

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024 年注会母仪天下第 1 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+持有待售

甲公司、乙公司、丙公司、丁公司和 B 公司 2025 年至 2033 年发生如下经济业务：

资料一：甲公司 2025 年 10 月 1 日与乙公司签订销售 A 商品合同，单位成本为 5 万元，提货价为每件 6 万元，增值税税率为 13%。合同约定，未来一年内如果提货量达到 1000 件，甲公司会赠送 B 商品 100 件，此赠品的单位市场价为 4 万元。10 月 10 日甲公司交付 A 商品 100 件，乙公司已经验收，款项一直未付，双方截止年末未再发生交易。甲公司预计此合同中 A 商品的总销量达到 1000 件的可能性为 80%。甲公司所得税税率为 25%。

【要求】根据上述业务完成双方账务处理。

甲公司	乙公司
<p>①合同价款中 A 商品的分摊比例=$\frac{6000}{6000+400}=93.75\%$;</p> <p>②合同价款中赠品 B 商品的分摊比例=$\frac{400}{6000+400}=6.25\%$;</p>	<p>10 月 10 日购入商品时：</p> <p>借：库存商品 600</p> <p> 应交税费——应交增值税（进项税额） 78</p> <p>贷：应付账款 678</p>
<p>10 月 10 日赊销 A 商品时：</p> <p>借：应收账款 678[600×(1+13%)]</p> <p> 贷：主营业务收入 562.5 (600×93.75%)</p> <p> 合同负债 37.5 (600×6.25%)</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额） 78</p> <p>借：主营业务成本 500</p> <p> 贷：库存商品 500</p>	
<p>【拓展】甲公司因此业务产生的递延所得税费用是多少？</p> <p>【解析】合同负债产生可抵扣暂时性差异 37.5 万元，应做如下处理：</p> <p>借：递延所得税资产 9.375</p> <p> 贷：所得税费用 9.375</p> <p>因此，此业务产生的递延所得税费用为-9.375 万元。</p>	



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 78 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，乙公司股票在当日的公允价为每股 13 元，乙公司另行支付发行费用 1 万元。甲公司将收到的股份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 150 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 98 万元自完成之日延期三个月偿还，假定此债务的公允价值为 90 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 日	借：固定资产清理 60 累计折旧 40 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%）	借：固定资产 84.12【（500-100-80-90-80×13%-30×13%-90×6%）× $\frac{80}{80+90+30}$ 】 库存商品 31.55【（500-100-80-90-80×13%-30×13%-90×6%）× $\frac{30}{80+90+30}$ 】 持有待售资产——无形资产 60 【①按债务重组准则推定的价值=94.63 万元[（500-100-80-90-80×13%-30×13%-90×6%）-84.12-31.55]； 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 34.63 应交税费——应交增值税（进项税额）19.7 贷：应收账款 230
2026 年 2 月 1 日	①借：应付账款 508.3 贷：股本 10 资本公积 120 其他债权投资 60 应付账款 90 其他收益 228.3 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 90 坏账准备 78 投资收益 60 贷：应收账款 448（678-230） 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94.63万元，则按5年期摊销，当年应摊销18.926万元，摊余价值为75.704万元，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4.12万元，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，增值税税率为13%，库存商品的市场价格为40万元，增值税税率为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= $\frac{2}{60+40} \times 100\% = 2\% < 25\%$ ，应界定为非货币性资产交换；	补价所占比例= $\frac{2}{30+70+2} \times 100\% = 1.96\% < 25\%$ ，应界定为非货币性资产交换；
①甲公司换入丁公司股票的内账成本为30万元； ②甲公司换入厂房的内账成本为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 64.12 累计折旧 20 贷：固定资产 84.12 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）	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 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

<p>13</p> <p>③借：资产处置损益 4.12 贷：固定资产清理 4.12</p> <p>④借：主营业务成本 31.55 贷：库存商品 31.55</p>	<p>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</p> <p>③借：资产处置损益 80 贷：固定资产清理 80</p> <p>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</p>
---	---

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】

(1) 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

$$\text{①2027年专门借款资本化额} = 200 \times 6\% \times 5/12 - 100 \times 0.1\% \times 2 = 4.8 \text{ (万元)};$$

$$\text{②2028年专门借款资本化额} = 200 \times 6\% \times 12/12 = 12 \text{ (万元)};$$

(2) 一般借款资本化计算过程：

$$\text{①2027年加权平均资本化率} = \frac{450 \times 9\% + 550 \times 5.68\%}{450 + 550} \times 100\% = 7.17\%;$$

$$\text{②2028年加权平均资本化率} = \frac{450 \times 9\% + (550 + 550 \times 5.68\%) \times 5.68\%}{450 + 550 \times (1 + 5.68\%)} \times 100\% = 7.13\%;$$

$$\text{③2027年一般借款资本化额} = (100 \times 3/12 + 500 \times 2/12) \times 7.17\% = 7.7675 \text{ (万元)};$$

$$\text{④2028年一般借款资本化额} = (600 \times 12/12 + 300 \times 11/12) \times 7.13\% = 62.3875 \text{ (万元)};$$

