

2024 年母仪天下之中级版第一季——

收入 + 债务重组 + 非货币性资产交换 + 非现金资产 + 借款费用资本化 + 资产减值 + 会计政策变更 + 所得税

甲公司、乙公司、丙公司、丁公司和戊公司均为增值税一般纳税人，适用的所得税税率为 25%，采用资产负债表债务法核算所得税，每年的年报于次年的 4 月 12 日批准报出。2024 年至 2032 年发生如下经济业务：

资料一：2024 年 12 月 1 日，甲公司赊销商品给乙公司，成本 600 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，商品于当日发出，商品控制权已转移至乙公司，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司在 2025 年 5 月 31 日之前有权退货。甲公司合理预计退货率为 20%。2025 年 5 月 31 日乙公司退货 40%，已开具红字增值税专用发票。甲公司的应收款项一直未能收到，计提坏账准备 28 万元。

【要求一】

(1) 编制 2024 年 12 月份甲公司的相关会计分录。

【解析】

12 月 1 日发货时：

借：应收账款 1130
 贷：主营业务收入 800 (1000 × 80%)
 预计负债 200 (1000 × 20%)
 应交税费——应交增值税 (销项税额) 130

同时，结转成本：

借：主营业务成本 480 (600 × 80%)
 应收退货成本 120 (600 × 20%)
 贷：库存商品 600

(2) 计算此业务引发的递延所得税费用。

【解析】

①“预计负债”产生了可抵扣暂时性差异 200 万元，“应收退货成本”产生了应纳税暂时性差异 120 万元；

②相关会计分录如下：

借：递延所得税资产 50
 贷：递延所得税负债 30
 所得税费用 20

③此业务产生的递延所得税费用为 -20 万元。

【分析】预计负债：账面价值为 200 万元，计税基础 = 账面价值 - 未来期间可税前扣除的金额，未来实际发生退回时，税法允许税前扣除，所以未来期间可税前扣除的金额是 200 万元，所以计税基础 = 200 - 200 = 0，负债账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产 = 200 × 25% = 50 (万元)。

应收退货成本：账面价值为 120 万元，税法认可的是发票金额，不认可预计退货，所以计税基础 = 0，资产账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债 = 120 × 25% = 30 (万元)。

所得税费用借记表示费用，贷记表示收益。所以上述贷记所得税费用 20 万元，表示递延所得税收益 20 万元，也就是递延所得税费用 -20 万元。

【要求二】编制 2025 年 5 月份退货时甲公司的相关会计分录。

【解析】

①借：库存商品 240

应交税费——应交增值税（销项税额） 52

预计负债 200

主营业务收入 200

贷：应收退货成本 120

 主营业务成本 120

 应收账款 452

②截止 2025 年 5 月末此应收账款的账面余额为 678 万元，已提坏账准备 28 万元。

【分析】①上述分录中的金额来源：

库存商品：实际退货 40%，所以库存商品 = $600 \times 40\% = 240$ （万元）。

应交税费——应交增值税（销项税额）： $1000 \times 40\% \times 13\% = 52$ （万元）。

预计负债：实际退货率大于预计，所以之前确认的预计负债余额全部结转掉，也就是 200 万元。

主营业务收入：实际退货率大于预计退货率，多退的部分，之前没有确认预计负债，所以要冲减收入，金额 = $1000 \times (40\% - 20\%) = 200$ （万元）。

应收退货成本：实际退货率大于预计，所以之前确认的应收退货成本余额全部结转掉，也就是 120 万元。

主营业务成本：实际退货率大于预计退货率，多退的部分，之前没有确认应收退货成本，所以要冲减成本，金额 = $600 \times (40\% - 20\%) = 120$ （万元）。

应收账款：因为之前销售商品的款项一直没有收到，还在应收账款科目，所以此时退货冲减应收账款即可，金额 = 实际退货部分的价款和增值税合计 = $1000 \times 40\% \times (1 + 13\%) = 452$ （万元）。

