



2023 年母仪天下之注会版第一季——

收入+债务重组+非货币性资产交换+借款费用资本化+资产减值+会计政策变更+所得税+租赁+持有待售

甲公司、乙公司、丙公司、丁公司和 B 公司 2024 年至 2032 年发生如下经济业务：

资料一：甲公司 2024 年财报于 2025 年 4 月 10 日批准报出，4 月 8 日进行汇算清缴，2024 年 12 月 1 日赊销商品给乙公司，成本为 500 万元，售价为 700 万元，增值税率为 13%，按合同约定，商品发出后一个月内结款，六个月内可以退货，预计退货率为 10%，乙公司因资金困难一直未结款，于 2025 年 3 月 1 日退货 15%，红字增值税发票已开出，预计后续不会再有退货。甲公司所得税率为 25%，按照净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积，不考虑其他因素。

【要求】编制甲公司、乙公司的所有会计分录；

【解析】

甲公司	乙公司
<p>①赊销时：</p> <p>借：应收账款 791</p> <p> 贷：主营业务收入 630 (700×90%)</p> <p> 预计负债 70 (700×10%)</p> <p> 应交税费——应交增值税 (销项税额) 91</p> <p>借：主营业务成本 450</p> <p> 应收退货成本 50</p> <p> 贷：库存商品 500</p> <p>借：递延所得税资产 17.5</p> <p> 贷：递延所得税负债 12.5</p> <p> 所得税费用 5</p> <p>借：所得税费用 50</p> <p> 贷：应交税费——应交所得税 50</p> <p>借：本年利润 495 (450+45)</p> <p> 贷：主营业务成本 450</p> <p> 所得税费用 45</p> <p>借：主营业务收入 630</p> <p> 贷：本年利润 630</p>	<p>①赊购时：</p> <p>借：库存商品 700</p> <p> 应交税费——应交增值税 (进项税额) 91</p> <p> 贷：应付账款 791</p>



借：本年利润 135 贷：利润分配——未分配利润 135 借：利润分配——未分配利润 13.5 贷：盈余公积 13.5	
②退货时： 借：库存商品 75 应交税费——应交增值税（销项税额） 13.65 预计负债 70 以前年度损益调整 35 贷：应收退货成本 50 以前年度损益调整 25 应收账款 118.65 借：应交税费——应交所得税 7.5 贷：以前年度损益调整 7.5 借：递延所得税负债 12.5 以前年度损益调整 5 贷：递延所得税资产 17.5 借：利润分配——未分配利润 7.5 贷：以前年度损益调整 7.5 借：盈余公积 0.75 贷：利润分配——未分配利润 0.75	②退货时： 借：应付账款 118.65 贷：库存商品 105 应交税费——应交增值税（进项税额） 13.65

【拓展要求】如果甲公司与乙公司是母子公司关系，且退货发生在 2025 年 5 月 1 日，另，乙公司购入商品后未售出，则编制 2024 年合并报表针对此内部交易的抵销分录。

【解析】

合并抵销分录如下：

- ①借：预计负债 70
 贷：营业收入 70
- ②借：营业成本 50
 贷：应收退货成本 50
- ③借：营业收入 700



贷：营业成本 500

存货 200

④借：递延所得税负债 12.5

所得税费用 5

贷：递延所得税资产 17.5

⑤借：递延所得税资产 50

贷：所得税费用 50

资料二：乙公司因资金困难，款项一直未结，甲公司 2025 年末计提了坏账准备 72.35 万元，2026 年 1 月 1 日乙公司与甲公司达成重组协议，当天此债权的公允价值为 500 万元，相关重组条款下：

(1) 首先，以一台设备、一项商标权和一批商品抵债 230 万元，此设备的原价为 100 万元，累计折旧 40 万元，公允市价为 80 万元，增值税率为 13%，商品的账面余额 20 万元，公允价值为 30 万元，增值税率为 13%，商标权的原价为 100 万元，累计摊销 30 万元，公允价值为 90 万元，增值税率为 6%，商标权、存货和设备于 2026 年 1 月 1 日完成了转让手续，甲公司取得设备和存货后保持原使用状态，取得的商标权甲公司并不想长期持有，拟近期出售，与丁公司协议中，以目前的市场行情预计售价为 70 万元，预计处置的税费为 10 万元；

