

第17章 收入、费用和利润

考情解密

历年考情概况

本章是全书的重点章节。本章历年考试平均分约18分，属于每年命题的必考章节，也是注册会计师在以后的执业过程中高度关注的一个领域，考生务必全面掌握。本章内容既可能在客观题中考查收入金额的计算、特殊劳务收入确认时点的判断等，也可能在主观题中单独考查相关业务的收入确认原则或者结合差错更正、资产负债表日后事项等综合考查其账务处理。

近年考点直击

考点	主要考查题型	考频指数	考查年份	考查角度
收入的确认和计量	单选题、多选题、综合题	★★★	2012年~2020年	①判断属于在某一时段内或某一时点履行的履约义务，并作出账务处理；②特定交易的会计处理
利润的核算	单选题、多选题	★★	2014年、2016年、2020年	①选择影响营业利润的项目；②营业利润的计算；③选择影响净利润的事项

本章2021年考试主要变化

- (1) 按收入准则应用案例等增加部分例题；
- (2) 新增因审批等必要程序导致收款时间过长不属于存在重大融资成分情形的说明。

考点详解及精选例题

一、收入的确认★★★



扫我解疑难

收入的确认和计量大致分为**五步**：一是识别与客户订立的合同；二是识别合同中的单项履约义务；三是确定交易价格；四是将交易价格分摊至各单项履约义务；五是履行每一单项履约义务时确认收入。其中第一步、第二步和第五步属于收入的确认，第三步和第四步属于收入的计量。按照新收入准则讲解，我们分为收入的确认和计量两个知识点讲授。

(一) 识别与客户订立的合同

1. 合同的识别

(1) 合同的含义。合同，是指双方或多方

之间订立有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。

企业与客户之间的合同**同时满足**下列五项条件的，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入：

①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；②该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；③该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；④该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；⑤企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可

能收回。

对于不能同时满足上述收入确认的五个条件的合同,企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务(例如,合同已完成或取消),且已向客户收取的对价(包括全部或部分对价)无须退回时,才能将已收取的对价确认为收入;否则,应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

(2)合同的持续评估。在后续期间,客户的信用风险显著升高,企业需要评估其在未来向客户转让剩余商品而有权取得的对价是否很可能收回,如果不能满足很可能收回的条件,应当停止确认收入,并且只有当后续合同条件再度满足时或者当企业不再负有向客户转让商品的剩余义务,且已向客户收取的对价无须退回时,才能将已收取的对价确认为收入,但是,不应当调整在此之前已经确认的收入。

【例题1·计算分析题】甲公司与乙公司签订合同,将一项专利技术授权给乙公司使用,专门用于生产产品,并按其生产产品的销售收入的20%收取特许权使用费。2×20年1月1日为合同开始日,甲公司评估认为,该合同在合同开始日满足合同确认收入的五个条件。该专利技术在合同开始日即授权给乙公司使用。在合同开始日后的2×20年内,乙公司每季度向甲公司提供产品销售报告,并在约定的期间内支付特许权使用费。在2×21年内,乙公司继续使用该专利技术,但是乙公司的财务状况下滑,融资能力下降,可用现金不足,因此,乙公司仅按合同支付了当年第一季度的特许权使用费,而后三个季度仅按象征性金额付款。在2×22年内,乙公司继续使用甲公司的专利技术,但是,甲公司得知,乙公司已经完全丧失了融资能力,且流失了大部分客户,因此,乙公司的付款能力进一步恶化,信用风险显著升高。甲公司各年应如何确认收入?

