

2023年中级会计实务《母仪天下之番外篇——租赁及持有待售》

【租赁基础案例】2022年1月1日，承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份生产设备租赁合同，当日为起租日，不可撤销租赁期为5年，每年末支付租金100万元。该设备为全新设备，预计使用寿命为10年，账面价值为500万元，公允价值为450万元，乙公司为此支付初始直接费用10.03万元，甲公司为此支付初始直接费用20万元。合同约定在第5年末，甲公司有权选择以每年100万元续租5年，也有权选择以60万元购买该设备。预计该设备租期届满时的公允价值为120万元，双方均评估认为，承租方会行使购买选择权。出租方内含报酬率为6.45%。 $(P/A, 6.45\%, 5) = 4.1613$; $(P/F, 6.45\%, 5) = 0.7316$ 。

不考虑其他因素。

【要求】作出承租方的会计处理。

【解析】承租方相关会计处理如下：

承租方	
①租赁付款额 $=100 \times 5 + 60 = 560$ （万元）	
借：使用权资产 460.03 $(100 \times 4.1613 + 60 \times 0.7316)$	
租赁负债——未确认融资费用 99.97	
贷：租赁负债——租赁付款额 560	
②承租时	
借：使用权资产 20	
贷：银行存款 20	



年份	年初本金	利息费用	租金结款	年末本金
2022年	460.03	29.67	100	389.70
2023年	389.70	25.14	100	314.84
2024年	314.84	20.31	100	235.15
2025年	235.15	15.17	100	150.32
2026年	150.32	9.68	160	0

③ 每年年末计算利息费用

2022年末会计分录如下：
借：财务费用 29.67
 贷：租赁负债——未确认融资费用 29.67
借：租赁负债——租赁付款额 100
 贷：银行存款 100
其他年份照此处理即可。

因为承租方合理推定会买下此设备，因此应按其尚可使用期限10年提取折旧，相关分录如下：
借：制造费用 48（480.03/10）
 贷：使用权资产累计折旧 48
【备注】使用权资产如果发生减值，则参照固定资产减值处理。

④ 每年承租方提取折旧时
借：租赁负债——租赁付款额 60
 贷：银行存款 60

⑤ 五年后承租方买下设备时

借：固定资产 480.03 贷：使用权资产 480.03	
借：使用权资产累计折旧 240 贷：累计折旧 240	

【分析】每年末计算利息费用的计算思路：

每期末计算的利息费用 = 租赁负债的期初摊余成本 × 实际利率。

租赁负债的期初摊余成本 = 至期初“租赁负债——租赁付款额”科目余额 - 至期初“租赁负债——未确认融资费用”科目余额
比如，2023年末利息费用 = $[(560 - 100) - (99.97 - 29.67)] \times 6.45\% = 25.14$ （万元）

【持有待售专题基础案例】

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

【要求】计算甲公司该项设备首次转为持有待售资产时应计提的减值准备，并编制相关的会计分录。

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

借：持有待售资产 300
 累计折旧 200
 贷：固定资产 500
借：资产减值损失 10
 贷：持有待售资产减值准备 10

【案例2】甲公司发生的经济业务如下：

- (1) 2021年1月1日，甲公司以银行存款3 000万元购入乙公司45%的股权，对乙公司具有重大影响，乙公司可辨认净资产公允价值为8 000万元，与账面价值相同。
- (2) 2021年7月1日，甲公司决定出售其持有的乙公司25%的股权，甲公司已就该处置决议与第三方签订合同，且该合同于一年内执行完毕；该股权投资在办妥相关手续时即可转移给第三方。根据乙公司的企业价值，双方协定出售价款为2 600万元（等于市场价格）。甲公司为处置该股权投资将发生律师费等共计50万元。
- (3) 2021年乙公司实现净利润5 000万元（全年各月均匀实现），因持有其他债权投资的公允价值变动确认其他综合收益增加（各月均匀增加）2 000万元。
- (4) 2022年1月1日，甲公司支付律师费等50万元，该合同于2×22年2月1日执行完毕，并收到价款2 600万元。假设出售后剩余股权不再对乙公司具有重大影响。剩余20%股权的公允价值为3 000万元，打算近期出售，不考虑相关税费及其他因素。

【要求】作出甲公司相关会计处理。

【解析】

甲公司2021年初购入乙公司45%股份时	借：长期股权投资——投资成本（8 000×45%）3 600 贷：银行存款 3 000 营业外收入 600
2021年7月1日，甲公司就乙公司25%股权作出了	借：长期股权投资——损益调整（5 000/12×6×45%）1 125



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



贷：持有待售资产 投资收益 借：其他综合收益 贷：投资收益 借：交易性金融资产 贷：长期股权投资——投资成本 ——损益调整 ——其他综合收益 借：其他综合收益 贷：投资收益	2 875 50 250 250 3 000 1600 1000 400 400
截至 2022 年 2 月 1 日，甲公司确认的投资收益总额 = $1\ 125 + 500 - 50 + 250 + 400 = 2\ 275$ （万元）。	

