

2017 税务师考试《财务与会计》第十四章高频考点汇总

第十四章 非流动负债

序号	考点	考频
考点一	借款费用的确认	★★★★★
考点二	可转换公司债券的核算	★★★
考点三	预计负债的会计处理	★★★★★
考点四	债务重组的核算	★★★★★

2017 税务师《财务与会计》高频考点：借款费用的确认

【内容导航】

1. 借款费用的范围
2. 借款费用开始资本化、暂停资本化和停止资本化时点的确定
3. 借款费用资本化金额的确定

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、计算题的常设考点，在 2014 年度、2013 年度、2012 年度出现过单项选择题，在 2013 年度、2010 年度出现过多项选择题，在 2011 年度出现过计算题。

【高频考点】借款费用的确认

1. 借款费用的范围

借款费用包括以下各项内容：（1）因借款而发生的利息；（2）因借款而发生的折价或溢价的摊销；（3）因外币借款而发生的汇兑差额；（4）因借款而发生的辅助费用。

借款费用应予资本化的资产范围是符合资本化条件的资产，是需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

2. 借款费用开始资本化、暂停资本化和停止资本化时点的确定

（1）开始资本化时点的确定

借款费用必须同时满足以下三个条件，才能允许资本化：①资产支出已经发生；②借款费用已经发生；③为使资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或生产活动已经开

始。

(2) 暂停资本化时点的确定

符合资本化条件的资产在购建或生产过程中发生了非正常中断，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。

(3) 停止资本化时点的确定

所购建或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，应当停止其借款费用的资本化。

所购建或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，可以从下列几个方面进行判断：①实体建造或生产工作已经全部完成或实质上已完成；②与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符；③继续发生的支出金额很少或几乎不再发生。

补充：

(1) 所购建或者生产的符合资本化条件的资产各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

(2) 如果企业购建或者生产的资产各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

3. 借款费用资本化金额的确定

(1) 专门借款

专门借款利息费用的资本化金额 = 资本化期间专门借款当期实际发生的利息费用 - 资本化期间闲置资金收益

(2) 一般借款

一般借款应予资本化的利息金额 = 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

所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

所占用一般借款本金加权平均数 = Σ (所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 ÷ 当期天数)

(3) 辅助费用

应予资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额，是指根据《企业会计准则第 22 号—

—金融工具确认和计量》，按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。

(4) 汇兑差额

在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化；

一般外币借款本金及利息的汇兑差额，在资本化期间内，不予以资本化



中华会计网校

2017 税务师《财务与会计》高频考点：可转换公司债券的核算

【内容导航】

1. 发行可转换公司债券
2. 转为股票前
3. 转换为股票时

【考频分析】

考频：★★



中华会计网校
www.chinaacc.com

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2014 年度、2011 年度出现过单项选择题，在 2013 年度出现过多项选择题。

【高频考点】可转换公司债券的核算

1. 发行可转换公司债券

可转换公司债券在初始确认时需要将权益成分与负债成分进行分拆，权益成分记入“其他权益工具”，负债成分记入“应付债券”。

负债成分的公允价值 = 该债券预计未来现金流量的现值

权益成分的公允价值 = 发行价格 - 负债成分的公允价值

当存在交易费用时，交易费用需要在权益成分与负债成分之间按照公允价值的相对比例进行分摊，分摊后需要重新计算折现率。

借：银行存款

 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（差额，或贷记）

 贷：应付债券——可转换公司债券（面值）

 其他权益工具（权益成分的公允价值）

注：此处的其他权益工具最终转股时转入“资本公积——股本溢价”。

2. 转为股票前

可转换公司债券的负债成分，在转换为股票前，其会计处理与一般公司债券相同，即按

照实际利率和摊余成本确认利息费用。对于分期付息债券，按面值和票面利率确认应付利息，如果是到期一次还本付息债券，则按照面值与票面利率确认应付债券——应计利息，利息费用与应付利息或应付债券——应计利息的差额作为利息调整的摊销。

转股前：与一般公司债券的会计处理相同

3. 转换为股票时

借：应付债券——可转换公司债券（面值）

其他权益工具

贷：股本（股票面值×转股数）

应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或借记）

资本公积——股本溢价

库存现金（以现金支付的不足转换1股的部分）

提示：转股数的计算，注意根据题目条件（按照面值、转换时账面价值或者面值加未支付利息等转换）灵活处理。

2017 税务师《财务与会计》高频考点：预计负债的会计处理

【内容导航】

1. 预计负债的确认条件
2. 或有事项的计量
3. 预计负债的会计处理

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、计算题的常设考点，在 2015 年度、2013 年度、2012 年度和 2010 年度出现过单项选择题，在 2013 年度、2011 年度和 2010 年度出现过多项选择题。

