贷: 投资收益	1 400 000

•练习6

(2) 20×1年5月25日, 收到X公司发放的现金股利1 400 000元, 存入银行。

借: 银行存款	1 400 000
贷: 应收股利	1 400 000

投资与被投资企业关系以及核算方法选择

控制	成本法	母子公司
共同控制	权益法	合营公司
重大影响	权益法	联营公司
无重大影响	交易性金融资产 其他权益工具投资	

1.4 长期股权投资——权益法

长期股权投资

- 投资成本
- 损益调整
- 其他综合收益
- 其他权益变动

权益法核算的科目设置

对应业务

长期股权投资—投资成本

•期末余额

•初始投资成本调整

长期股权投资—损益调整

•期末余额

•期末余额

•净利润
•净亏损
•现金股利

长期股权投资—其他综合收益

•期末余额

•期末余额

•其他综合收益变动

长期股权投资—其他权益变动

期末余额

期末余额

其他业务

1.4.1 权益法下初始投资成本的调整

大 • 不做任何账务处理

初始投
资成本



投资时投资企业应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

大

“差额”调整投资成本，同时增加营业外收入

借：长期股权投资—投资成本
贷：营业外收入

A企业于 20×5 年1月取得B公司30%的股权，支付价款9000万元。取得投资时被投资单位可辨认净资产账面价值为**22500万元**（假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同）。

在 B 公司的生产经营决策过程中，所有股东均按持股比例行使表决权。A 企业在取得 B 公司的股权后，派人参与了B公司的生产经营决策。因能够对B公司施加重大影响，A企业对该投资应当采用权益法核算。

例6-9

➤ 取得投资时，A企业应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——投资成本 90 000 000

贷：银行存款 90 000 000

长期股权投资的初始投资成本 9000 万元大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额6750万元（22 500×30%）两者之间的差额不调整长期股权投资的初始投资成本。

A企业于 20×5 年1月取得B公司30%的股权，支付价款9000万元。取得投资时被投资单位可辨认净资产账面价值为36 000万元（假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同）。在 B 公司的生产经营决策过程中，所有股东均按持股比例行使表决权。A 企业在取得 B 公司的股权后，派人参与了B公司的生产经营决策。因能够对B公司施加重大影响，A企业对该投资应当采用权益法核算。

例6-9

取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 36 000 万元，A 企业按持股比例 30%计算确定应享有108 00万元（ $36000 \times 30\%$ ），则初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额1800万元应计入取得投资当期的营业外收入。

借：长期股权投资——投资成本	90 000 000
贷：银行存款	90 000 000
借：长期股权投资——投资成本	18 000 000
贷：营业外收入	18 000 000

1.4 长期股权投资核算的权益法

1.4.2 权益法下投资损益的确认

1. 投资收益的确认

借：长期股权投资—损益调整

贷：投资收益 享有被投资企业**净利润**的份额确认

• **净利润**应以**投资时**其各项可辨认资产等的公允价值为基础进行调整后加以确定，不应仅按照被投资企业的账面净利润与持股比例计算的结果简单确定。

- 投资时点的调整
- 当期未实现内部损益的调整

1.4 长期股权投资核算的权益法

1.4.2 权益法下投资损益的确认

1. 投资收益的确认

◆ 对投资时点的调整

存货：评估增值：期末对外销售，其增值部分毛利额**调减利润**；

固定资产、无形资产：

评估增值，其增值部分补提折旧摊销额，**调减利润**；

甲公司于 20×7 年1月10日购入乙公司30%的股份，购买价款为3300万元，

并...
产...
的...
预...
甲...
相...
面...

- 存货账面价值与公允价值的差额应调减的利润
= (1050-750) × 80% = 840-600 = 240 (万元)
- 固定资产公允价值与账面价值差额应调整增加的折旧额
= 2400 ÷ 16 - 1800 ÷ 20 = 150 - 90 = 60 (万元)
- 无形资产公允价值与账面价值差额应调整增加的摊销额
= 1200 ÷ 8 - 1050 ÷ 10 = 150 - 105 = 45 (万元)

调整后的净利润 = 900 - 240 - 60 - 45 = 555 (万元)

甲公司应享有份额 = 555 × 30% = 166.50 (万元)

例6-10

表 6-2

单位：万元

项目	账面原价	已提折旧 或摊销	公允价值	乙公司预计使用 年限	甲公司取得投资后剩余 使用年限
存货	750		1050		
固定资产	1800	360	2400	20	16
无形资产	1050	210	1200	10	8
合计	3600	570	4650		

甲企业于20×7年1月取得乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。假定甲企业取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同20×7年8月，乙公司将其成本为600万元的某商品以1 000万元的价格出售给甲企业，甲企业将取得的商品作为存货。至20×7年资产负债表日，甲企业仍未对外出售该存货。乙公司20×7年实现净利润为3 200万元。

例6-11

甲公司在按照权益法确认应享有的乙公司20×7年净损益时，应进行以下账务处理：

经调整后的净利润 = $3\ 200 - (1\ 000 - 600) \times 100\%$ （未售出比例） = $3\ 200 - 400 = 2\ 800$ （万元）

借：长期股权投资——损益调整	560	（2 800 × 20%）
贷：投资收益	560	

甲企业持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司财务和生产经营决策施加重大影响。

20×7年，甲公司将其账面价值为600万元的商品以1 000万元的价格出售给乙公司。至20×7年资产负债表日，该批商品尚未对外部第三方出售。假定甲企业取得取该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司20×7年净利润为2 000万元。假定不考虑所得税因素。

例6-12

未实现的内部交易损益=1 000-600=400（万元）

调整后的净利润

=2 000-400=1 600（万元）

借：长期股权投资——损益调整 320（1 600×20%）

 贷：投资收益 320

练习7:

A企业于 20×5 年1月取得B公司30%的股权，在假定长期股权投资的初始投资成本大于取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下，取得投资当年被投资单位实现净利润2400万元。投资企业与被投资单位均以公历年度作为会计年度，两者之间采用的会计政策相同。

