

2023 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，2023 年至 2033 年发生如下经济业务：

资料一：甲公司与乙公司签订一项总金额为 1000 万元的固定造价合同，该合同不可撤销，如果工程达到优质标准，则追加工程款 100 万元，甲公司预计有 90% 的可能性会达到优质标准。甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每年与甲公司结算一次；该工程已于 2023 年 1 月开工，预计 2025 年末完工；预计可能发生的工程总成本为 800 万元。2025 年末工程完工，达到优质标准。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，该公司采用成本法确定履约进度，甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税款，增值税税率为 9%。不考虑其他相关因素。该合同的其他有关资料如表所示：

单位：万元

项目	2023	2024	2025
年末累计实际发生成本	200	700	815
年末预计完成合同尚需发生成本	600	100	0
合同约定结款	500	400	200
实际收到价款	400	200	0

截止 2025 年末应收账款借方结余 545 万元，计提了 10 万元的坏账准备。

【要求】编制甲公司的会计分录。

【解析】甲公司会计处理如下：

1. 2023 年的会计处理

(1) 实际发生合同成本

借：合同履约成本 200

贷：原材料、应付职工薪酬等 200

(2) 确认计量当年的收入，并结转成本

① 履约进度 = $200 / (200 + 600) \times 100\% = 25\%$ ；

② 合同收入 = $(1000 + 100) \times 25\% - 0 = 275$ (万元)；

③ 合同成本 = $800 \times 25\% - 0 = 200$ (万元)；

④ 会计分录如下：

借：合同结算 275

贷：主营业务收入 275

借：主营业务成本 200

贷：合同履约成本 200

(3) 结算合同价款

借：应收账款 545

贷：合同结算 500

应交税费——应交增值税（销项税额） $(500 \times 9\%)$ 45

(4) 实际收到合同价款

借：银行存款 436

贷：应收账款 $(400 + 400 \times 9\%)$ 436

(5) 2023 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 225 万元 $(500 - 275)$ ，在资产负

债表中作为合同负债列示。

2. 2024 年的会计处理

(1) 实际发生合同成本

借：合同履约成本 500

贷：原材料、应付职工薪酬等 500

(2) 确认计量当年的收入，并结转成本：

①履约进度 = $700 / (700 + 100) \times 100\% = 87.5\%$ ；

②合同收入 = $1100 \times 87.5\% - 275 = 687.5$ (万元)；

③合同成本 = $800 \times 87.5\% - 200 = 500$ (万元)；

④会计分录：

借：合同结算 687.5

贷：主营业务收入 687.5

借：主营业务成本 500

贷：合同履约成本 500

(3) 结算合同价款

借：应收账款 436

贷：合同结算 400

应交税费——应交增值税（销项税额）(400×9%) 36

(6) 实际收到合同价款

借：银行存款 218

贷：应收账款 (200+200×9%) 218

(7) 2024 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为借方 62.5 万元 (687.5-225-400)，应在资产负债表中作为合同资产列示。

3. 2025 年的会计处理

(1) 实际发生的合同成本

借：合同履约成本 115

贷：原材料、应付职工薪酬等 115

(2) 确认计量当年的合同收入，并结转成本

①合同收入 = $1100 - 275 - 687.5 = 137.5$ (万元)

②合同成本 = $815 - 200 - 500 = 115$ (万元)

③会计分录：

借：合同结算 137.5

贷：主营业务收入 137.5

借：主营业务成本 115

贷：合同履约成本 115

(3) 结算合同价款

借：应收账款 218

贷：合同结算 200

应交税费——应交增值税（销项税额）(200×9%) 18

(4) 2025 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为 0 万元 (62.5+137.5-200)。