【高频考点】预计负债的会计处理

1. 预计负债的确认条件

同时满足以下三个条件：

- （1）该义务是企业承担的现时义务（包括法定义务和推定义务）；
- （2）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；
- （3）该义务的金额能够可靠地计量。

提示：可能性的判断

基本确定：95% < 发生的可能性 < 100%；

很可能：50% < 发生的可能性 ≤ 95%；

可能：5% < 发生的可能性 ≤ 50%；

极小可能：0 < 发生的可能性 ≤ 5%

2. 或有事项的计量

(1) 预计负债最佳估计数的确定

- ①等概率连续区间：中间值确定
- ②涉及单个项目的：最可能发生的金额
- ③涉及多个项目的：期望值（加权平均数）

(2) 预期可能获得补偿的处理

基本确定能收到时，作为资产单独确认，不作为负债的扣减项目，并且其金额不能超过所确认负债的账面价值。

3. 预计负债的会计处理

(1) 产品质量保证金

计提产品质量保证损失：

借：销售费用——预计产品质量保证损失

贷：预计负债——预计产品质量保证损失

实际发生产品质量保证费用：

借：预计负债——预计产品质量保证损失

贷：银行存款等

注意：

- ①如果发现保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整；
- ②企业针对特定批次产品确认预计负债，在保修期结束时，应将“预计负债——预计产品质量保证损失”余额冲销，不留余额；
- ③已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产，则应在相应的产品质量保证期满后，将“预计负债——预计产品质量保证损失”余额冲销，不留余额。

(2) 未决诉讼

确认预计负债：

借：营业外支出（罚款等）

管理费用（诉讼费）

贷：预计负债——预计未决诉讼损失

实际支付预计负债

借：预计负债——预计未决诉讼损失

贷：银行存款

(3) 对外担保

①当期实际发生与前期合理预计金额之间的差额，直接计入当期营业外支出或营业外收入；

②本应合理预计，但所作的估计与当时的事实严重不符的，视为滥用会计估计，按照重大会计差错更正的方法进行会计处理；

③无法合理预计的，则在损失实际发生时，直接计入当期营业外支出。

(4) 待执行合同变为亏损合同

待执行合同变为亏损合同的，应按照以下程序进行处理：

第一，执行合同损失；

第二，执行合同损失；

第三，述两种损失的大小，确定是否执行合同。

第四，①有合同标的资产的：

a. 执行合同：对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失；

b. 不执行合同：将违约金确认为预计负债并按照市价测算标的资产是否减值。

②无合同标的资产的：

a. 执行合同：将预计的存货跌价损失确认为预计负债；产品完工后，将确认的预计负债冲减产品成本；

b. 不执行合同：将违约金确认为预计负债。

(5) 债务重组事项

①债务重组事项主要包括：出售或终止企业的部分经营业务；对企业的组织结构进行较大调整；关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

②企业承担的重组义务满足预计负债确认条件的，应当确认预计负债。

同时存在下列情况时，表明企业承担了重组义务：

a. 有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；

b. 该重组计划已对外公告，重组计划已开始实施，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容。

③企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。

直接支出的内容：自愿遣散费；强制遣散费（如果自愿遣散目标未满足）；将不再使用的厂房的租赁撤销费。

提示：直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出；特定的固定资产减值损失不属于与重组有关的直接支出，但出现减值时，应在当期确认资产减值损失。

2017 税务师《财务与会计》高频考点：债务重组的核算

【内容导航】

债务重组的核算

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、计算题的常设考点，在 2015 年度、2013 年度、2011 年度和 2010 年度出现过单项选择题，在 2012 年度、2009 年度出现过多项选择题。

【高频考点】债务重组的核算

债务重组方式		债务人的会计处理	债权人的会计处理
以现金清偿债务		借：应付账款（账面余额） 贷：银行存款 营业外收入—债务重组利得	借：银行存款 坏账准备 营业外支出—债务重组损失（借方差额） 贷：应收账款 资产减值损失（贷方差额）
以非现金资产抵偿债务	固定资产	固定资产结转“固定资产清理”的处理略 借：应付账款（账面余额） 营业外支出—处置固定资产损	借：固定资产（公允价值） 应交税费—应交增值税（进项税额）（生产经营动产） 坏账准备