要求：编制会计分录。

作答

A企业于 20×5 年1月取得B公司30%的股权，在假定长期股权投资初始投资成本大于取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下，取得投资当年被投资单位实现净利润2400万元。投资企业与被投资单位均以公历年度作为会计年度，两者之间采用的会计政策相同。

练习7

由于投资时被投资单位各项资产、负债的账面价值与其公允价值相同，且假定投资企业与被投资单位未发生任何内部交易，不需要对被投资单位实现的净损益进行调整，投资企业应确认的投资收益为720万元（ $2400 \times 30\%$ ）。

借：长期股权投资——损益调整	720（ $2400 \times 30\%$ ）
贷：投资收益	720

1.4 长期股权投资核算的权益法

1.4.2 权益法下投资损益的确认

2. 投资损失的确认

如果被投资企业发生调整后亏损，投资企业也应按持股比例确认应分担的损失。

借：投资收益

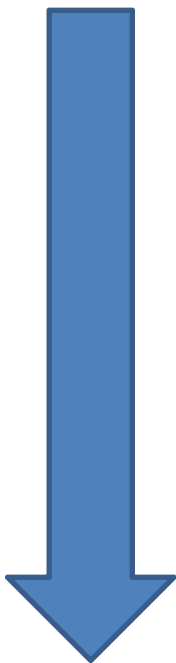
被投资企业应分担被投资企业调整后净亏损的份额确认

贷：长期股权投资—损益调整

被投资企业的净亏损也应以其各项可辨认资产等的公允价值为基础进行调整后加以确定。

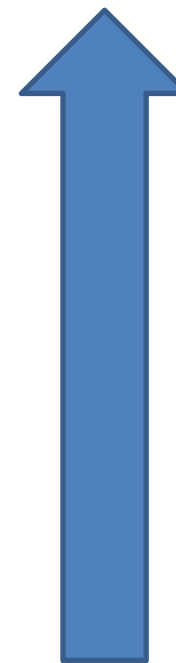
如发生内部交易，其未实现内部损益也应一并调整。

冲减



- ①冲减长期股权投资账面价值
- ②冲减长期应收款
- ③确认预计负债
- ④备查登记

恢复



超额亏损的处理

甲企业持有乙企业40%的股权，能够对乙企业施加重大影响。20×4年12月31日该项长期股权投资的账面价值为6 000万元。乙企业20×5年由于一项主要经营业务市场条件发生变化，当年度亏损9 000万元。假定甲企业在取得该投资时，乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等，双方所采用的会计政策及会计期间也相同。则甲企业当年度应确认的投资损失为3 600万元。确认上述投资损失后，长期股权投资的账面价值变为2 400万元。

例6-14

借：投资收益	36 000 000
贷：长期股权投资——损益调整	36 000 000

例6-14

甲企业持有乙企业40%的股权，能够对乙企业施加重大影响。20×4年12月31日该项长期股权投资的账面价值为6 000万元。上述如果乙企业当年度的亏损额为18 000万元，则甲企业按其持股比例确认应分担的损失为7200万元，但长期股权投资的账面价值仅为6 000万元，如果没有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，则甲企业应确认的投资损失仅为6 000万元，超额损失在账外进行备查登记；在确认了6 000万元的投资损失，长期股权投资的账面价值减记至零以后，如果甲企业账上仍有应收乙企业的长期应收款2 400万元，该款项从目前情况看，没有明确的清偿计划（并非产生于商品购销等日常活动），则在长期应收款的账面价值大于1 200万元的情况下，应以长期应收款的账面价值为限进一步确认投资损失1 200万元。

借：投资收益	60 000 000
贷：长期股权投资——损益调整	60 000 000
借：投资收益	12 000 000
贷：长期应收款	12 000 000

1.4 长期股权投资核算的权益法

1.4.3 权益法下被投资单位分派股利的调整

采用权益法进行长期股权投资的核算，被投资企业分派的现金股利，应视为投资的收回。投资企业应按照被投资企业宣告分派的现金股利持股比例计算的应分得现金股利，相应减少长期股权投资的账面价值。

借：应收股利

贷：长期股权投资—损益调整

1.4 长期股权投资核算的权益法

1.4.4 被投资企业其他综合收益的调整

被投资企业其他综合收益增加，投资企业应调整长期股权投资的账面价值，并计入其他综合收益。

借：长期股权投资—其他综合收益

贷：其他综合收益

如果被投资企业其他综合收益减少，投资企业做相反的处理。

甲公司持有乙公司25%的股份，并能对乙公司施加重大影响。当期，乙公司将作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性资房地产，转换日公允价值大于账面价值1 500万元，计入了其他综合收益。（贷方）不考虑其他因素，甲公司当期按照权益法核算应确认的其他综合收益的会计处理如下：

例6-15

按权益法核算甲公司应确认的其他综合收益 = $1\ 500 \times 25\% = 375$ （万元）

借：长期股权投资——其他综合收益	3 750 000
贷：其他综合收益	3 750 000

1.4 长期股权投资核算的权益法

1.4.5 权益法下被投资企业其他权益变动的调整

采用权益法进行长期股权投资的核算, 被投资企业除净损益、利润分配、其他综合收益以外所有者权益的增加, 投资企业应调整长期股权投资的账面价值, 并计入资本公积 (其他资本公积),

借: 长期股权投资——其他权益变动

贷: 资本公积——其他资本公积

如果被投资企业其他所有者权益减少, 投资企业做相反的处理。

A企业持有B企业30%的股份，能够对B企业施加重大影响。B企业为上市公司，当期B企业的母公司给予B公司捐赠1 000万元，该捐赠实质上属于资本性投入，B公司将其计入资本公积（股本溢价）。不考虑其他因素，A企业按权益法作如下会计处理：