(2) 继而，乙公司定向增发股份 10 万股抵债 100 万元，每股面值 1 元，2026 年 1 月 1 日公允价值为每股 10 元，2026 年 2 月 1 日双方办理完成了股权增资手续，当日公允价为每股 13 元，另行支付发行费用 1 万元，甲公司将其界定为其他权益工具投资，另行支付交易费用 2 万元；

(3) 乙公司再以持有的丙公司债券抵债 142.35 万元，乙公司将其定义为其他债权投资，账面余额为 60 万元，其持有期间形成增值收益 6 万元，2026 年 1 月 1 日公允价值为 80 万元，此债券交割时间为 2026 年 2 月 1 日，抵债时公允价值为 90 万元，甲公司取得后界定为债权投资，另行支付交易费用 2 万元；

(4) 双方约定，如果乙公司如约完成 (1)、(2) 和 (3) 的偿债流程，则豁免债务 100 万元，余下的债务 100 万元自完成之日延期三个月偿还，假定余下的债务的公允价值也是 100 万元。

(5) 双方最终如约履行协议。假定该条款的修改均属于实质性修改。不考虑其他因素的影响。

【要求】根据上述业务完成双方的账务处理。

【解析】双方账务处理如下：

	乙公司	甲公司
2026 年 1 月 1	借：固定资产清理 60 累计折旧 40	借：固定资产 80.12【(500-100-100-80-80×13%



日	贷：固定资产 100 借：应付账款 169.7 累计摊销 30 贷：无形资产 100 固定资产清理 60 库存商品 20 应交税费——应交增值税 （销项税额）19.7（80×13%+30× 13%+90×6%）	$-30 \times 13\% - 90 \times 6\%) \times \frac{80}{80+90+30}]$ 库存商品 30.045 【（500-100-100-80-80× $13\% - 30 \times 13\% - 90 \times 6\%) \times \frac{30}{80+90+30}]$ 持有待售资产——无形资产 60【①按债务重组准 则推定的价值=90.135 万元（500-100-100-80- $80 \times 13\% - 30 \times 13\% - 90 \times 6\%) \times \frac{90}{80+90+30};$ ②公允处置净额为 60 万元； ③选择孰低口径入账】 资产减值损失 30.135 应交税费——应交增值税（进项税额）19.7 贷：应收账款 220
2026 年 2 月 1 日	①借：应付账款 502.65 贷：股本 10 资本公积——股本溢价 120 其他债权投资 60 应付账款 100 其他收益 212.65 ②借：资本公积——股本溢价 1 贷：银行存款 1 ③借：其他综合收益 6 贷：投资收益 6	借：债权投资 92 其他权益工具投资 132 应收账款 100 坏账准备 72.35 投资收益 60 贷：应收账款 452.35（672.35-220） 银行存款 4

资料三：甲公司持有待售的无形资产因价格问题与丁公司最终没有谈妥，2026 年末将其转回为无形资产，该商标权的法定期限为 10 年，有效使用期限为 5 年，预计净残值为零，2026 年末可收回金额为 55 万元，根据上述资料编制转回无形资产的会计分录：

【解析】①如果不定为持有待售，其入账成本应为 90.135 万元，则按 5 年期摊销，当年应摊销 18.027 万元，摊余价值为 72.108 万元，相比可收回金额 55 万元，应选择 55 万元入账；



②会计分录如下：

借：无形资产 55

 资产减值损失 5

 贷：持有待售资产——无形资产 60

资料四：甲公司取得乙公司设备后，采用 4 年期直线法折旧，预计净残值为 0.12 万元，甲公司债务重组取得的商品一直未出售且未计提减值准备，2027 年 1 月 30 日与丙公司签订如下协议：