②截止 2025 年 5 月末，应收账款的账面余额 = $1000 \times (1 - 40\%) \times (1 + 13\%) = 678$ （万元），已提坏账准备 28 万元是资料一题目条件最后告诉的。

资料二：乙公司因资金周转困难，款项一直未结，2025 年 6 月 1 日与甲公司达成债务重组协议，当日甲公司此债权的公允价值为 620 万元，相关重组条款如下：

方式	相关数据	交易时间
厂房 M	原价 300 万元，累计折旧 100 万元，已提减值准备 20 万元，合同生效日公允价值为 200 万元，增值税税率为 9%。	2025 年 7 月 1 日完成交接
T 商品	账面余额 60 万元，未计提存货跌价准备，合同生效日公允价值 100 万元，增值税税率为 13%。	
其他债权投资	账面余额 300 万元（已确认“其他综合收益”贷方增加 3 万元），合同生效日公允价值 400 万元，交割日公允价值为 420 万元。甲公司取得后作为债权投资核算，另行支付交易费用 3 万元。	

【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：

时间	乙公司	甲公司
2025 年 7 月 1 日	借：固定资产清理 180 累计折旧 100 固定资产减值准备 20 贷：固定资产 300 借：应付账款 678 其他综合收益 3 贷：固定资产清理 180	借：债权投资 $(420 + 3)$ 423 固定资产 $126[(620 - 400 - 100 \times 13\% - 200 \times 9\%) \times 200 / (200 + 100)]$ 库存商品 $63[(620 - 400 - 100 \times 13\% - 200 \times 9\%) \times 100 / (200 + 100)]$ 应交税费——应交增值税（进项税额） 31 坏账准备 28

库存商品 60 应交税费——应交增 值税 (销项税额) 31 (200 × 9% + 100 × 13%) 其他债权投资 300 其他收益 110	投资收益 10 贷: 应收账款 678 银行存款 3
--	----------------------------------

【分析】 (1) 乙公司:

债务人以其他债权投资抵债, 持有期间的其他综合收益转入投资收益; 如果是以其他债权投资和其他非金融资产一起抵债, 比如与固定资产一起抵债, 则差额打包一起计入其他收益, 持有期间的其他综合收益也转入其他收益。(这里准则没有明确, 具有一定的争议, 考试一般不会涉及, 考生可以先按这个观点掌握)

(2) 甲公司:

①先确认受让金融资产的人账价值。

债权投资是金融资产, 应按照在交割日其自身公允价值为基础确定入账价值, 本题中交割日的公允价值是 420 万元, 甲公司另支付交易费用 3 万元, 所以债权投资的入账价值 = 420 + 3 = 423 (万元)。

②再确认受让非金融资产的入账价值。

非金融资产的入账价值 = (放弃债权在合同生效日的公允价值 - 金融资产在合同生效日的公允价值 - 受让资产对应的增值税进项税额) × 该非金融资产的公允价值 / 各项非金融资产公允价值之和 + 相关税费。

固定资产入账价值 = (放弃债权在合同生效日的公允价值 620 - 金融资产在合同生效日的公允价值 400 - 受让商品可抵扣进项税额 100 × 13% - 受让固定资产可抵扣进项税额 200 × 9%) × 固定资产公允价值占比 200 / (200 + 100) = 126 (万元)

库存商品入账价值 = (放弃债权在合同生效日的公允价值 620 - 金融资产在合同生效日的公允价值 400 - 受让商品可抵扣进项税额 100 × 13% - 受让固定资产可抵扣进项税额 200 × 9%) × 库存商品公允价值占比 100 / (200 + 100) = 63 (万元)

【拓展】如果重组协议如下:

方式	相关数据	交易时间
债转股	定增普通股股票 10 万股, 每股面值 1 元, 每股公允价值 50 元, 另行支付发行费用 2 万元。甲公司取得后作为交易性金融资产核算, 支付交易费用 1.5 万元。	2025 年 6 月 1 日完成增资手续
延期偿还	延期半年偿还 60 万元, 此延期债权债务的公允价值为 60 万元。	