例6-16

A企业在确认应享有被投资单位所有者权益的其他变动
 $=1\ 000 \times 30\% = 300$ （万元）

借：长期股权投资——其他权益变动	3 000 000
贷：资本公积——其他资本公积	3 000 000

投资与被投资企业关系以及核算方法选择

控制	成本法	母子公司
共同控制	权益法	合营公司
重大影响	权益法	联营公司
无重大影响	交易性金融资产 其他权益工具投资	

练习8：成本法习题

20x1年1月1日， 甲公司用银行存款500 000元购入乙公司80%的股份作为长期股权投资，采用成本法核算。发生的有关业务如下：

- (1) 20X1年5月18日乙公司宣告发放现金股利100 000元。
- (2) 20X2年5月15日乙公司宣告发放现金股利350 000元。

要求：编制甲公司有关长期股权投资的会计分录。

作答

• 成本法
• 习题

20x1年1月1日， 甲公司以银行存款500 000元购入乙公司80%的股份作为长期股权投资，采用成本法核算。发生的有关业务如下：

(1) 20X1年5月18日乙公司宣告发放现金股利100 000元。

(2) 20X2年5月15日乙公司宣告发放现金股利350 000元。

要求：编制甲公司有关长期股权投资的会计分录。

$$(1) 100\ 000 * 80\% = 80\ 000$$

借：应收股利	80 000
贷：投资收益	80 000

$$(2) 350\ 000 * 80\% = 280\ 000$$

借：应收股利	280 000
贷：投资收益	280 000

练习9：权益法习题

20X1年1月1日，甲公司以银行存款5 000 000元购入乙公司30%的股份作为长期股权投资，采用权益法核算。乙公司20X1年1月1日可辨认净资产账面价值为14 000 000元，公允价值为 15 000 000元，差额全部为固定资产的价值差额（假定固定资产采用直线法计提折旧，剩余平均折旧年限为20年，不考虑净残值）。发生的有关业务如下：

- (1) 20X1年5月乙公司宣告分派现金股利1 000 000元。
- (2) 20X1年乙公司实现净利润 2 000 000元。
- (3) 20X1年乙公司其他综合收益增加300 000元。

要求：编制甲公司相关的会计分录。

作答

成本法 •习题

20X1年1月1日，甲公司以银行存款5 000 000元购入乙公司30%的股份作为长期股权投资，采用权益法核算。乙公司20X1年1月1日可辨认净资产账面价值为14 000 000元，公允价值为 15 000 000元，差额全部为固定资产的价值差额（假定固定资产采用直线法计提折旧，剩余平均折旧年限为20年，不考虑净残值）。发生的有关业务如下：

- (1) 20X1年5月乙公司宣告分派现金股利1 000 000元。
- (2) 20X1年乙公司实现净利润 2 000 000元。
- (3) 20X1年乙公司其他综合收益增加300 000元。

要求：编制甲公司相关的会计分录。

20X1年1月1日取得

借：长期股权投资—投资成本 5 000 000

 贷：银行存款 5 000 000

初始投资成本（5 000 000元）大于享有的乙公司可辨认净资产公允价值份额（4 500 000元），所以不对初始投资成本进行调整。

• 权益法
• 习题

20X1年1月1日，甲公司以银行存款5 000 000元购入乙公司30%的股份作为长期股权投资，采用权益法核算。乙公司20X1年1月1日可辨认净资产账面价值为14 000 000元，公允价值为 15 000 000元，差额全部为固定资产的价值差额（假定固定资产采用直线法计提折旧，剩余平均折旧年限为20年，不考虑净残值）。发生的有关业务如下：

- (1) 20X1年5月乙公司宣告分派现金股利1 000 000元。
- (2) 20X1年乙公司实现净利润 2 000 000元。
- (3) 20X1年乙公司其他综合收益增加300 000元。

要求：编制甲公司相关的会计分录。

(1) 20X1年5月乙公司宣告发放现金股利。

$$1\ 000\ 000 \times 30\% = 300\ 000$$

借：应收股利	300 000
贷：长期股权投资—损益调整	300 000

(2) 20X1年乙公司实现利润。

确认投资收益 = $(2\ 000\ 000 - 1\ 000\ 000 / 20) \times 30\% = 585\ 000$ (元)

借：长期股权投资—损益调整	585 000
贷：投资收益	585 000

• 权益法
• 习题

20X1年1月1日，甲公司以银行存款5 000 000元购入乙公司30%的股份作为长期股权投资，采用权益法核算。乙公司20X1年1月1日可辨认净资产账面价值为14 000 000元，公允价值为 15 000 000元，差额全部为固定资产的价值差额（假定固定资产采用直线法计提折旧，剩余平均折旧年限为20年，不考虑净残值）。发生的有关业务如下：

- (1) 20X1年5月乙公司宣告分派现金股利1 000 000元。
- (2) 20X1年乙公司实现净利润 2 000 000元。
- (3) 20X1年乙公司其他综合收益增加300 000元。

要求：编制甲公司相关的会计分录。

(3) 20X1年乙公司其他综合收益增加。

$$300\ 000 * 30\% = 90\ 000$$

借：长期股权投资—其他综合收益调整	90 000
贷：其他综合收益	90 000

长期股权投资的核算



1.5 长期股权投资的处置

1. 售价和长期股权投资账面价值的差额计入投资收益；

借：银行存款（收到的价款）

 长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资

•倒挤“投资收益”

2. 因被投资企业除净损益以外所有者权益的其他变动而计入其他综合收益的数额，也应转入“投资收益”。

- 成本法
- 处置分录

借：银行存款

 长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资

 投资收益（可借可贷）

• 权益法
• 处置分录

借：银行存款

 长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资——投资成本

 ——损益调整（可借可贷）

 ——其他综合收益（可借可贷）

 ——其他权益变动（可借可贷）

 投资收益（可借可贷）

同时：

借：资本公积——其他资本公积（按比例或全部结转）

 贷：投资收益

或反之

借：其他综合收益（按比例或全部结转）

 贷：投资收益等

或反之

A企业原持有B企业40%的股权，20×6年12月20日，A企业决定出售10%的B企业股权，出售后仍能对B企业施加重大影响。出售时A企业账面上对B企业长期股权投资的构成为：投资成本1800万元，损益调整480万元，可转入损益的其他综合收益100万元，其他权益变动200万元。出售取得价款705万元。

(1) A企业确认处置损益的账务处理为：

借：银行存款	7 050 000
贷：长期股权投资	6 450 000
	[(1800+480+100+200) × 10%/40%]
投资收益	600 000

(2) 将原计入其他综合收益或资本公积的部分按比例转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	500 000	(200 × 10%/40%)
其他综合收益	250 000	(100 × 10%/40%)
贷：投资收益	750 000	