答案 ①该合同在2×20年1月1日满足收入确认的条件,因此甲公司在乙公司使用

该专利技术的行为发生时,按照约定的特许权使用费确认收入。②2×21年,由于乙公司的信用风险升高,甲公司在确认收入的同时,按照金融资产减值的要求对乙公司的应收款项进行减值测试。③2×22年,由于乙公司的财务状况恶化,信用风险显著升高,甲公司对该合同进行了重新评估,认为“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件不再满足,因此,甲公司不再确认特许权使用费收入,同时对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。

(3)合同存续期间的确定。合同存续期间是合同各方拥有现时可执行的具有法律约束力的权利和义务的期间。

2. 合同合并

企业与同一客户同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同,在满足下列条件之一时,应当合并为一份合同进行会计处理:

(1)该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易,如一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损;

(2)该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况,如一份合同如果发生违约,将会影响另一份合同的对价金额;

(3)该两份或多份合同中所承诺的商品(或每份合同中所承诺的部分商品)构成单项履约义务。两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的,仍然需要区分该份合同中包含的各单项履约义务。

3. 合同变更

合同变更,是指经合同各方同意对原合同**范围**或**价格**(或两者)作出的变更。企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理:

(1)合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形。

合同变更增加了可明确区分的商品及合

同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更作为一份单独的合同（即一份新的合同）进行会计处理。

【例题 2·计算分析题】2×21 年 7 月 1 日甲公司与客户乙公司签订销售合同，向客户出售 60 万件产品，每件产品合同价格为 100 元，这些产品在 6 个月内移交。2×21 年 10 月 31 日甲公司将 30 万件产品移交之后，双方对该合同进行了修订，修订后的合同要求甲公司除在 2×21 年 12 月 31 日移交剩余的 30 万件产品外，还应额外向客户再交付 15 万件产品，其中 10 万件产品于 2×21 年 12 月 31 日交付，其余 5 万件于 2×22 年 1 月 31 日交付，额外交付的这 15 万件产品按照每件 90 元的价格计价，假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价并且可以与原产品区别开来。甲公司于控制权转移时确认收入。

要求：计算甲公司 2×21 年应确认的收入，并说明理由。

答案 甲公司 2×21 年应确认的收入 = $100 \times 60 + 90 \times 10 = 6900$ （万元）。理由：“额外交付 15 万件产品”的合同修订，事实上构成了一项关于未来产品的单独的合同，且该合同并不影响对现有合同的会计处理。企业应对原合同中的 60 万件产品，每件确认 100 元的销售收入；对新合同中的 15 万件产品，每件确认 90 元的收入。因此，甲公司在 2×21 年应确认收入 6900 万元。

(2) 合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第(1)种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。新合同的交易价格应当为下列两项金额之和：一是原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（包括已从客户收取的金额）；二是合同变更中客户已承诺的对价金额。

【例题 3·计算分析题】资料同上。假定

额外交付的这 15 万件产品按照每件 76 元的价格计价，同时假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价（合同变更时的单独售价为每件 90 元），但是可以与原产品区别开来。甲公司于控制权转移时确认收入。

要求：计算甲公司 2×21 年应确认的收入，并说明理由。

答案 甲公司 2×21 年应确认的收入 = $100 \times 30 + (100 \times 30 + 76 \times 15) / 45 \times (30 + 10) = 6680$ （万元）。理由：对于合同变更新增的 15 万件产品，由于其售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品（包括原合同中尚未交付的 30 万件产品以及新增的 15 万件产品）与已转让的产品是可明确区分的，但是新的售价不能反映合同变更时该产品的单独售价。因此，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更中新增的部分合并为新合同进行会计处理。该新合同中，剩余产品为 45 万件（30+15），其代价合计为 4140 万元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价 3000 万元（ 100×30 ）与合同变更中新增部分的对价 1140 万元（ 76×15 ）之和，对于新合同中的 45 万件产品，每件产品应确认的收入为 92 元（ $4140 / 45$ ）。2×21 年 10 月 31 日移交的 30 万件产品单价为 100 元，2×21 年 12 月 31 日移交的 40 万件产品单价则按照 92 元计算。

(3) 合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第(1)种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

