

注册会计师 会计 习题精析班

(1) 2×19年7月10日, 甲公司与乙公司签订的商品购销合同约定, 甲公司向乙公司销售A产品500件, 甲公司应于2×19年12月10日前交付, 合同价格为每件25万元。乙公司于合同签订日预付合同价格的20%。
2×19年9月12日, 甲公司和乙公司对上述合同签订的补充协议约定, 乙公司追加购买A产品200件, 追加购买A产品的合同价格为每件24万元, 甲公司应于2×19年12月20日前交付。乙公司于补充协议签订日预付合同价格的20%。甲公司对外销售A产品每件销售价格为25万元。2×19年12月10日, 乙公司收到700件A产品并验收合格入库, 剩余款项(包括增值税额)以银行存款支付。乙公司另以银行存款支付发生的运输费用200万元, 增值税额18万元; 发生运输保险费用20万元, 增值税额1.2万元; 发生入库前挑选整理费用5万元和入库后整理费用3万元。

【答案】(1) 甲公司与乙公司在原合同基础上签订的补充协议属于合同变更。

合同变更部分应作为单独合同进行会计处理。

理由: 合同变更增加了可明确区分的商品(或者, 合同变更增加了200件A产品与原500件A产品可明确区分); 且新增合同价款反映了新增商品的单独售价(或者, 新增200件A产品的合同价格(每件24万元)反映了新增200件A产品的单独售价)。

甲公司销售A产品应按时点法确认收入。

甲公司销售A产品确认收入的时点: 2×19年12月10日。

理由: 乙公司已取得A产品的控制权。

2×19年7月10日

借: 银行存款	2 500 (500×25×20%)
贷: 合同负债	2 500

2×19年9月12日

借: 银行存款 (200×24×20%)	960
贷: 合同负债	960

2×19年12月10日

借: 银行存款	16 089
合同负债 (2 500+960)	3 460
贷: 主营业务收入 (25×500+24×200)	17 300
应交税费—应交增值税 (销项税额)	2 249

(2) 按照丙公司经营战略, 丙公司拟采购一台大型机械设备。为此, 丙公司通过招标, 甲公司中标承接了丙公司该项目。2×19年10月30日, 甲公司与丙公司签订的大型机械设备采购合同约定, 甲公司为丙公司生产一台大型机械设备并提供安装(假定该设备安装复杂, 只能由甲公司提供), 合同价格为15 000万元, 甲公司应于2×20年9月30日前交货。2×19年11月5日, 甲公司与丙公司又签订的另一份合同约定, 甲公司为丙公司建造的大型机械设备在交付丙公司后, 需对大型机械设备进行重大修改以实现与丙公司现有若干设备的整合, 合同价格为3 000万元, 甲公司应于2×20年11月30日前完成对该设备的重大修改。上述两份合同的价格均反映了市场价格。

2×19年11月10日, 甲公司与丙公司签订的一份服务合同约定, 甲公司在未来3年内为丙公司上述设备进行维护, 合同价格为每年800万元, 甲公司为其他公司提供类似服务的合同价格与该合同确定的价格相同。

设备及安装、修改整合工作按合同约定的时间完成, 丙公司检验合格并于2×20年12月1日投入生产使用。

【答案】(2)

乙公司购入A产品成本总额=500×25+200×24+200+20+5=17 525(万元)。

乙公司购入A产品单位成本=17 525/700=25.04(万元/件)。

(3) 甲公司研究开发一项新型环保技术, 该技术用于其生产的产品可以大大减少碳排放量。该新型环保技术于2×20年7月1日达到预定可使用状态, 其中形成无形资产的成本为1 600万元, 2×20年度直接计入当期损益的研发

费用为 600 万元。当地政府为补贴甲公司成功研发形成的无形资产，2×20 年 5 月 20 日向甲公司拨付 200 万元补助。甲公司预计该新型环保技术形成的无形资产可使用 10 年，预计净残值为零，按直线法摊销。按企业所得税法规定，企业发生的研发费用加计扣除，研发费用直接计入当期损益的，按其实际发生费用加计 100% 在计算应纳税所得额时扣除，形成资产成本的，按实际发生成本加计 100% 的金额于 10 年、按直线法摊销的金额在计算应纳税所得额时扣除（不考虑净残值）。