•例6-21

A企业原持有B企业40%的股权，20×6年12月20日，A企业决定出售10%的B企业股权，出售后仍能对B企业施加重大影响。出售时A企业账面上对B企业长期股权投资的构成为：投资成本1 800万元，损益调整480万元，可转入损益的其他综合收益100万元，其他权益变动200万元。出售取得价款705万元。

(1) A企业确认处置损益的账务处理为：

借：银行存款	7 050 000	
贷：长期股权投资—投资成本	4 500 000	
—损益调整	1 200 000	
—其他综合收益	250 000	
—其他权益变动	500 000	
投资收益	600 000	

(2) 将原计入其他综合收益或资本公积的部分按比例转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	500 000	(200×10%/40%)
其他综合收益	250 000	(100×10%/40%)
贷：投资收益	750 000	

•例6-21

1.6 长期股权投资的减值

一、长期股权投资的可收回金额

每年年末,企业应对长期股权投资的账面价值进行检查。如果出现减值迹象,应对其可收回金额进行估计。

可收回金额应当根据长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额与长期股权投资预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

1.6 长期股权投资的减值

二、长期股权投资减值损失

如果长期股权投资可收回金额的计量结果表明其可收回金额低于账面价值，说明长期股权投资已经发生减值损失，应当将其账面价值减记至可收回金额。

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

长期股权投资减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

练习10:

20×5年12月31日W公司确认持有的X公司长期股权投资的可收回金额为16 000 000元。确认长期股权投资减值损失2 120 000元。20×6年1月10日, W公司将持有的X公司股权全部出售, 收取价款16100000元。根据以上资料, 编制A公司确认投资收益的分录:

- (1) 确认减值损失的会计分录。
- (2) 处置长期股权投资的会计分录。

作答

20×5年12月31日W公司确认持有的X公司长期股权投资的可收回金额为16 000 000元。确认长期股权投资减值损失2 120 000元。20×6年1月10日, W公司将持有的X公司股权全部出售, 收取价款16100000元。根据以上资料, 编制A公司的分录如下:

(1) 确认长期股权投资减值损失

借: 资产减值损失	2 120 000
贷: 长期股权投资减值准备	2 120 000

(2) 处置长期股权投资

借: 银行存款	16 100 000
长期股权投资减值准备	2 120 000
贷: 长期股权投资——投资成本	18 120 000
投资收益	100 000

•练习10

长期股权投资的核算



6.7 长期股权投资核算方法的转换

增持股份

- ◆ 公允价值计量转换为成本法
- ◆ 权益法转换为成本法
- ◆ 公允价值计量转换为转换为权益法

减持股份：

- ◆ 成本法转换为权益法（合并报表专题讲解）
- ◆ 权益法转换为公允价值计量
- ◆ 成本法转换为公允价值计量

6.7 长期股权投资核算方法的转换

一、追加股权投资后续计量方法的调整

1. 追加股权投资后对被投资企业形成共同控制或重大影响（公允价值计量转为权益法）

(1)追加的影响

投资企业因追加投资能够对被投资企业实施共同控制或施加重大影响但不构成控制

(2)会计处理原则

原持有的股权投资的公允价值与新增投资成本之和,作为改按权益法核算的初始投资成本,计入长期股权投资。

6.7 长期股权投资核算方法的转换

一、追加股权投资后续计量方法的调整

1. 追加股权投资后对被投资企业形成共同控制或重大影响（公允价值计量转为权益法）

如果原来为交易性金融资产

借：长期股权投资—投资成本

贷：交易性金融资产—成本
—公允价值变动

原持有的投资的
账面价值

投资收益

银行存款

新增投资成本

如果原来为其他权益工具投资

借：长期股权投资—投资成本

贷：其他权益工具投资—成本

—公允价值变动

盈余公积/利润分配—未分配利润

银行存款

新增投资成本

原持有的投资的账面价值

同时

借：其他综合收益

贷：盈余公积/利润分配—未分配利润

例6-18

甲公司于20×5年2月取得乙公司10%股权，对乙公司不具有控制、共同控制和重大影响，甲公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的金融资产，投资成本为900万元。

20×6年3月1日，甲公司又以1 800万元取得乙公司12%的股权，当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为12 000万元。取得该部分股权后，按照乙公司章程规定，甲公司能够派人参与乙公司的财务和生产经营决策，对该项长期股权投资转为采用权益法核算。

假定甲公司在取得对乙公司10%的股权后，双方未发生任何内部交易，未派发现金股利或利润。除所实现净利润外，未发生其他所有者权益变动事项。

20×6年3月1日，甲公司对乙公司投资原10%股权的公允价值为1 300万元，原计入其他综合收益的累计公允价值变动收益为400万元。甲公司按净利润的10%计提法定盈余公积，不考虑其他因素。

甲公司对上述交易的会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	3 100	
贷：银行存款		1 800
其他权益工具投资——成本		900
——公允价值变动		400
借：其他综合收益	400	
贷：盈余公积	40	
利润分配——未分配利润	360	

6.7 长期股权投资核算方法的转换

一、追加股权投资后续计量方法的调整

2. 追加股权投资后对被投资企业形成控制（权益法改成本法）

(1)追加的影响

投资企业因追加股权投资形成非同一控制下的**控股合并**。

(2)会计处理原则

按照原持有的股权投资账面价值与新增投资成本之和,作为改按成本法核算的初始投资成本。

调整原投资账面价值时,

借：长期股权投资

贷：长期股权投资—投资成本

—损益调整

—其他综合收益

—其他权益变动

银行存款

新增投资成本

原采用权
益法的账
面价值

6.7 长期股权投资核算方法的转换

减持股份：

- ◆ 成本法转换为权益法（合并报表专题讲解）
- ◆ 权益法转换为公允价值计量
- ◆ 成本法转换为公允价值计量

权益法 转为 以公允 价值 计量

甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×21年10月，甲公司将该项投资中的50%出售给非关联方，取得价款1 800万元。相关股权划转手续于当日完成。甲公司持有乙公司剩余15%股权，无法再对乙公司施加重大影响，转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。出售日，剩余股权的公允价值为1 800万元。出售该股权时，长期股权投资的账面价值为3 200万元，其中投资成本2 600万元，损益调整为300万元，其他综合收益为200万元（因被投资单位持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性投资而享有的部分），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为100万元。不考虑相关税费等其他因素影响。甲公司的会计处理如下：

