

## 2022 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+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 M 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，每年的财务报告于次年的 4 月 10 日批准报出，2022 年至 2030 年发生如下经济业务：

资料一：2022 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 2023 年 2 月 28 日之前有权退货。甲公司合理预计退货率 20%，2022 年 12 月 31 日甲公司预计的退货率不变。2023 年 2 月 1 日乙公司退货 10%，已开具红字增值税专用发票。2023 年 2 月 12 日因火灾损失，乙公司出现财务困难，甲公司于 3 月 31 日提取了坏账准备 17 万元。

【要求一】编制 2022 年 12 月份甲公司的相关会计分录，并计算此业务截止年末对 2022 年净利润的影响数。

## 【解析】

①12 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年末认定暂时性差异

借：递延所得税资产	50	(200×25%)
贷：递延所得税负债	30	(120×25%)
所得税费用	20	

③计算应交所得税

借：所得税费用 100

贷：应交税费——应交所得税 100 $[(1000-600) \times 25\%]$

④此业务对 2022 年净利润的影响数是 240 万元 $[(1000-600) \times (1-25\%) \times 80\%]$

【要求二】编制 2023 年 2 月份甲公司的相关会计分录，并计算此业务呈现在年报中的净利润的影响数。

【解析】

①借：库存商品 60

    应交税费——应交增值税（销项税额） 13

    预计负债 200

    以前年度损益调整——主营业务成本 60

贷：应收退货成本 120

    以前年度损益调整——主营业务收入 100

    应收账款 113

②借：以前年度损益调整——所得税费用 20

    递延所得税负债 30

贷：递延所得税资产 50

③借：应交税费——应交所得税 10 $[(1000-600) \times 10\% \times 25\%]$

    贷：以前年度损益调整——所得税费用 10

④借：以前年度损益调整 30

    贷：利润分配——未分配利润 30

⑤借：利润分配——未分配利润 3

    贷：盈余公积 3

⑥最终呈现在年报中的净利润为 270 万元 $[(1000-600) \times 90\% \times (1-25\%)]$

⑦补提坏账准备属于非调整事项，不影响年报损益。

⑧截止 2023 年 3 月末此应收账款的账面余额为 1017 万元，已提坏账准备 17 万元。

资料二：乙公司因资金困难，款项一直未结，2023 年 6 月 1 日与甲公司达成债

务重组协议，重组当日此债权的公允价值为 900 万元，相关重组条款下：

方式	相关数据	交易时间
厂房	原价 500 万元，累计折旧 100 万元，已提减值准备 20 万元，公允价值为 300 万元，增值税率为 9%。	2023 年 6 月 1 日 完成交接
商品	账面余额 60 万元，未计提存货跌价准备，公允价值 100 万元，增值税率为 13%。	
债转股	定增 10 万股，每股面值 1 元，公允价值 10 元，另行支付发行费用 2 万元，甲公司取得后当作交易性金融资产，支付交易费用 1.5 万元。	2023 年 6 月 1 日 完成增资手续
其他债权投资	账面余额 40 万元，公允价值 80 万元，已确认增值 11 万元，甲公司取得后作债权投资核算，交易费用另行支付了 3 万元。	2023 年 6 月 1 日 交割完毕
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。	
2023 年 6 月 1 日解除原债权债务关系。		

**【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

2023 年 6 月 1 日	借：固定资产清理 380 累计折旧 100 固定资产减值准备 20 贷：固定资产 500 借：应付账款 1017 贷：固定资产清理 380 库存商品 60 应交税费 ——应交增值税（销项税额） 40（300×9%+100×13%） 股本 10 资本公积——股本溢价 90 其他债权投资 40 应付账款 60 其他收益 337 ②借：资本公积——股本溢价 2 贷：银行存款 2 ③借：其他综合收益 11 贷：投资收益 11	借：固定资产 465 [（900-60-100-80-100×13%-300×9%）×300/（300+100）] 库存商品 155 [（900-60-100-80-100×13%-300×9%）×100/（300+100）] 应交税费——应交增值税（进项税额） 40 债权投资 83 交易性金融资产 100 应收账款 60 投资收益 101.5 坏账准备 17 贷：应收账款 1017 银行存款 4.5
----------------	--	--

资料三：甲公司取得乙公司产品后，一直未卖出，未计提存货跌价准备。2023 年 10 月 30 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 10 万股股票以及丙公司的一项商标权交换，双方均保持资产原使用状态；

（2）甲公司库存商品的当日市场价格为 140 万元，增值税率为 13%；

（3）丙公司所持有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 50 万元，账面余额为 20 万元，累计确认过其他综合收益 2 万元；