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

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

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年所得税税率为15%，2033年及以后所得税税率为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：

$$\text{①2029年甲公司折旧额} = (1261.655 - 261.655) \times 4/10 = 400 \text{ (万元)};$$

$$\text{②2029年末折余价} = 1261.655 - 400 = 861.655 \text{ (万元)};$$

③2029 年末减值提取额=861.655-300=561.655（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

（3）2029 年免征所得税，2030—2032 年所得税税率为 15%，2033 年及以后所得税税率为 25%，则 2029 年末递延所得税资产余额=50×15%+811.655×25%
=210.41375（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（50×15%+861.655×25%）。

④2032 年初会计政策变更后递延所得税负债应调整至的余额为 9.58625 万元（38.345×25%）。

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：丙公司自甲公司换入设备后即对其进行大规模改良，于 2027 年末达到可出租状态，工程采用外包方式，共支付工程款 142.82 万元，该设备预计使用寿命为 5 年，假定不考虑相关税费。丙公司于 2028 年初将此设备出租给 H 公司，租期 4 年，到期返还丙公司，每年末支付租金 100 万元，丙公司为规范 H 公司合理使用设备，减少设备损耗，故与 H 公司约定，租赁到期时，设备的余值应不低于 10 万元。如低于 10 万元，低于的部分先由担保公司担保 6 万元，如低于 4 万元，由 H 公司担保 4 万元。H 公司预计到期时设备的公允价值为 0 万元。设备出租时公

允价值为 290 万元，丙公司支付初始直接费用 10 万元，H 公司支付初始直接费用 8 万元。

【要求】根据上述资料，完成丙公司和 H 公司的账务处理。

【解析一】基础指标计算

(1) 租赁付款额=租金+承租方因提供担保而预计需要支付的款项=100×4+4=404 (万元)。

【拓展】如果存在优惠购买选择权，且承租人预计将行使该权利，则租赁付款额=租金+承租方优惠购买价。

(2) 租赁收款额=租赁付款额+担保公司担保=404+6=410 (万元)。

【拓展】如果存在优惠购买选择权，则不存在担保值，租赁付款额=租赁收款额。

(3) 出租方内含报酬率的计算：

设出租方内含报酬率为 r,需满足如下等式：

$$290+10=100 \times (P/A, r, 4) + (4+6) \times (P/F, r, 4) + 0 \times (P/F, r, 4)$$

经计算， $r \approx 13.57\%$

【解析二】出租方与承租方的账务处理：

	丙公司（出租方）				H 公司（承租方）				
租 赁 日	借：应收融资租赁款——租赁收款额 410 贷：融资租赁资产 200 (57.18+142.82) 资产处置损益 90 银行存款 10 应收融资租赁款——未实现融资收益 110				借：使用权资产 296.36【100×(P/A, 13.57%, 4) + 4×(P/F, 13.57%, 4)】 租赁负债——未确认融资费用 107.64 贷：租赁负债——租赁付款额 404 借：使用权资产 8 贷：银行存款 8				
每 年 利 损 益 计 算 表	年份	年初本金①	租赁收入② =①×13.57%	租金③	年份	年初本金①	租赁费用② =①×13.57%	租 金 ③	
	2028 年	300	40.71	100	2028 年	296.36	40.22	100	
	2029 年	240.71	32.66	100	2029 年	236.58	32.1	100	
	2030 年	173.37	23.53	100	2030 年	168.68	22.89	100	
	2031 年	96.9	13.1	110	2031 年	91.57	12.43	104	
	每 年 账 务 处 理	①2028 年末认定租赁收入： 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 40.71 贷：租赁收入 40.71 ②2028 年末收租金： 借：银行存款 100 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 100 其他年份依次处理即可。				①2028 年末认定租赁费用： 借：财务费用 40.22 贷：租赁负债——未确认融资费用 40.22 ②2028 年末支付租金： 借：租赁负债——租赁付款额 100 贷：银行存款 100 ③提取折旧： 借：制造费用 76.09【304.36/4】 贷：使用权资产累计折旧 76.09			
到 期 返 还 设 备 时	借：融资租赁资产 10 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 10				借：租赁负债——租赁付款额 4 使用权资产累计折旧 304.36 贷：使用权资产 304.36 银行存款 4				



【提示】考试时题目条件一般都会给出有关的现值系数，按照现值系数计算即可。 $(P/A, 13.57\%, 4) = 2.9396$ ， $(P/F, 13.57\%, 4) = 0.6011$ ，则 $100 \times (P/A, 13.57\%, 4) + 4 \times (P/F, 13.57\%, 4) = 296.36$ （万元）。

【拓展】如果承租方与出租方约定于两年后即 2029 年末交易此租赁资产，交易价为 300 万元，则承租方的会计处理如下：

借：固定资产 283.5

 使用权资产累计折旧 152.18 (76.09×2)

 租赁负债——租赁付款额 204

贷：使用权资产 304.36

 租赁负债——未确认融资费用 35.32 $(107.64 - 40.22 - 32.1)$

 银行存款 300