【例题 4·计算分析题】2×20 年 1 月 15 日，甲建筑公司和客户签订了一项总金额为 5000 万元的固定造价合同，在客户自有土地上建造一幢厂房，预计合同总成本为 3500 万

元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，并根据累计发生的合同成本占合同预计成本的比例确定履约进度。截至2×20年年末，甲公司累计已发生成本2 100万元，甲公司在2×20年已确认收入3 000万元。2×21年年初，合同双方同意更改该厂房图纸的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加1 000万元和538.46万元。

要求：计算甲公司2×21年年初应确认的收入并说明理由，判断该变更是否属于会计估计变更。

答案 甲公司在合同变更日应额外确认收入 $=6\,000 \times 52\% - 3\,000 = 120$ （万元）。理由：由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日之前已提供的服务不可明确区分（即该合同仍为单项履约义务），因此，甲公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为6 000万元（5 000+1 000），甲公司重新估计的履约进度为 $52\% [2\,100 / (3\,500 + 538.46)]$ 。该变更属于会计估计变更。

【例题5·单选题】（2018年）20×7年2月1日，甲公司与乙公司签订了一项总额为20 000万元的固定造价合同，在乙公司自有土地上为乙公司建造一栋办公楼。截至20×7年12月20日止，甲公司累计已发生成本6 500万元。20×7年12月25日，经协商合同双方同意变更合同范围，增加装修办公楼的服务内容，合同价格相应增加3 400万元。假定上述新增合同价款不能反映装修服务的单独售价，不考虑其他因素，下列各项关于上述合同变更会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 合同变更部分作为单独合同进行会计处理
- B. 合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理
- C. 原合同未履约部分与合同变更部分作为新合同进行会计处理
- D. 合同变更部分作为单项履约义务于完

成装修服务时确认收入

解析 在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

答案 B

（二）识别合同中的单项履约义务

合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。下列情况下，企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：一是企业向客户转让可明确区分商品的承诺。二是企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。

1. 可明确区分的商品

企业向客户承诺的商品同时满足下列两项条件的，应当作为可明确区分的商品：

（1）该商品本身能够明确区分，即从物理层面是可明确区分的商品，客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益。

当客户能够使用、消耗或以高于残值的价格出售商品，或者以能够产生经济利益的其他方式持有商品时，表明客户能够从该商品本身获益。例如，企业通常会单独销售该商品等。

（2）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。企业确定了商品本身能够明确区分后，还应当在合同层面继续评估转让该商品的承诺是否与合同中其他承诺彼此之间可明确区分。

下列情形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分：

①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同

约定的某个或某些组合产出转让给客户，说明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺是不可明确区分的。

②该商品将对合同中承诺的其他商品予以**重大修改或定制**。

如果某项商品将对合同中承诺的其他商品作出重大修改或定制，即实质上每一项商品将被整合在一起以生产合同约定的组合产出。例如，企业承诺向客户提供其开发的一款现有财务软件，并提供安装服务，但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的重大修改，为该软件增加重要的新功能以使其能够与客户现有的 ERP 管理系统相兼容。在这种情况下，转让财务软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的，即作为单项履约义务进行会计处理。

③该商品与合同中承诺的其他商品具有**高度关联性**。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。合同中包含多项商品时，如果企业无法通过单独交付其中的某一单项商品而履行其合同承诺，可能表明合同中的这些商品会受到彼此的重大影响。

④在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。

2. 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺

当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供保洁服务的长期劳务合同等，如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。其中，转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

(三)履行每一单项履约义务时确认收入
企业应当在履行了合同中的履约义务，

即客户取得相关商品控制权时确认收入。首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于**在某一时段内履行**的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定**履约进度**；对于**在某一时点履行**的履约义务，企业应当综合分析**控制权转移**的迹象，判断其转移时点。