【要求】根据上述业务完成双方的账务处理。

【解析】

时间	乙公司	甲公司
2025 年 6 月 1 日	借: 应付账款 678 贷: 股本 (10 × 1) 10 资本公积——股本溢价 (10 × 50 - 10 × 1) 490 应付账款 60 投资收益 118 ②借: 资本公积——股本溢价 2 贷: 银行存款 2	借: 交易性金融资产 500 应收账款 60 坏账准备 28 投资收益 91.5 贷: 应收账款 678 银行存款 1.5

【分析】 (1) 乙公司:

将债务转为权益工具的，债务人应按公允价值确认权益工具，其中股本按面值确认，即 = 10 万股 × 1 元/股 = 10 (万元)；公允价值减去面值后的差额，计入资本公积——股本溢价，即 = 10 × 50 - 10 × 1 = 490 (万元)。

债务人将债务转为权益工具的差额计入投资收益，修改其他条款方式下差额也是计入投资收益，所以这两种方式一起抵债的情况下，差额还是计入投资收益。

(2) 甲公司：

交易性金融资产初始计量涉及的交易费用，计入投资收益的借方。交易性金融资产就按照取得时的公允价值确定入账价值，即 = 10 × 50 = 500 (万元)。

资料三：甲公司取得 T 商品后，一直未卖出，未计提存货跌价准备。2026 年 1 月 1 日与丙公司签订如下协议：

(1) 甲公司用此商品与丙公司持有的丁公司股权投资以及专利权交换，交换后双方均保持资产原使用状态。

(2) T 商品的当日市场价格为 100 万元，增值税税率为 13%。

(3) 丙公司所持有的丁公司股权投资作为其他权益工具投资核算，交割日的公允价值为 50 万元，账面余额为 20 万元，持有期间累计确认其他综合收益增值 10 万元。

(4) 丙公司专利权的账面原价为 200 万元，累计摊销 50 万元，已提减值准备 10 万元，当日公允价值为 70 万元，免征增值税。

(5) 双方协商由甲公司支付补价 10 万元。

(6) 双方交易于 2026 年 2 月 28 日完成，丙公司按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，假定不考虑相关交易费用及其他因素。

【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 = $10 / (100 + 10) \times 100\% = 9.09\% < 25\%$ ，应界定为非货币性资产交换。	补价所占比例 = $10 / (50 + 70) \times 100\% = 8.33\% < 25\%$ ，应界定为非货币性资产交换。
① 甲公司换入丁公司股权投资的入账成本为 50 万元； ② 甲公司换入专利权的入账成本为 70 万元。	丙公司换入库存商品的入账成本 = $50 + 70 - 10 - 100 \times 13\% = 97$ (万元)
甲公司账务处理如下： 借：其他权益工具投资 50 无形资产 70 贷：主营业务收入 97 应交税费——应交增值税（销项税额） 13 银行存款 10 借：主营业务成本 63 贷：库存商品 63	丙公司账务处理如下： 借：库存商品 97 应交税费——应交增值税（进项税额） 13 银行存款 10 累计摊销 50 无形资产减值准备 10 资产处置损益 70 贷：无形资产 200 其他权益工具投资 20 盈余公积 3 利润分配——未分配利润 27 借：其他综合收益 10 贷：盈余公积 1 利润分配——未分配利润 9

【分析】(1) 甲公司:

以存货换入其他资产的, 应按照收入准则中非现金对价的规定确定换入资产的入账价值, 所以换入股权投资的入账价值 = 股权投资的公允价值 = 50 (万元), 换入专利权的入账价值 = 专利权的公允价值 = 70 (万元); 换出库存商品确认的主营业务收入金额, 是倒挤计算的。

(2) 丙公司:

资产处置损益: 是换出专利权的处置损益, 即 = 专利权的公允价值 70 - 账面价值 (200 - 50 - 10) = -70 (万元), 也就是借记资产处置损益 70。

留存收益: 换出其他权益工具投资的处置差额, 即 = 其他权益工具投资的公允价值 50 - 账面价值 20 = 30 (万元), 因为题目条件说按 10% 计提盈余公积, 所以盈余公积 = 30 × 10% = 3 (万元), 利润分配——未分配利润 = 30 × 90% = 27 (万元); 然后将持有期间确认的其他综合收益也分别转入盈余公积和利润分配——未分配利润。

资料四: 甲公司取得厂房 M 后马上进行了改扩建, 于 2025 年 7 月 15 日正式开工, 甲公司 2026 年 1 月 1 日专门借入银行存款 1000 万元, 年利率 6%, 期限 3 年, 每年末结息, 到期还本。2026 年 1 月 1 日支出 600 万元, 2026 年 6 月 1 日支出 500 万元, 2026 年 7 月 1 日因工程事故停工四个月, 于 2026 年 11 月 1 日重新开工, 并于当天支付工程进度款 500 万元。2027 年 2 月 1 日支出 600 万元, 2027 年年末完工达到预定可使用状态, 专门借款闲置资金的月收益率为 0.1%。专门借款不足部分挪自一般借款, 该借款是 2025 年初借入的 2000 万元、6 年期、年利率为 12% 的分期结息到期还本的银行借款。

【要求】计算借款费用资本化金额, 并最终认定厂房的新原价。

【解析】

(1) 资本化开始时点为 2026 年 1 月 1 日, 由于停工 4 个月, 因此当年资本化时间为 8 个月。2027 年年末完工达到预定可使用状态, 当年资本化时间为 12 个月。

(2) 专门借款资本化利息计算过程:

① 2026 年专门借款资本化利息金额 = $1000 \times 6\% \times 8/12 - 400 \times 0.1\% \times 5 = 38$ (万元);

② 2027 年专门借款资本化利息金额 = $1000 \times 6\% \times 12/12 = 60$ (万元);

【分析】① 2026 年 1 月 1 日支出 600 万元后, 闲置专门借款为 $1000 - 600 = 400$ (万元), 闲置的资本化期间为 1 月—5 月末, 即闲置了 5 个月, 所以闲置专门借款资本化期间产生利息收益 = $400 \times 0.1\% \times 5$ 。6 月 1 日支出 500 万元后, 没有闲置专门借款了。2026 年资本化期间是 1—6 月和 11—12 月, 共 8 个月。所以 2026 年专门借款资本化利息金额 = $1000 \times 6\% \times 8/12 - 400 \times 0.1\% \times 5 = 38$ (万元)。

② 2027 年全年都是资本化期间, 没有闲置专门借款, 也没有暂停资本化期间, 所以 2027 年专门借款资本化利息金额 = $1000 \times 6\% \times 12/12 = 60$ (万元)。

(3) 一般借款资本化利息计算过程:

① 2026 年一般借款资本化利息金额 = $(100 \times 3/12 + 500 \times 2/12) \times 12\% = 13$ (万元);

② 2027 年一般借款资本化利息金额 = $(600 \times 12/12 + 600 \times 11/12) \times 12\% = 138$ (万元);

【分析】① 本题只有一笔一般借款, 所以一般借款的资本化利率是 12%。

2026 年 6 月 1 日支出的 500 万元当中, 有 400 万元是专门借款, 另外 100 万元是一般借款, 到 7 月 1 日占用 1 个月, 然后 11 月 1 日到 12 月 31 日占用了 2 个月, 合计占用时间是 3 个月, 所以加权平均数 = $100 \times 3/12$; 2026 年 11 月 1 日支出的 500 万元, 全部是一般借款, 到本年年底占用时间是 2 个月, 所以加权平均数 = $500 \times 2/12$; 所以合计 2026 年一般借款资本化利息金额 = $(100 \times 3/12 + 500 \times 2/12) \times 12\% = 13$ (万元)。