【分析】本题中 2021 年 1 月 1 日取得的长期股权投资，2021 年 7 月 1 日签订的出售股权投资合同，将一部分转为持有待售，这是取得投资后才转为的持有待售，因此不属于专为转售而取得的股权投资，因此划分为持有待售资产类别时，按相应长期股权投资的账面价值转入持有待售资产，账面价值高于资产公允价值减去出售费用后的净额的差额，作为持有待售资产减值准备处理。

- (1) 2021 年 7 月 1 日前，45%股权投资按权益法核算。
- (2) 2021 年 7 月 1 日，25%股权投资转为持有待售资产类别。
- (3) 2021 年末，剩余 20%按权益法核算，确认享有的被投资单位后半年实现的净利润、现金股利、其他综合收益、其他权益变动等份额。



(4) 2022年2月1日, 25%股权投资作为持有待售资产类别完成了转让, 作转让的处理。剩余20%股权投资转为交易性金融资产, 按权益法核算的长期股权投资减值转为交易性金融资产的原则处理。

【职工薪酬专题基础案例】甲公司是一家洗衣机生产企业, 职工总数为1 000人, 其中700人是生产工人, 200人为行政管理人员, 100人为生产管理人员。2×19年甲公司发生如下经济业务:

(1) 7月, 甲公司当月应发工资2 000万元, 其中: 生产工人工资1 500万元; 生产管理人员工资200万元, 行政管理人员工资300万元。根据甲公司所在地政府规定, 甲公司应当按照职工工资总额的10%和8%计提并缴存医疗保险费和住房公积金。甲公司分别按照职工工资总额的2%和1.5%计提工会经费和职工教育经费。

(2) 9月15日, 甲公司决定以其生产的洗衣机的福利发放给公司每名职工。每台洗衣机的售价为1万元, 成本为0.7万元。甲公司适用的增值税税率为13%, 已开具了增值税专用发票。假定甲公司于当日将洗衣机发放给各职工。

(3) 自2×19年1月1日起, 甲公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定, 每个职工每年可享受10个工作日带薪年休假, 未使用的年休假只能向后结转一个日历年度, 超过1年未使用的权利作废; 职工休年休假时, 首先使用当年可享受的权利, 不足部分再从上年结转的带薪年休假中扣除; 职工离开公司时, 对未使用的累积带薪年休假无权获得现金支付。

2×19年12月31日, 每个职工当年平均未使用带薪年休假为7天。甲公司预计2×20年有950名职工将享受不超过8天的带薪年休假, 剩余50名职工每人将平均享受12天年休假, 假定这50名职工全部为总部管理人员, 该公司平均每名职工每个工作日工资为500元。

(4) 甲公司于2×19年初制订和实施了一项短期利润分享计划, 以对公司管理层进行激励。该计划规定, 公司全年的净利润指标为1 000万元, 如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过1 000万元, 公司管理层将可以分享超过1 000万元净利润部分的10%作为额外报酬。假定至2×19年12月



31 日，甲公司全年实际完成净利润 1 600 万元。假定不考虑离职等其他因素。

假定不考虑其他因素。

【要求】

- (1) 根据资料 (1)，作出甲公司 2×19 年 7 月份与职工薪酬相关的会计处理。
- (2) 根据资料 (2)，作出甲公司非货币性职工福利的会计处理。
- (3) 根据资料 (3)，作出甲公司累积带薪缺勤的会计处理。
- (4) 根据资料 (4)，作出甲公司利润分享计划的会计处理。

【解析】

(1) 甲公司计算其 2×19 年 7 月份的职工薪酬金额如下：

①应当计入生产成本的职工薪酬金额=1 500+1 500×(10%+8%+2%+1.5%)=1 822.5 (万元)；

②应当计入制造费用的职工薪酬金额=200+200×(10%+8%+2%+1.5%)=243 (万元)；

③应当计入管理费用的职工薪酬金额=300+300×(10%+8%+2%+1.5%)=364.5 (万元)；

④甲公司有关账务处理如下：

借：生产成本	1 822.5	
制造费用	243	
管理费用	364.5	
贷：应付职工薪酬——工资		2 000



——医疗保险费	200
——住房公积金	160
——工会经费	40
——职工教育经费	30

(2) 甲公司针对非货币性职工福利的会计处理:

①应当计入生产成本的职工薪酬金额 = $700 \times 1 \times (1 + 13\%) = 791$ (万元);

②应当计入管理费用职工薪酬金额 = $200 \times 1 \times (1 + 13\%) = 226$ (万元);

③应当计入制造费用职工薪酬金额 = $100 \times 1 \times (1 + 13\%) = 113$ (万元);

④甲公司有关账务处理如下:

借: 生产成本	791
管理费用	226
制造费用	113

贷: 应付职工薪酬——非货币性福利 1 130

借: 应付职工薪酬——非货币性福利 1 130

贷: 主营业务收入 1 000

 应交税费——应交增值税(销项税额) 130

借: 主营业务成本 700

贷：库存商品 700

(3) 甲公司在2×19年12月31日预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的工资负债即为100天(50×2天)的年假工资金额5万元(100×500/10 000)，并作如下账务处理：

借：管理费用 5

贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 5

(4) 甲公司管理层按照利润分享计划可以分享利润60万元[(1 600-1 000)×10%]作为其额外的薪酬。2×19年12月31日的相关账务处理如下：

借：管理费用 60

贷：应付职工薪酬——利润分享计划 60