（1）确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款	1 800
贷：长期股权投资—投资成本	1 300 (2600×50%)
—损益调整	150 (300×50%)
—其他综合收益	100 (200×50%)
—其他权益变动	50 (100×50%)
投资收益	200

权益法 转为 以公允 价值 计量

甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×21年10月，甲公司将该项投资中的50%出售给非关联方，取得价款1 800万元。相关股权划转手续于当日完成。甲公司持有乙公司剩余15%股权，无法再对乙公司施加重大影响，转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。出售日，剩余股权的公允价值为1 800万元。出售该股权时，长期股权投资的账面价值为3 200万元，其中投资成本2 600万元，损益调整为300万元，其他综合收益为200万元（因被投资单位持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性投资而享有的部分），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为100万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司的会计处理如下：

（2）剩余股权投资的部分（先卖后买）

借：交易性金融资产	1 800	
贷：长期股权投资—投资成本	1 300	(2600×50%)
	—损益调整	150 (300×50%)
	—其他综合收益	100 (200×50%)
	—其他权益变动	50 (100×50%)
	投资收益	200

权益法 转为 以公允 价值 计量

甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×21年10月，甲公司将该项投资中的50%出售给非关联方，取得价款1 800万元。相关股权划转手续于当日完成。甲公司持有乙公司剩余15%股权，无法再对乙公司施加重大影响，转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。出售日，剩余股权的公允价值为1 800万元。出售该股权时，长期股权投资的账面价值为3 200万元，其中投资成本2 600万元，损益调整为300万元，其他综合收益为200万元（因被投资单位持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性投资而享有的部分），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为100万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司的会计处理如下：

（3）将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益。

借：其他综合收益	200	
贷：投资收益		200

（4）将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	100	
贷：投资收益		100

6.7 长期股权投资核算方法的转换

二、成本法转化为公允价值计量的金融资产

2. 处置部分长期股权投资后不存在控制、共同控制或重大影响

(1) 处置的影响

投资企业因处置部分长期股权投资丧失了对被投资企业的控制、重大影响或共同控制。

(2) 会计处理原则

处置后的剩余的长期股权投资应当视为处置，再根据管理意图**确认为交易性金融资产或其他权益工具投资。**

甲公司持有乙公司60%股权并能控制乙公司，投资成本为1200万元，按成本法核算。20×8年5月12日，甲公司出售所持乙公司股权的90%给非关联方，所得价款为1 800 万元，剩余6%股权于丧失控制权日的公允价值为200万元，甲公司将其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。假定不考虑其他因素，甲公司于丧失控制权日的会计处理如下：

(1) 出售股权：

借：银行存款	1 800
贷：长期股权投资	1 080
投资收益	720

(2) 剩余股权的处理：

借：交易性金融资产	200
贷：长期股权投资	120
投资收益	80

例6-20

专题1小结——长期股权投资



专题3 借款费用

讨论

为了经营的维持，几乎所有企业都会向外借入资金作为周转，可能是用于搭建生产线，可能是购买办公楼，可能是用于购买原材料.....

那么借入的资金产生了利息，这些利息什么情况下应该资本化，什么情况下不能资本化呢？



《企业会计准则第17号—
借款费用》

专题3 借款费用

第一节 借款费用概述

第二节 借款费用的确认

第三节 借款费用的计量

第一节 借款费用概述

◆ 1. 借款费用：

是企业因借入资金所付出的代价，包括：

- 因借款而发生的利息
- 发行债券中的折价或者溢价的摊销
- 辅助费用
- 因外币借款而发生的汇兑差额

1.下列各项中,属于借款费用的有()。

- A 银行借款的利息
- B 债券溢价的摊销
- C 债券折价的摊销
- D 发行股票的手续费

提交

2.下列各项中,不属于借款费用的是()。

- A 外币借款发生的汇兑收益
- B 债券溢价的摊销
- C 以咨询费的名义向银行支付的借款利息
- D 发行股票支付的承销商佣金及手续费

提交

第一节 借款费用概述

◆ 2. 借款的范围

➤ 专门借款：

是指为购建或者生产符合**资本化条件**的资产而**专门**借入的款项。

➤ 一般借款：

是指除专门借款之外的借款。相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

总原则：先专门借款，后一般借款。

第一节 借款费用概述

◆ 3. 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③存货等资产。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。