② 2026 年占用一般借款 $100 + 500 = 600$ (万元), 这个在 2027 年还继续产生利息费用, 即这部分属于 2027 年 1 月 1 日就占用着的一般借款, 到年底占用的时间是 12 个月, 所以加权

平均数 = $600 \times 12/12$; 2027 年 2 月 1 日支出的 600 万元, 全部是一般借款, 到年底占用时间是 11 个月, 所以加权平均数 = $600 \times 11/12$; 所以合计 2027 年一般借款资本化利息金额 = $(600 \times 12/12 + 600 \times 11/12) \times 12\% = 138$ (万元)。

(4) 总的资本化利息金额 = $38 + 60 + 13 + 138 = 249$ (万元);

(5) 固定资产新原价 = $126 + 249 + 600 + 500 + 500 + 600 = 2575$ (万元)。

资料五: 2027 年 12 月 31 日甲公司厂房 M 改扩建完成后, 采用年限平均法计提折旧, 折旧期为 10 年, 预计净残值为 575 万元。2028 年年末此厂房 M 的可收回金额为 1000 万元, 重新预计的尚可折旧期为 4 年, 改为年数总和法计提折旧, 无残值。税法认可此房产原价, 税法采用 10 年期按年限平均法计提折旧, 预计净残值为 575 万元。

【要求】

(1) 计算甲公司 2028 年末的减值提取额及 2029 年应计提的折旧额。

2028 年	会计折旧 = $(2575 - 575) \div 10 = 200$ (万元)	账面价值 = $2575 - 200 = 2375$ (万元), 相比可收回金额 1000 万元, 应提减值准备 = $2375 - 1000 = 1375$ (万元)。
2029 年	会计折旧 = $1000 \times 4/10 = 400$ (万元)	

【分析】2029 年折旧额 = $1000 \times 4 / (4 + 3 + 2 + 1) = 1000 \times 4/10 = 400$ (万元)。

(2) 计算 2028 年末和 2029 年末的递延所得税资产余额、2028 年和 2029 年递延所得税收益额。

【解析】

项目	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产余额	分录	当年递延所得税收益
2028 年末	1000	2375	1375	343.75	借: 递延所得税资产 343.75 贷: 所得税费用 343.75	343.75
2029 年末	600	2175	1575	393.75	借: 递延所得税资产 50 贷: 所得税费用 50	50

【分析】2028 年末账面价值 = 1000 (万元), 计税基础 = $2575 - (2575 - 575) \div 10 = 2375$ (万元), 资产账面价值小于计税基础, 产生可抵扣暂时性差异, 金额 = $2375 - 1000 = 1375$ (万元), 应确认递延所得税资产 = $1375 \times 25\% = 343.75$ (万元), 确认递延所得税资产时是贷记所得税费用, 表示递延所得税收益 343.75 万元。

2029 年末账面价值 = $1000 - 2029$ 年计提的折旧 400 = 600 (万元), 计税基础 = $2575 - (2575 - 575) \div 10 \times 2 = 2175$ (万元), 可抵扣暂时性差异的余额 = $2175 - 600 = 1575$ (万元), 递延所得税资产的余额 = $1575 \times 25\% = 393.75$ (万元), 递延所得税资产发生额 = $393.75 - 343.75 = 50$ (万元), 确认递延所得税资产时贷记所得税费用 50 万元, 表示递延所得税收益 50 万元。

资料六: 甲公司 2029 年 12 月 31 日将厂房 M 出租给戊公司, 租期 3 年, 年租金为 100 万元, 增值税税率为 9%, 采用成本模式进行后续计量, 折旧方法与出租前保持一致。2031 年年初将成本模式变更为公允价值模式, 2031 年年初的公允价值为 3000 万元, 2031 年年末公允价值为 3500 万元。2032 年 3 月 1 日甲公司将厂房 M 出售给了承租方, 售价为 4000 万元, 增值税税率为 9%。甲公司按 10% 计提法定盈余公积。