(1) 甲公司用此设备和库存商品与丙公司持有的丁公司 10 万股股票以及丙公司的一栋厂房交换，双方均保持资产原使用状态；

(2) 甲公司设备的公允价值为 60 万元，增值税率为 13%，库存商品的市场价格为 40 万元，增值税率为 13%；

(3) 丙公司所持的丁公司股份一直按其他权益工具投资核算，交割日的公允价值为 30 万元，账面余额为 20 万元，累计确认过其他综合收益增加 2 万元；

(4) 丙公司厂房的账面原价为 200 万元，累计折旧 50 万元，公允价值为 70 万元，增值税率为 9%；

(5) 双方协商由丙公司支付补价 2 万元；

(6) 双方交易于 2027 年 1 月 30 日完成，假定不考虑相关交易费用。

【要求】根据上述资料，完成双方账务处理。

【解析】

甲公司	丙公司
补价所占比例 = $2 / (60 + 40) \times 100\% = 2\% < 25\%$ ， 应界定为非货币性资产交换；	补价所占比例 = $2 / (30 + 70 + 2) \times 100\% = 1.96\% < 25\%$ ， 应界定为非货币性资产交换；
① 甲公司换入丁公司股票的入账成本为 30 万元； ② 甲公司换入厂房的入账成本为 74.7 万元 ($60 + 60 \times 13\% + 40 + 40 \times 13\% - 2 - 70 \times 9\% - 30$)	① 丙公司换入设备的入账成本为 57.18 万元 ($30 + 70 + 70 \times 9\% + 2 - 100 \times 13\%$) $\times \frac{60}{60+40}$ ； ② 丙公司换入商品的入账成本为 38.12 万元 ($30 + 70 + 70 \times 9\% + 2 - 100 \times 13\%$) $\times \frac{40}{60+40}$
甲公司账务处理如下： ① 借：固定资产清理 60.12 累计折旧 20	丙公司账务处理如下： ① 借：固定资产清理 150 累计折旧 50



贷：固定资产 80.12 ②借：其他权益工具投资 30 固定资产 74.7 应交税费——应交增值税（进项税额）6.3 银行存款 2 贷：主营业务收入 40 固定资产清理 60 应交税费——应交增值税（销项税额）13 ③借：资产处置损益 0.12 贷：固定资产清理 0.12 ④借：主营业务成本 30.045 贷：库存商品 30.045	贷：固定资产 200 ②借：固定资产 57.18 库存商品 38.12 应交税费——应交增值税（进项税额）13 贷：固定资产清理 70 其他权益工具投资 20 银行存款 2 盈余公积 1 利润分配——未分配利润 9 应交税费——应交增值税（销项税额）6.3 ③借：资产处置损益 80 贷：固定资产清理 80 ④借：其他综合收益 2 贷：盈余公积 0.2 利润分配——未分配利润 1.8
--	--

资料五：甲公司取得丙公司厂房后马上进行了改扩建，于 2027 年 2 月 15 日正式开工，甲公司 2027 年 4 月 1 日专门借入款项 200 万元，年利率 6%，期限 3 年，每年的 4 月 1 日结息，到期还本，4 月 1 日支出 100 万元，6 月 1 日支出 200 万元，7 月 1 日因工程事故停工四个月，于 11 月 1 日重新开工，并于当天支付工程进度款 500 万元，2028 年 2 月 1 日支出 300 万元，12 月 31 日完工达到预定可使用状态，专门借款的闲置资金收益率为月收益率 0.1%，专门借款不足部分挪用于两笔一般借款，一笔是 2027 年初借入的 450 万元、6 年期、年利率 9% 的分期结息到期还本的银行借款，一笔是 2027 年初按 550 万元发行的票面值 500 万元、5 年的期限、票面年利率 9%，到期还本付息的公司债券，假定无发行费用，此债券的内含利率为 5.68%。

【要求】计算借款费用资本化额，并最终认定厂房的新原价。

【解析】资本化开始时点为 2027 年 4 月 1 日，由于停工 4 个月，因此当年资本化时间为 5 个月。2028 年 12 月 31 日完工达到预定可使用状态，当年资本化时间为 12 个月。

(1) 专门借款资本化计算过程

$$\text{①} 2027 \text{ 年专门借款资本化额} = 200 \times 6\% \times 5/12 - 100 \times 0.1\% \times 2 = 4.8 \text{ (万元)};$$

$$\text{②} 2028 \text{ 年专门借款资本化额} = 200 \times 6\% \times 12/12 = 12 \text{ (万元)};$$