在实务中，如果由于人为或故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。

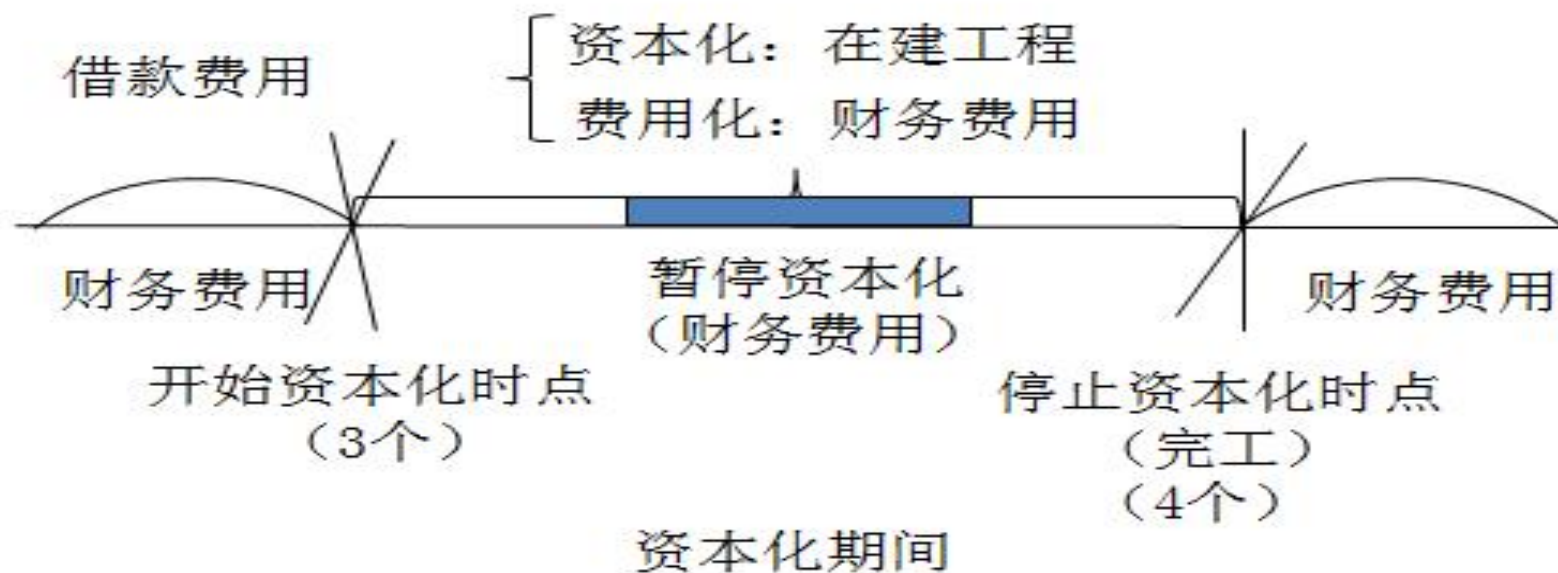
第二节 借款费用的确认

◆ 1. 确认原则：（资本化或费用化）

- 企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入符合资本化条件的**资产成本**（在建工程等）。
- **其他借款费用**，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入**当期损益**（财务费用）。

第二节 借款费用的确认

- 企业只有发生在资本化期间内的有关借款费用，才允许资本化。
- 借款费用资本化期间**：是指从借款费用**开始**资本化时点到**停止**资本化时点的期间，但**不包括**借款费用暂停资本化的期间。



第二节 借款费用的确认

◆ 2. 借款费用开始资本化的时点

- 借款费用允许开始资本化必须同时满足3个条件：

资产支出已经发生	<ul style="list-style-type: none">➤ 支付现金➤ 转移非现金资产➤ 承担带息债务
借款费用已经发生	开始计息
为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始	开始动工

3.2022年4月20日,甲公司以其当月1日自银行取得的专门借款支付了建造办公楼的首期工程物资款,5月10日开始施工,5月20日因发现文物需要发掘保护而暂停施工,7月15日复工兴建。甲公司该笔借款费用开始资本化的时点为()。

- A 2022年4月1日
- B 2022年4月20日
- C 2022年5月10日
- D 2022年7月15日

提交

第二节 借款费用的确认

◆ 3. 借款费用暂停资本化的时间（计入“财务费用”）

- 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，应当暂停借款费用的资本化。

项目	概念	示例
正常中断	中断是资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序、可预见的不可抗力导致中断为正常中断	<ul style="list-style-type: none">➢ 正常测试、调试停工；➢ 东北因冬季无法施工停工等
非正常中断	是指企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断	<ul style="list-style-type: none">➢ 企业因与施工方发生了质量纠纷；➢ 工程、生产用料没有及时供应；➢ 资金周转发生了困难；➢ 施工、生产发生了安全事故；➢ 发生了劳动纠纷等

练习

判断下列业务中的中断类型，如何进行借款费用处理？

- 1. 某企业于20×7年1月1日利用专门借款开工兴建一幢办公楼，支出已经发生，因此借款费用从当日起开始资本化。工程预计于20×8年3月完工。20×7年5月15日，由于工程施工发生了安全事故，导致工程中断，直到9月10日才复工。
- 2. 某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿。

练习

- 【1】某企业于20×7年1月1日利用专门借款开工兴建一幢办公楼，支出已经发生，因此借款费用从当日起开始资本化。工程预计于20×8年3月完工。20×7年5月15日，由于工程施工发生了安全事故，导致工程中断，直到9月10日才复工。
- 该中断就属于非正常中断，因此，上述专门借款在5月15日至9月10日间所发生的贷款费用不应资本化。

练习

- 【2】某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿。
- 属于正常中断，在正常中断期间所发生的借款费用可以继续资本化，计入相关资产的成本。

第二节 借款费用的确认

◆ 4. 借款费用停止资本化的时点

➤ (1) 基本原则

- ①购建或者生产符合资本化条件的资产**达到**预定可使用状态或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。
- ②在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。（“财务费用”）

第三节 借款费用的计量

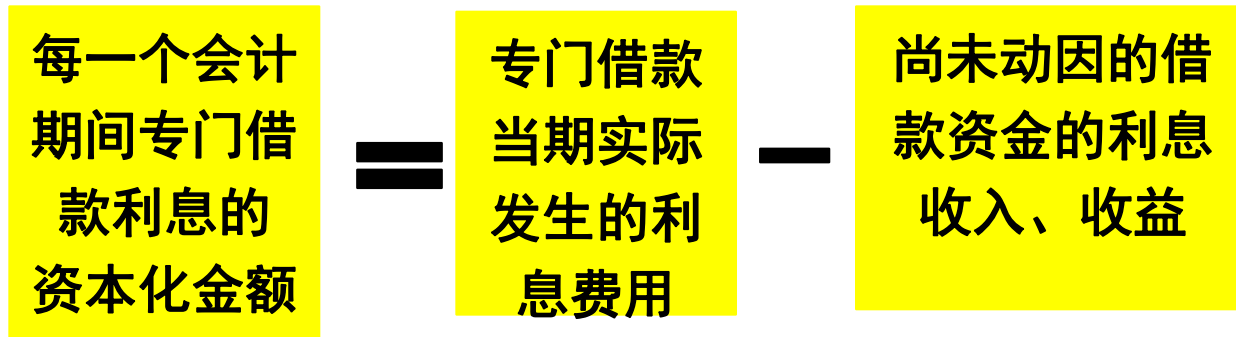
◆ (一) 专门借款资本化金额

正常资本化期间	暂停资本化期间
资本化金额=资本化期间符合资本化条件的总利息（摊余成本×实际利率）-闲置资金的投资收益（存入银行或暂时性投资）	费用化金额=暂停资本化期间总利息-闲置资金的投资收益
借：在建工程 应收利息（银行存款） 贷：应付利息	借：财务费用 应收利息（银行存款） 贷：应付利息