1. 在某一时段内履行的履约义务

(1)在某一时段内履行履约义务的条件。满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

【例题 6·计算分析题】甲公司为一家会计师事务所，与客户签订了一份提供审计服务的合同，合同约定由甲公司为客户提供审计报告。如果客户在甲公司完全遵守合同义务的前提下终止合同，需要赔偿甲公司所发生的成本及按 15% 的毛利率所计算的毛利。15% 的毛利率接近甲公司类似合同所产生的利润率。

要求：判断甲公司的上述履约义务是时段内义务还是时点义务？

答案 甲公司的上述履约义务是时段内义务。理由：虽然“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”这一条件不满足（因为如果甲公司未能履行其义务，甲公司已完成的工作无法给客户带来的经济利益—客户只有在收到了审计报告后才能获益），但是由于该审计服务具有不可替代用途（因为该审计服务是针对该客户的具体情况而提供的），甲公司有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力，

因此甲公司的上述履约义务是时段内义务。

(2) 在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法。对于在某一时段内履行的履约义务, 企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入, 履约进度不能合理确定的除外。企业应当采用恰当的方法确定履约进度, 以使其如实反映企业向客户转让商品的履约情况。

① **产出法**。产出法主要是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度, 主要包括按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法。

【例题7·计算分析题】 甲公司与客户(市天然气公司)签订合同, 为该客户服务的一个居民小区更换 2 000 块燃气表, 合同价格为 14 万元(不含税价)。截至 2×21 年 12 月 31 日, 甲公司共更换燃气表 1 500 块, 剩余部分预计在 2×22 年 1 月 10 日之前完成。该合同仅包含一项履约义务, 且该履约义务满足在某一时段内履行的条件。假定不考虑其他情况。

要求: 计算甲公司 2×21 年应确认的收入。

答案 甲提供的更换燃气表的服务属于在某一时段内履行的履约义务, 甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此, 截至 2×21 年 12 月 31 日, 该合同的履约进度

为 75% (1 500 ÷ 2 000), 甲公司应确认的收入 = 14 × 75% = 10.5 (万元)。

② **投入法**。投入法主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度, 实务中, 企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例(即, 成本法)确定履约进度, 累计实际发生的成本包括企业向客户转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本, 如直接人工、直接材料、分包成本以及其他与合同相关的成本。

【例题8·综合题】 甲公司为建筑企业, 适用的增值税税率为 9%, 2×18 年年初与其客户签订一项总金额为 1 160 万元(不含税)的固定造价合同, 为其建造一住宅小区, 该合同不可撤销。甲公司负责工程的施工及全面管理, 客户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 2×18 年 2 月开工, 预计 2×21 年 6 月完工; 预计可能发生的工程总成本为 1 100 万元。到 2×19 年底, 由于材料价格上涨等因素, 甲公司将预计工程总成本调整为 1 200 万元。2×20 年年末根据工程最新情况将预计工程总成本调整为 1 220 万元。假定该建设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, 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	2×18 年	2×19 年	2×20 年	2×21 年	2×22 年
年末累计实际发生成本	308	600	976	1 220	—
年末预计完成合同尚需发生成本	792	600	244	—	—
本期结算合同价款(不含税)	348	392	360	60	—
本期实际收到价款(含税)	379.32	427.28	392.4	—	65.4

上述支出均为原材料、应付职工薪酬。按照合同约定, 工程质保金 60 万元需等到 2×22 年底保证期结束且未发生重大质量问题方能收款。假定甲公司与客户结算时即发生增值税纳税义务。

要求: 编制相关会计分录。

答案

2×18 年账务处理如下:

(1) 实际发生合同成本:

借: 合同履约成本 308
贷: 原材料、应付职工薪酬 308

(2) 确认计量当年的收入并结转成本:

履约进度 = $308 \div (308 + 792) = 28\%$ 。

合同收入 = $1\,160 \times 28\% = 324.8$ (万元)。

借：合同结算—收入结转 324.8
 贷：主营业务收入 324.8
借：主营业务成本 308
 贷：合同履约成本 308

(3) 结算合同价款：

借：应收账款 379.32
 贷：合同结算—价款结算 348
 应交税费—应交增值税(销项税
 额) 31.32

(4) 实际收到合同价款

借：银行存款 379.32
 贷：应收账款 379.32

2×18 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 23.2 万元(348-324.8)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 23.2 万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×19 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2×19 年的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本：