(2) 一般借款资本化计算过程:

$$\text{①} 2027 \text{ 年加权平均资本化率} = (450 \times 9\% + 550 \times 5.68\%) / (450 + 550) \times 100\% = 7.17\%;$$

$$\text{②} 2028 \text{ 年加权平均资本化率} = [450 \times 9\% + (550 + 550 \times 5.68\%) \times 5.68\%] / [450 + 550 \times (1 + 5.68\%)] \times 100\% = 7.13\%;$$

$$\text{③} 2027 \text{ 年一般借款资本化额} = (100 \times 3/12 + 500 \times 2/12) \times 7.17\% = 7.7675 \text{ (万元)};$$

$$\text{④} 2028 \text{ 年一般借款资本化额} = (600 \times 12/12 + 300 \times 11/12) \times 7.13\% = 62.3875 \text{ (万元)};$$

$$(3) \text{ 总的资本化额} = 4.8 + 12 + 7.7675 + 62.3875 = 86.955 \text{ (万元)};$$

$$(4) \text{ 固定资产新原价} = 74.7 + 86.955 + 100 + 200 + 500 + 300 = 1261.655 \text{ (万元)};$$

资料六: 2029 年 1 月 1 日甲公司厂房改良完成后采用年数总和法折旧, 折旧期为 4 年, 预计净残值为 261.655 万元, 2029 年末此厂房的可收回金额为 300 万元, 尚可折旧期为 3 年, 后续采用年数总和法提取折旧, 无残值。税法认可此厂房原价, 采用 10 年期直线法折旧, 预计净残值 261.655 万元。

【要求】

(1) 计算甲公司 2029 年末的减值提取额;

(2) 2029 年免征所得税, 2030—2032 年所得税率为 15%, 2033 年及以后所得税率为 25%, 计算 2029 年末的递延所得税资产;

【解析】 (1) 甲公司 2029 年末减值计提额的计算过程:

$$\text{①} 2029 \text{ 年甲公司折旧额} = (1261.655 - 261.655) \times 4/10 = 400 \text{ (万元)};$$

$$\text{②} 2029 \text{ 年末折余价} = 1261.655 - 400 = 861.655 \text{ (万元)};$$

$$\text{③} 2029 \text{ 年末减值提取额} = 861.655 - 300 = 561.655 \text{ (万元)};$$

(2) 2029 年至 2033 年固定资产账面价值与计税基础对比表

年份	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异	本期新增可抵扣暂时性差异
2029 年末	300	1161.655	861.655	861.655
2030 年末	150	1061.655	911.655	50
2031 年末	50	961.655	911.655	0
2032 年末	0	861.655	861.655	-50
2033 年末	0	761.655	761.655	-100

$$2029 \text{ 年末递延所得税资产余额} = 50 \times 15\% + 811.655 \times 25\% = 210.41375 \text{ (万元)}。$$



资料七：甲公司于 2030 年末将厂房出租，后续采用成本模式计量，折旧方法不变，2032 年初因该地块市场价格暴涨，且公允价值能持续可靠计量，于是改成公允价值模式计量，当日公允价值为 1000 万元，编制会计政策变更的分录。

【解析】

①2032 年初会计政策变更前的账面价值为 50 万元，计税基础为 961.655 万元，可抵扣暂时性差异为 911.655 万元；

②2032 年初会计政策变更后的账面价值为 1000 万元，计税基础为 961.655 万元，应纳税暂时性差异为 38.345 万元；

③2032 年初会计政策变更前递延所得税资产余额为 222.91375 万元 ($50 \times 15\% + 861.655 \times 25\%$)；

④2032 年初会计政策变更后递延所得税负债应调整至 9.58625 万元 ($38.345 \times 25\%$)；

⑤相关会计分录如下：

借：投资性房地产 1000

 投资性房地产累计折旧 650 (400+150+100)