【要求】

- (1) 编制 2029 年 12 月 31 日出租厂房时的会计分录。
- (2) 编制 2031 年初投资性房地产由成本模式转为公允价值模式时的会计分录 (不考虑所得税因素)。
- (3) 编制投资性房地产处置时的会计分录并计算处置对营业利润的影响。

【解析】

(1) 2029 年 12 月 31 日出租厂房时:

借: 投资性房地产 2575
 累计折旧 600 (200 + 400)
 固定资产减值准备 1375
 贷: 固定资产 2575
 投资性房地产累计折旧 600
 投资性房地产减值准备 1375

【分析】 固定资产转为成本模式计量的投资性房地产, 是各科目一一对应结转的, 即原值对原值, 折旧对折旧, 减值对减值。也就是说转换后, 原来固定资产的账面价值转为了现在投资性房地产的账面价值。

(2) 2031 年年初成本模式变更为公允价值模式:

- ① 2030 年年末投资性房地产的账面价值 = $1000 - 1000 \times 4/10 - 1000 \times 3/10 = 300$ (万元)
- ② 转换后, 投资性房地产的公允价值 = 3000 (万元)
- ③ 分录如下:

借: 投资性房地产——成本 3000
 投资性房地产累计折旧 900 (600 + $1000 \times 3/10$)
 投资性房地产减值准备 1375
 贷: 投资性房地产 2575
 盈余公积 [$(3000 - 300) \times 10%$] 270
 利润分配——未分配利润 [$(3000 - 300) \times 90%$] 2430

【分析】 2028 年末计提减值后, 厂房 M 的账面价值为 1000 万元, 尚可折旧期为 4 年, 改为年数总和法计提折旧, 无残值, 则 2029 年计提的折旧 = $1000 \times 4 / (4 + 3 + 2 + 1) = 400$ (万元), 2030 年计提的折旧 = $1000 \times 3 / (4 + 3 + 2 + 1) = 300$ (万元), 所以 2030 年年末投资性房地产的账面价值 = $1000 - 400 - 300 = 300$ (万元)。

也就是 2031 年年初投资性房地产变更为公允价值模式时, 账面价值为 300 万元, 公允价值为 3000 万元, 因为成本模式变更为公允价值模式属于会计政策变更, 要追溯调整, 所以当日账面价值和公允价值的差额 2700 万元, 其中 10% 计入盈余公积, 剩下 90% 计入利润分配——未分配利润。

(3) 处置投资性房地产时:

- ① 借: 银行存款 4360
 贷: 其他业务收入 4000
 应交税费——应交增值税 (销项税额) (4000 × 9%) 360
- ② 借: 其他业务成本 3500
 贷: 投资性房地产 3500
- ③ 借: 公允价值变动损益 500
 贷: 其他业务成本 500

甲公司处置投资性房地产对营业利润的影响额 = $4000 - 3500 = 500$ (万元)。

【分析】①2031年初的公允价值为3000万元，2031年末公允价值为3500万元，说明2031年末确认了公允价值变动500万元，调整后2031年末投资性房地产的账面价值为3500万元。2031年末的分录为：

借：投资性房地产——公允价值变动 500

贷：公允价值变动损益 500

②公允价值计量的投资性房地产处置时，要将持有期间产生的公允价值变动损益结转入其他业务成本：

借：公允价值变动损益 500

贷：其他业务成本 500（因借贷方都是损益类科目，对利润影响一增一减，合计不影响利润总额）

如果持有期间产生了其他综合收益，也要结转到其他业务成本：

借：其他综合收益

贷：其他业务成本

③处置公允价值计量的投资性房地产影响营业利润的金额 = 公允价值 - 账面价值 + 其他综合收益结转 = 4000 - 3500 + 0 = 500（万元）