	<p>失</p> <p>贷：固定资产清理（账面价值）</p> <p>营业外收入—债务重组利得（倒挤）</p> <p>应交税费—应交增值税（销项税额）</p> <p>应交税费—应交营业税等</p> <p>营业外收入—处置固定资产利得</p>	<p>营业外支出—债务重组损失（借方差额）</p> <p>贷：应收账款</p> <p>资产减值损失（贷方差额）</p>
<p>无形资产</p>	<p>借：应付账款（账面余额）</p> <p>无形资产减值准备</p> <p>累计摊销</p> <p>营业外支出—处置无形资产损失</p> <p>贷：无形资产（账面余额）</p> <p>应交税费—应交营业税等</p> <p>营业外收入—债务重组利得（倒挤）</p> <p>营业外收入—处置无形资产利得</p>	<p>借：无形资产（公允价值）</p> <p>坏账准备</p> <p>营业外支出—债务重组损失（借方差额）</p> <p>贷：应收账款</p> <p>资产减值损失（贷方差额）</p>
<p>存货</p>	<p>借：应付账款（账面余额）</p> <p>贷：主营（其他）业务收入（存货公允价值）</p> <p>应交税费—应交增值税（销项税额）</p> <p>营业外收入—债务重组利得</p> <p>借：主营（其他）业务成本</p> <p>存货跌价准备</p>	<p>借：库存商品等（公允价值）</p> <p>应交税费—应交增值税（进项税额）</p> <p>坏账准备</p> <p>营业外支出—债务重组损失（借方差额）</p> <p>贷：应收账款</p> <p>资产减值损失（贷方差额）</p>

		贷：库存商品等	
股票等金融资产		借：应付账款（账面余额） 投资收益（资产账面价值大于公允价值的差额） 贷：交易性金融资产等（账面价值） 投资收益（资产账面价值小于公允价值的差额） 营业外收入—债务重组利得（倒挤）	借：交易性金融资产等（公允价值） 坏账准备 营业外支出—债务重组损失（借方差额） 贷：应收账款 资产减值损失（贷方差额）
债务转为资本		借：应付账款（账面余额） 贷：实收资本或股本（面值） 资本公积—资本溢价或股本溢价（股份公允价值与股本差额） 营业外收入—债务重组利得（倒挤）	借：长期股权投资（股份的公允价值） 坏账准备 营业外支出—债务重组损失（借方差额） 贷：应收账款 资产减值损失（贷方差额）
修改其他债务条件	不附或有条件	重组当时： 借：应付账款 贷：应付账款—债务重组 营业外收入—债务重组利得	借：应收账款—债务重组 坏账准备 营业外支出—债务重组损失（借方差额） 贷：应收账款 资产减值损失（贷方差额）
	附或有条件	①重组当时： 借：应付账款 贷：应付账款—债务重组 预计负债（或有支出） 营业外收入—债务重组利得 ②当预计负债实现时：	①重组当时： 借：应收账款—债务重组 坏账准备 营业外支出—债务重组损失（借方差额） 贷：应收账款 资产减值损失（贷方差额）

	<p>借：预计负债 贷：应付账款</p> <p>借：应付账款 贷：银行存款</p> <p>③当预计负债未实现时： 借：预计负债 贷：营业外收入—债务重组利得</p> <p>④偿还本金时： 借：应付账款 贷：银行存款</p>	<p>②当或有收入实现时： 借：应收账款 贷：营业外支出—债务重组损失</p> <p>借：银行存款 贷：应收账款</p> <p>③当或有收入未实现时，不用进行账务处理</p>
<p>5. 混合重组方式</p>	<p>债务人应当依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按照修改其他债务条件的规定处理</p> <p>非现金资产的公允价值与账面价值的差额作为转让资产损益；股权的公允价值与股本的差额作为资本公积</p>	<p>债权人应当依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值、重组后债权的公允价值冲减重组债权的账面余额，如果计提坏账准备的，再冲减坏账准备的金额，据此计算债务重组损失</p>

【提示】（1）债务人的“营业外收入——债务重组利得”与债权人的“营业外支出——债务重组损失”不一定相等，主要是由于债权人计提坏账准备和债务人承担预计负债造成的。

（2）债权人受让非现金资产发生的运杂费、保险费等，应计入相关资产的价值。

（3）修改其他债务条件下，债务人以后期间正常支付的利息，按期确认为财务费用，而不增加“应付账款——债务重组”的账面价值。或有利息支出满足预计负债确认条件的，则需要确认为预计负债，实际并未支付的应该转入营业外收入。

（4）对于债权人而言，如果修改后的债务条款中涉及或有收益的，或有收益不包括在重组后债权的公允价值中。或有收益实现时，计入当期损益。