 投资性房地产减值准备 561.655

贷：投资性房地产 1261.655

 递延所得税资产 222.91375

 递延所得税负债 9.58625

 盈余公积 71.75

 利润分配——未分配利润 645.75

资料八：丙公司自甲公司取得商品（假设为一项设备）后，与B公司签订合同，将其产品出租，市场价 60 万元，合同约定年利率 4%，与市场利率相同，自 2028 年初开始出租，租期 3 年，每年末支付租金 14 万元，B公司租入后用于生产产品，3 年后B公司只需要支付 1 万元即可购买该设备，此报价为优惠报价，预计租赁到期日该设备的公允价值不低于 30 万元，B公司对此金额提供担保。该设备预计使用寿命为 5 年，预计净残值为 9.739 万元。假设不考虑其他因素和各项税费的影响。 $(P/A, 4\%, 3) = 2.775$ ， $(P/F, 4\%, 3) = 0.889$

【解析】本例中租赁期届满B公司可以远低于租赁到期日租赁资产公允价值的金额购买租赁资产，丙公司认为其可以合理确定B公司将行使购买选择权，综合其他因素，与该资产所有权有关的几乎所有风险和报酬已实质转移给B公司，因此丙公司将该租赁认定为融资租赁。

丙公司（生产商/出租方）	B 公司（承租人）
租赁收款额的现值 = $14 \times (P/A, 4\%, 3) + 1 \times$	租赁付款额的现值 = $14 \times (P/A, 4\%, 3) + 1 \times$



<p>$(P/F, 4\%, 3) = 39.739$ (万元) 小于设备的公允价值 60 万元, 按孰低确认收入, 应确定主营业务收入 39.739 万元</p>	<p>$(P/F, 4\%, 3) = 39.739$ (万元)</p>
<p>借: 应收融资租赁款——租赁收款额 43 【$14 \times 3 + 1$】 贷: 主营业务收入 39.739 应收融资租赁款——未实现融资收益 3.261 借: 主营业务成本 38.12 贷: 库存商品 38.12 第一年: 未实现融资收益摊销 = $39.739 \times 4\% = 1.59$ (万元) 借: 应收融资租赁款——未实现融资收益 1.59 贷: 租赁收入 1.59 【$39.739 \times 4\%$】 借: 银行存款 14 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 14 第二年: 未实现融资收益摊销 = $(39.739 + 1.59 - 14) \times 4\% = 1.09$ (万元) 借: 应收融资租赁款——未实现融资收益 1.09 贷: 租赁收入 1.09 借: 银行存款 14 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 14 第三年: 未实现融资收益摊销 = $3.261 - 1.59 - 1.09 = 0.581$ (万元) 借: 应收融资租赁款——未实现融资收益 0.581 贷: 租赁收入 0.581 借: 银行存款 14 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 14</p>	<p>借: 使用权资产 39.739 租赁负债——未确认融资费用 3.261 贷: 租赁负债——租赁付款额 43 第一年: 未确认融资费用摊销 = $39.739 \times 4\% = 1.59$ (万元) 借: 财务费用 1.59 贷: 租赁负债——未确认融资费用 1.59 借: 租赁负债——租赁付款额 14 贷: 银行存款 14 借: 制造费用 6 【$(39.739 - 9.739) / 5$】 贷: 使用权资产累计折旧 6 第二年: 未确认融资费用摊销 = $(39.739 + 1.59 - 14) \times 4\% = 1.09$ (万元) 借: 财务费用 1.09 贷: 租赁负债——未确认融资费用 1.09 借: 租赁负债——租赁付款额 14 贷: 银行存款 14 借: 制造费用 6 【$(39.739 - 9.739) / 5$】 贷: 使用权资产累计折旧 6 第三年: 借: 财务费用 0.581 贷: 租赁负债——未确认融资费用 0.581 借: 租赁负债——租赁付款额 14 贷: 银行存款 14 借: 制造费用 6 贷: 使用权资产累计折旧 6</p>



承租人支付购买价款时 借：银行存款 1 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 1	行使购买选择权时： 借：固定资产 21.739 使用权资产累计折旧 18 租赁负债——租赁付款额 1 贷：使用权资产 39.739 银行存款 1
--	---