闲置资金算闲置时间时，只闲置到下次支出为止，最后一次算闲置时间至完工时。

第三节 借款费用的计量

◆ (一) 专门借款



例11-2

ABC公司于20×7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20×7年1月1日、20×7年7月1日和20×8年1月1日支付工程进度款。

公司为建造办公楼于20×7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20×7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%。

借款利息为按年支付（如无特别说明，本章例题中名义利率与实际利率均相同）。闲置借款资金均用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为0.5%。

办公楼于20×8年6月30日完工，达到预定可使用状态。

公司为建造该办公楼的支出金额如表11-1所示。

表11-1

单位：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
20×7年1月1日	1 500	1 500	500
20×7年7月1日	2 500	4 000	2 000
20×8年1月1日	1 500	5 500	500
总计	5 500	—	—

(1) 确定借款费用资本化期间为20×7年1月1日至20×8年6月30日。

(2) 计算在资本化期间内专门借款实际发生的利息金额：

- 20×7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）；
- 20×8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）

例11-2

(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：

- 20×7年短期投资收益
 $=500 \times 0.5\% \times 6 + 2\ 000 \times 0.5\% \times 6 = 75$ （万元）；
- 20×8年1月1日至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

- 公司20×7年的利息资本化金额 $=260 - 75 = 185$ （万元）；
- 公司20×8年的利息资本化金额 $=200 - 15 = 185$ （万元）。

有关账务处理如下：

20×7年12月31日

借：在建工程	1 850 000	
应收利息（或银行存款）	750 000	
贷：应付利息		2 600 000

20×8年6月30日：

借：在建工程	1 850 000	
应收利息（或银行存款）	150 000	
贷：应付利息		2 000 000

例11-2

4.2×19年7月1日,甲公司向银行借入3 000万元。借款期限2年,年利率4%(类似贷款的市场年利率为5%),该贷款专门用于甲公司办公楼的建造。2×19年10月1日。办公楼开始实体建造。甲公司支付工程款600万元。2×20年1月1日、2×20年7月1日又分别支付工程款1 500万元、800万元。2×20年10月31日,经甲公司验收,办公楼达到预定可使用状态。2×20年12月31日,甲公司开始使用该办公楼。不考虑其他因素,下列各项关于甲公司建造办公楼会计处理的表述中。正确的是()。

- A 按借款本金3 000万元、年利率4%计算的利息金额作为应付银行的利息金额
- B 借款费用开始资本化的时间为2×19年7月1日
- C 按借款本金3 000万元、年利率4%计算的利息金额在资本化期间内计入建造办公楼的成本
- D 借款费用应予资本化的期间为2×19年7月1日至2×20年12月31日止

提交

5.20×6年3月5日,甲公司开工建设一栋办公大楼,工期预计为1.5年。为筹集办公大楼后续建设所需要的资金,甲公司于20×7年1月1日向银行专门借款5000万元,借款期限为2年。年利率为7%(与实际利率相同)。借款利息按年支付。20×7年4月1日、20×7年6月1日、20×7年9月1日,甲公司使用专门借款分别支付工程进度款2000万元、1500万元、1500万元。借款资金闲置期间专门用于短期理财,共获得理财收益60万元。办公大楼于20×7年10月1日完工,达到预计可使用状态。不考虑其他因素,甲公司20×7年度应予以资本化的利息金额是()。