4. 2025 年末应收账款计提 10 万元的坏账准备

借：信用减值损失 10

贷：坏账准备 10

资料二：乙公司因资金困难，款项一直未结，2026 年 6 月 1 日与甲公司达成债务重组协议，重组当日甲公司此债权的公允价值为 502 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，公允价值为 200 万元，增值税税率为 9%。	2026 年 6 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，公允价值 100 万元，增值税税率为 13%。	
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 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。	2026 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 50 万元，已确认增值 3 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。	2026 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。	
2026 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
2026 年 6 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 545 贷：固定资产清理 180 库存商品 60 应交税费——应交增值税（销项税额） 31（ $200 \times 9\% + 100 \times 13\%$ ） 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 74 ②借：资本公积——股本溢价 2 贷：银行存款 2	借：固定资产 174 [（ $502 - 60 - 100 - 50 - 100 \times 13\% - 200 \times 9\%$ ） $\times 200 / (200 + 100)$] 库存商品 87 [（ $502 - 60 - 100 - 50 - 100 \times 13\% - 200 \times 9\%$ ） $\times 100 / (200 + 100)$] 应交税费——应交增值税（进项税额） 31 债权投资 53 交易性金融资产 100 应收账款 60 坏账准备 10 投资收益 34.5 贷：应收账款 545 银行存款 4.5

	③借：其他综合收益 3 贷：投资收益 3	
--	-------------------------	--

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。2027 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丙公司的一项商标权交换，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，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) 双方协商由甲公司向乙公司支付补价 10 万元；

(6) 双方交易于 2027 年 1 月 1 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 = $10 / (100 + 10) \times 100\% = 9.09\% < 25\%$ ，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	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

银行存款 10 借：主营业务成本 87 贷：库存商品 87	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
-------------------------------------	--

资料四：甲公司取得厂房 M 后马上进行了改扩建，于 2026 年 7 月 15 日正式开工，甲公司 2027 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。2027 年 1 月 1 日支出 600 万元，2027 年 6 月 1 日支出 500 万元，2027 年 7 月 1 日因工程事故停工四个月，于 2027 年 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 600 万元，2028 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 2026 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金额，并最终认定厂房的新原价。

【解析】

(1) 资本化开始时点为 2027 年 1 月 1 日，由于停工 4 个月，因此当年资本化时间为 8 个月。2028 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 2027 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 2028 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 2027 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 2028 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 = $174 + 249 + 600 + 500 + 500 + 600 = 2623$ (万元)。

资料五：2028 年 12 月 31 日甲公司厂房 M 改良完成后，采用年限平均法计提折旧，折旧期为 10 年，预计净残值为 623 万元。2029 年末此厂房 M 的可收回价值为 900 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 623 万元。

【要求】

- (1) 计算甲公司 2029 年末的减值提取额。
- (2) 计算 2029 年末的递延所得税资产余额。
- (3) 计算 2030 年递延所得税收益额。

【解析】

(1) 2029 年末计提减值前的账面价值 = $2623 - (2623 - 623) / 10 = 2423$ (万元)，可收回价值为 900 万元，应计提减值准备的金额 = $2423 - 900 = 1523$ (万元)。

(2)、(3)

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
2029 年末	900	2423	1523	380.75	借：递延所得税资产 380.75 贷：所得税费用 380.75
2030 年末	540	2223	1683	420.75	借：递延所得税资产 40 贷：所得税费用 40

资料六：甲公司 2031 年 1 月 1 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，2032 年初将成本模式变更为公允价值模式，2032 年初的公允价值为 3000 万元，2032 年末公允价值为 3500 万元。2033 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%。

【要求】

- (1) 编制 2031 年 1 月 1 日出租厂房时的会计分录。
- (2) 编制 2032 年初投资性房地产由成本模式变更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) 2031 年 1 月 1 日出租厂房时:

借: 投资性房地产 2623

 累计折旧 560 (200+360)

 固定资产减值准备 1523

贷: 固定资产 2623

 投资性房地产累计折旧 560

 投资性房地产减值准备 1523

(2) 2032 年初成本模式变更为公允价值模式

①2031 年末投资性房地产的账面价值 = $900 - 900 \times 4 / (4 + 3 + 2 + 1) - 900 \times 3 / (4 + 3 + 2 + 1) = 270$ (万元)

②转换日, 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 830 (200+360+270)

 投资性房地产减值准备 1523

贷: 投资性房地产 2623

 盈余公积 [(3000 - 270) × 10%] 273

 利润分配——未分配利润 [(3000 - 270) × 90%] 2457

(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)。