（4）丙公司商标权的账面原价为 200 万元，累计摊销 50 万元，已提减值准备 10 万元，公允价值为 110 万元，增值税率为 6%；

（5）双方协商由甲公司支付补价 10 万元；

（6）双方交易于 2023 年 11 月 30 日完成，甲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 = $10 / (140 + 10) \times 100\% = 6.67\% < 25\%$ , 应界定为非货币性资产交换;	补价所占比例 = $10 / (50 + 110) \times 100\% = 6.25\% < 25\%$ , 应界定为非货币性资产交换;
①甲公司换入丁公司股票入账成本为 50 万元; ②甲公司换入商标权的入账成本为 110 万元。	丙公司换入库存商品的入账成本 = $50 + 110 + 110 \times 6\% - 10 - 140 \times 13\% = 138.4$ (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 110 应交税费——应交增值税(进项税额) 6.6 贷: 主营业务收入 138.4 应交税费——应交增值税(销项税额) 18.2 银行存款 10 借: 主营业务成本 155 贷: 库存商品 155	丙公司账务处理如下: 借: 库存商品 138.4 应交税费——应交增值税(进项税额) 18.2 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 30 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 应交税费——应交增值税(销项税额) 6.6 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

资料四: 甲公司取得乙公司厂房后马上进行了改扩建, 于 2023 年 7 月 15 日正式开工, 甲公司 2024 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, 1 月 1 日支出 600 万元, 6 月 1 日支出 500 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, 2025 年 2 月 1 日支出 600 万元, 年末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自一般借款, 该借款是 2023 年初借入的 2000 万元、6 年期、年利率 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额，并最终认定厂房的新原价。

【解析】

(1) 资本化开始时点为 2024 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。2025 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 2024 年专门借款资本化利息额 =  $1000 \times 6\% \times 8/12 - 400 \times 0.1\% \times 5 = 38$  (万元)；

② 2025 年专门借款资本化利息额 =  $1000 \times 6\% \times 12/12 = 60$  (万元)；

(3) 一般借款资本化利息计算过程：

① 2024 年一般借款资本化利息额 =  $(100 \times 3/12 + 500 \times 2/12) \times 12\% = 13$  (万元)；

② 2025 年一般借款资本化利息额 =  $(600 \times 12/12 + 600 \times 11/12) \times 12\% = 138$  (万元)；

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

(5) 固定资产新原价 =  $465 + 249 + 600 + 500 + 500 + 600 = 2914$  (万元)。

资料五：2025 年 12 月 31 日甲公司厂房改良完成后，采用年限平均法折旧，折旧期为 10 年，预计净残值为 14 万元，2026 年末此厂房的可收回价值为 900 万元，尚可折旧期为 4 年，改为年数总和法折旧，无残值。税法认可此房产原价，税法采用 10 年期按年限平均法折旧，预计净残值 14 万元。

【要求】

(1) 计算甲公司 2026 年末的减值提取额。

(2) 计算 2026 年末的递延所得税资产余额。

(3) 计算 2027 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	当年递延所得税收益
2026 年末	900	2624	1724	431	借：递延所得税资产 431 贷：所得税费用 431
2027 年末	540	2334	1794	448.5	借：递延所得税资产 17.5

					贷：所得税费用 17.5
--	--	--	--	--	--------------

资料六：甲公司 2028 年 1 月 1 日将厂房出租给 M 公司，租期 3 年，年租金为 100 万元，增值税率为 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，2029 年初将成本模式改为公允价值模式，2029 年初的公允价值为 3000 万元，2029 年末公允价值为 3500 万元。2030 年 3 月 1 日甲公司将厂房出售给了承租方，售价为 4000 万元，增值税率为 9%。

### 【要求】

- (1) 编制 2028 年 1 月 1 日出租厂房时的会计分录。
- (2) 编制 2029 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。
- (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) 2028 年 1 月 1 日出租厂房时：

借：投资性房地产 2914  
     累计折旧 650 (290+360)  
     固定资产减值准备 1724  
 贷：固定资产 2914  
     投资性房地产累计折旧 650  
     投资性房地产减值准备 1724

(2) 2029 年初成本模式转公允模式

- ① 2028 年末投资性房地产的账面价值 = 270 (万元)
- ② 计税基础 = 2044 (万元)
- ③ 可抵扣暂时性差异 = 1774 (万元)
- ④ 转换后，投资性房地产的公允价值 = 3000 (万元)，产生应纳税暂时性差异 = 3000 - 2044 = 956 (万元)
- ⑤ 分录如下：

借：投资性房地产 3000  
     投资性房地产累计折旧 920 (290+360+270)  
     投资性房地产减值准备 1724

贷：投资性房地产	2914
递延所得税资产	443.5 (1774×25%)
递延所得税负债	239 (956×25%)
盈余公积	204.75
利润分配——未分配利润	1842.75

(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）		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）。