- A 262.50万元
- B 202.50万元
- C 350.00万元
- D 290.00万元

提交

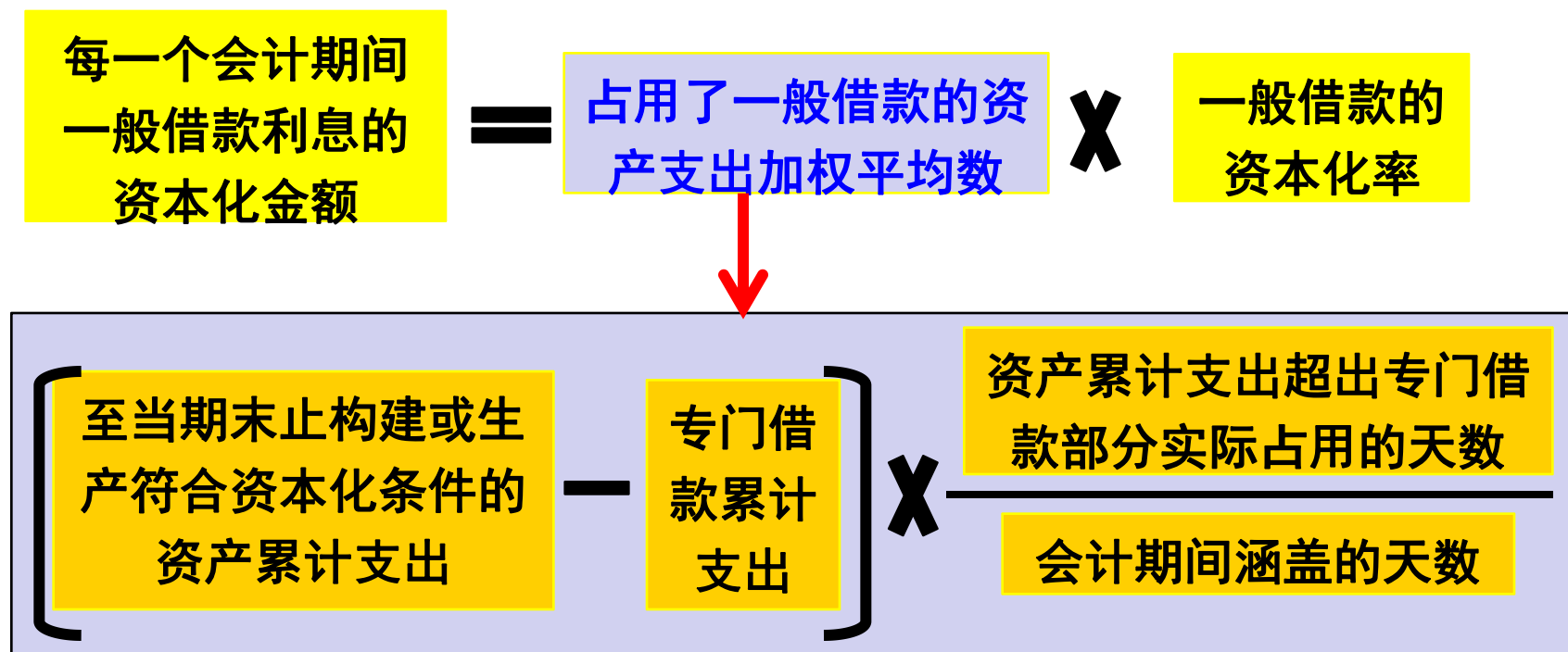
第三节 借款费用的计量

(二) 一般借款

正常资本化期间	暂停资本化期间
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×所占用一般借款的资本化率	全部费用化（全部利息费用－资本化金额）
借：在建工程 财务费用 贷：应付利息	借：财务费用 贷：应付利息

第三节 借款费用的计量

(二) 一般借款



一般借款的资本化率

- ①如果为购建或者生产符合资本化条件的资产只占用一笔一般借款, 则资本化率为该项借款的利率
- ②占用一笔以上一般借款, 则资本化率为这些借款的加权平均利率

$$\text{加权平均利率} = \frac{\text{所占用一般借款当期实际发生的利息之和}}{\text{所占用一般借款本金加权平均数}} \times 100\%$$

沿用上例数据，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公司于20×7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20×7年1月1日、20×7年7月1日和20×8年1月1日支付工程进度款。

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20×6年12月1日至20×9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20×6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，其他资料沿用上例数据。

例11-3

沿用上例数据，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公司于20×7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20×7年1月1日、20×7年7月1日和20×8年1月1日支付工程进度款。

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20×6年12月1日至20×9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20×6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，其他资料沿用上例数据。

(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 × 6% + 10 000 × 8%) ÷ (2 000 + 10 000)

= 7.67%

例11-3

沿用上例数据】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公司于20×7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20×7年1月1日、20×7年7月1日和20×8年1月1日支付工程进度款。

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20×6年12月1日至20×9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20×6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，其他资料沿用上例数据。

(2) 计算累计资产支出加权平均数：

➤ 20×7年累计资产支出加权平均数

$$=1\ 500 \times 360/360 + 2\ 500 \times 180/360 = 2\ 750 \text{ (万元)}$$

➤ 20×8年累计资产支出加权平均数

$$= (4\ 000 + 1\ 500) \times 180 \div 360 = 2\ 750 \text{ (万元)}$$

表11-1

单位：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
20×7年1月1日	1 500	1 500	500
20×7年7月1日	2 500	4 000	2 000
20×8年1月1日	1 500	5 500	500
总计	5 500	—	—

例11-3

沿用**上例数据**，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**公司于**20×7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**20×7年1月1日**、**20×7年7月1日**和**20×8年1月1日**支付工程进度款。

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**20×6年12月1日至20×9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**20×6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**上例数据**。

例11-3

(3) 计算每期利息资本化金额：

- **20×7年为建造办公楼的利息资本化金额**
 $=2\ 750 \times 7.67\% = 210.93$ (万元)
- **20×7年实际发生的一般借款利息费用**
 $=2\ 000 \times 6\% + 10\ 000 \times 8\% = 920$ (万元)
- **20×8年为建造办公楼的利息资本化金额**
 $=2\ 750 \times 7.67\% = 210.93$ (万元)
- **20×8年1月1日-6月30日实际发生的一般借款利息费用**
 $= (2\ 000 \times 6\% + 10\ 000 \times 8\%) \times 180 \div 360 = 460$ (万元)

(4) 根据上述计算结果, 账务处理如下:

20×7年12月31日:

借: 在建工程	2 109 300
财务费用	7 090 700
贷: 应付利息	9 200 000

20×8年6月30日:

借: 在建工程	2 109 300
财务费用	2 490 700
贷: 应付利息	4 600 000

例11-3

承【例11-2】、【例11-3】，假定ABC公司为建造办公楼于20×7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%。除此之外，没有其他专门借款。在办公楼建造过程中所占用的一般借款仍为两笔，一般借款有关资料沿用【例11-3】。其他相关资料均同【例11-2】和【例11-3】。

(1) 计算**专门借款利息资本化金额**：

➤ 20×7年专门借款发生的利息金额

$$=2\ 000\times 6\%-500\times 0.5\%\times 6=105\text{（万元）}$$

➤ 20×8年专门借款发生的利息金额

$$=2\ 000\times 6\%\times 180/360=60\text{（万元）}$$

(2) 计算**一般借款资本化金额**：

➤ 20×7年占用一般借款的资产支出加权平均数

$$=2\ 000\times 180/360=1\ 000\text{（万元）}$$

➤ 20×7年应予以资本化的一般借款利息金额

$$=1\ 000\times 7.67\%=76.70\text{万元}$$

➤ 20×8年占用一般借款的资产支出加权平均数

$$=(2\ 000+1\ 500)\times 180/360=1\ 750\text{（万元）}$$

➤ 20×8年应予以资本化的一般借款利息金额

$$=1\ 750\times 7.67\%=134.23\text{万元}$$

(3)

➤ 20×7年的利息资本化金额=105+76.70=181.70（万元）

➤ 20×8年的利息资本化金额=60+134.23=194.23（万元）

例11-4

(4) 根据上述计算结果，账务处理如下：

20×7年12月31日：

借：在建工程	1 817 000
财务费用	8 433 000
应收利息（或银行存款）	150 000
贷：应付利息	10 400 000

20×8年6月30日：

借：在建工程	1 942 300
财务费用	3 257 700
贷：应付利息	5 200 000

例11-4

专题3 借款费用

第一节 借款费用概述

第二节 借款费用的确认

第三节 借款费用的计量