【答案】（3）

甲公司与丙公司分别签订的采购大型机械设备并安装合同、对大型机械设备的重大修改合同，这两份合同应当合并为一个合同。

理由：甲公司与丙公司虽然分别签订了两份合同，但该两份合同基于同一商业目的而订立，并构成一揽子交易（或两份合同形成单项履约义务）。

该合并后的合同包含一项履约义务，即为丙公司提供大型机械设备并进行重大修改。

理由：甲公司向丙公司转让的大型机械设备的承诺，与后续重大修改的承诺之间不可明确区分。

甲公司与丙公司签订的服务合同为一份单独的合同。

甲公司与丙公司签订的服务合同包含一项履约义务，即为丙公司提供设备后续维护服务。

【答案】（4）

2×20 年 7 月 1 日无形资产的账面价值与计税基础的差异不应确认递延所得税资产。

理由：按照会计准则规定，初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且不属于企业合并的情况下，资产的账面价值小于计税基础的差异不确认递延所得税资产。

2×20 年 12 月 31 日无形资产的账面价值=1 600-1 600÷10÷2=1 520（万元）

2×20 年 12 月 31 日无形资产的计税基础=1 600×（1+100%）-[1 600×（1+100%）÷10÷2]=3 200-160=3 040（万元）

当地政府拨付甲公司的补助款应作为政府补助，先计入递延收益，按无形资产的预计使用年限分期计入其他收益。

当地政府拨付甲公司补助款应计入 2×20 年度利润总额的金额=200÷10÷2=10（万元）

【例题·综合题】 甲公司为一家上市公司，2×17 年度和 2×18 年度发生的有关交易或事项如下：

其他资料：（1）甲公司适用的企业所得税税率为 25%，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。（2）2×17 年初，甲公司不存在暂时性差异，递延所得税资产和递延所得税负债的年初余额均为零。（3）甲公司按年度净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。（4）本题不考虑除企业所得税以外的相关税费及其他因素。

要求：

（1）根据资料（1），计算甲公司 2×17 年 12 月向会员客户销售商品应当确认的收入金额，以及 2×18 年 1 月会员客户使用积分应当确认的收入金额，并编制相关会计分录。

（2）根据资料（2），计算甲公司 2×17 年度应确认的股份支付费用金额，以及因股份支付应确认的递延所得税金额，并编制授予限制性股票、确认股份支付费用及其递延所得税相关的会计分录。

幻灯片 140

【知识点】 所得税费用（收益）与会计利润关系的说明

（3）根据资料（3），计算甲公司 2×17 年度因投资性房地产应确认的递延所得税金额，并编制相关会计分录；说明甲公司 2×18 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式的会计处理原则，并编制相关会计分录。

（4）根据资料（4），计算甲公司 2×17 年度因实行累积带薪缺勤制度应当确认的应付职工薪酬金额，并编制相关会计分录。

（1）甲公司 2×17 年 12 月 1 日起开始推行一项会员客户奖励积分计划。根据该计划，会员客户在甲公司每消费 100 元可获得 1 个积分，每个积分从次月开始在会员客户购物时可抵减 1 元。2×17 年 12 月，甲公司共向其会员客户销售商品 1 000 万元，这些客户共获得 10 万个积分。根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为 85%。2×18 年 1 月，甲公司的会员客户在购物时使用了 2 万个积分，抵减购物款 2 万元。

假定企业所得税法对上述交易的处理与企业会计准则相同。

【答案】

（1）奖励积分的单独售价=10×1×85%=8.5（万元）

甲公司 2×17 年 12 月向会员客户销售商品应当确认的收入金额=1 000×1 000/（1 000+8.5）=991.57（万元）

甲公司奖励积分部分应分摊的交易价格

$$=1\ 000 \times 8.5 / (1\ 000 + 8.5) = 8.43 \text{ (万元)}$$

2×18年1月会员客户使用积分应当确认的收入金额

$$= 8.43 \times 2 / (10 \times 85\%) = 1.98 \text{ (万元)}$$

相关会计分录:

2×17年12月

借: 银行存款	1 000
贷: 主营业务收入	991.57
合同负债	8.43

2×18年1月

借: 合同负债	1.98
贷: 主营业务收入	1.98

(2) 2×17年1月1日,为激励高管人员,甲公司以每股5元的价格向20名高管人员每人授予50万股限制性股票(每股面值为1元),发行价款5 000万元已于当日收存银行,并办理完成限制性股票的股权过户登记手续。根据限制性股票激励计划,被授予限制性股票的高管人员从2×17年1月1日起在甲公司连续服务5年,其所授予的限制性股票才能够解除限售;如果这些高管人员在5年内离开甲公司,甲公司有权以授予价格每股5元回购其被授予的限制性股票。2×17年末,甲公司预计限制性股票限售的5年内高管人员离职的比例为10%。2×17年1月1日和2×17年12月31日,甲公司股票的市场价格分别为每股20元和每股25元。根据企业所得税法规定,对于带有服务条件的股权激励计划,等待期内确认的成本费用不得税前扣除,待行权后根据实际行权时的股份公允价值与激励对象实际行权支付的价格之间的差额允许税前扣除。甲公司以期末股票的市场价格估计未来因股份支付可在税前扣除的金额。

【答案】(2)

甲公司2×17年度应确认的股份支付费用金额

$$= (20 - 5) \times 20 \times (1 - 10\%) \times 50 \times 1/5 = 2\ 700 \text{ (万元)}$$

甲公司当期因股份支付应确认的暂时性差异

$$= (25 - 5) \times 20 \times (1 - 10\%) \times 50 \times 1/5 = 3\ 600 \text{ (万元)}, \text{ 因股份支付应确认的递延所得税资产} = 3\ 600 \times 25\% = 900 \text{ (万元)}。$$

相关会计分录:

2×17年1月1日

借: 银行存款	5 000 (20×50×5)
贷: 股本	1 000 (20×50×1)
资本公积—股本溢价	4 000
借: 库存股	5 000
贷: 其他应付款	5 000

2×17年12月31日

借: 管理费用	2 700
贷: 资本公积—其他资本公积	2 700
借: 递延所得税资产	900 (3 600×25%)
贷: 所得税费用	675 (2 700×25%)
资本公积—其他资本公积	225

(3) 2×17年1月1日,甲公司购入一项房产并对外出租,将该房产作为投资性房地产核算,采用成本模式进行后续计量。该房产的购入成本为8 000万元,预计使用寿命为40年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。2×18年1月1日,甲公司将投资性房地产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式,当日,该房产的公允价值为8 500万元。假定企业所得税法规定,甲公司上述房产的折旧年限为20年,预计净残值为零,采用年限平均法计提的折旧可在税前扣除。

【答案】(3)

①2×17年12月31日该投资性房地产的账面价值

$$= 8\ 000 - 8\ 000 / 40 \times 11/12 = 7\ 816.67 \text{ (万元)}$$

计税基础 = $8\ 000 - 8\ 000 / 20 \times 11/12 = 7\ 633.33 \text{ (万元)}$,

账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，甲公司 2×17 年度因投资性房地产应确认递延所得税负债 = (7 816.67-7 633.33) × 25%=45.84 (万元)。

相关会计分录：

借：投资性房地产	8 000
贷：银行存款等	8 000
借：其他业务成本	183.33
贷：投资性房地产累计折旧	183.33
	(8 000/40×11/12)
借：所得税费用	45.84
贷：递延所得税负债	45.84

②甲公司 2×18 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式，属于会计政策变更，应采用追溯调整法进行会计处理。

相关会计分录：

借：投资性房地产	8 500
投资性房地产累计折旧	183.33
贷：投资性房地产	8 000
递延所得税负债	170.83
	{[8 500-(8 000-183.33)]×25%}
盈余公积	51.25
利润分配—未分配利润	461.25

(4) 甲公司共有 2 000 名职工，从 2×17 年 1 月 1 日起，实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 10 个工作日带薪休假，未使用的年休假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未使用的休假权利作废。职工离职时，甲公司对职工未使用的累积带薪休假不支付现金。职工休假时以后进先出为基础，即首先从当年可享受的休假权利中扣除，再从上年结转的带薪休假余额中扣除。2×17 年甲公司每个职工平均未使用带薪休假为 4 天。2×17 年 12 月 31 日，甲公司预计 2×18 年 1 800 名职工将享受不超过 10 天的带薪休假，另外 200 名职工每人平均享受 12 天年休假。这 200 名职工均为管理人员，甲公司管理人员平均每个工作日工资为 600 元。

假定企业所得税法对上述交易的处理与企业会计准则相同。

【答案】

(4) 甲公司 2×17 年度因实行累积带薪缺勤制度应当确认的应付职工薪酬金额=200×2×600/10 000=24 (万元)。

相关会计分录：

借：管理费用	24
贷：应付职工薪酬	24