借：合同履约成本 (600-308)292
 贷：原材料、应付职工薪酬 292

(2) 确认计量当年的收入并结转成本，同时，确认合同预计损失：

履约进度 = $600 \div (600 + 600) = 50\%$ 。

合同收入 = $1\,160 \times 50\% - 324.8 = 255.2$ (万元)。

借：合同结算—收入结转 255.2
 贷：主营业务收入 255.2
借：主营业务成本 292
 贷：合同履约成本 292

合同预计损失 = $(600 + 600 - 1\,160) \times (1 - 50\%) = 20$ (万元)。

在 2×19 年底，由于该合同预计总成本(1 200 万元)大于合同总收入(1 160 万元)，预计发生损失总额为 40 万元，由于其中 40 万元×50%=20 万元已经反映在损益中，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失

20 万元确认为当期损失。根据《企业会计准则第 13 号—或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。因此，为完成工程将发生的预计损失 20 万元应当确认为预计负债。

借：主营业务成本 20
 贷：预计负债 20

(3) 结算合同价款：

借：应收账款 427.28
 贷：合同结算—价款结算 392
 应交税费—应交增值税(销项税
 额) 35.28

(4) 实际收到合同价款：

借：银行存款 427.28
 贷：应收账款 427.28

2×19 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 160 万元(23.2+392-255.2)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 160 万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×20 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2×20 年的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本：

借：合同履约成本 (976-600)376
 贷：原材料、应付职工薪酬 376

(2) 确认计量当年的合同收入并结转成本，同时调整合同预计损失：

履约进度 = $976 \div (976 + 244) = 80\%$ 。

合同收入 = $1\,160 \times 80\% - 324.8 - 255.2 = 348$ (万元)。

合同预计损失 = $(976 + 244 - 1\,160) \times (1 - 80\%) - 20 = -8$ (万元)。

借：合同结算—收入结转 348
 贷：主营业务收入 348
借：主营业务成本 376
 贷：合同履约成本 376

在 2×20 年底，由于该合同预计总成本(1 220 万元)大于合同总收入(1 160 万元)，预计发生损失总额为 60 万元，由于其中 60

万元 $\times 80\% = 48$ 万元已经反映在损益中,因此预计负债的余额为60万元 -48 万元 $=12$ 万元,反映剩余的、为完成工程将发生的预计损失,因此,本期应转回合同预计损失8万元。

借: 预计负债 8
贷: 主营业务成本 8

(3) 结算合同价款:

借: 应收账款 392.4
贷: 合同结算—价款结算 360
应交税费—应交增值税(销项税额) 32.4

(4) 实际收到合同价款:

借: 银行存款 392.4
贷: 应收账款 392.4

2 \times 20年12月31日,“合同结算”科目的余额为贷方172万元(160 $-348+360$),表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为172万元,由于该部分履约义务将在2 \times 21年6月底前完成,因此,应在资产负债表中作为合同负债列示。

2 \times 21年1月至6月的账务处理如下:

(1) 实际发生合同成本:

借: 合同履约成本 244
贷: 原材料、应付职工薪酬
(1 220 -976)244

(2) 确认计量当期的合同收入并结转成本及已计提的合同损失:

2 \times 21年1月至6月确认的合同收入=合同总金额-截至目前累计已确认的收入 $=1 160-324.8-255.2-348=232$ (万元)。

借: 合同结算—收入结转 232
贷: 主营业务收入 232
借: 主营业务成本 244
贷: 合同履约成本 244
借: 预计负债 (20 -8)12
贷: 主营业务成本 12

2 \times 21年6月30日,“合同结算”科目的余额为借方60万元(232 -172),是工程质保金,需等到客户于2 \times 22年底保质期结束且未

发生重大质量问题后方能收款,应当在资产负债表中作为合同资产列示。

2 \times 22年的账务处理:

(1) 保质期结束且未发生重大质量问题:

借: 应收账款 65.4
贷: 合同结算 60
应交税费—应交增值税(销项税额) 5.4

(2) 实际收到合同价款:

借: 银行存款 65.4
贷: 应收账款 65.4

【例题9·综合题】(2019年)(节选)甲

公司拥有乙公司、丙公司、丁公司和戊公司等子公司,需要编制合并财务报表。甲公司及其子公司相关年度发生的交易或事项如下:

乙公司是一家建筑施工企业,甲公司持有其80%股权。20 \times 6年2月10日,甲公司与乙公司签订一项总金额为55 000万元的固定造价合同,将A办公楼工程出包给乙公司建造,该合同不可撤销。A办公楼于20 \times 6年3月1日开工,预计20 \times 7年12月完工。乙公司预计建造A办公楼的总成本为45 000万元。甲公司和乙公司一致同意按照乙公司累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度。

20 \times 6年度,乙公司为建造A办公楼实际发生成本30 000万元;乙公司与甲公司结算合同价款25 000万元,实际收到价款20 000万元。由于材料价格上涨等因素,乙公司预计为完成工程尚需发生成本20 000万元。

20 \times 7年度,乙公司为建造A办公楼实际发生成本21 000万元;乙公司与甲公司结算合同价款30 000万元,实际收到价款35 000万元。

20 \times 7年12月10日,A办公楼全部完工,达到预定可使用状态。20 \times 8年2月3日,甲公司将A办公楼正式投入使用。甲公司预计A办公楼使用50年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。

20 \times 9年6月30日,甲公司以前70 000万元

的价格(不含土地使用权)向无关联关系的第三方出售 A 办公楼,款项已收到。

其他有关资料:第一,乙公司、丙公司、丁公司和戊公司的会计政策与甲公司相同,资产负债表日和会计期间与甲公司保持一致。第二,本题不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1)根据资料,计算乙公司 20×6 年度、20×7 年度分别应确认的收入,并编制 20×6 年度与建造 A 办公楼业务相关的全部会计分录(实际发生成本的会计分录除外)。

(2)根据资料,计算甲公司因出售 A 办公楼应确认的损益,并编制相关会计分录。

答案 ▶

(1)20×6 年度应确认的收入 = 55 000 × 30 000 ÷ (30 000 + 20 000) = 33 000(万元)。

20×7 年度应确认的收入 = 55 000 - 33 000 = 22 000(万元)。

借: 合同结算	33 000
贷: 主营业务收入	33 000
借: 主营业务成本	30 000
贷: 合同履约成本	30 000
借: 应收账款	25 000
贷: 合同结算	25 000
借: 银行存款	20 000
贷: 应收账款	20 000

(2)出售 A 办公楼应确认的损益 = 70 000 - (55 000 - 1 100 - 550) = 16 650(万元)。

借: 固定资产清理	53 350
累计折旧	1 650
贷: 固定资产	55 000
借: 银行存款	70 000
贷: 固定资产清理	53 350
资产处置损益	16 650

此外,在采用投入法时应注意以下 3 个特别问题:

一是,当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时,按照直线法确认收入是合适的。

二是,企业在采用投入法时,应当扣除

那些虽然已经发生、但是未导致向客户转移商品的投入。例如,企业为履行合同应开展一些初始活动,应计入销售费用或合同取得成本。因为这些活动并没有向客户转移企业承诺的服务,则企业在使用投入法确定履约进度时,不应将为开展这些活动发生的相关投入包括在内。

三是,企业在采用成本法确定履约进度时,可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有:已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度。例如,企业非正常消耗,包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等,不应包括在累计实际发生的成本中。已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。企业在采用成本法时需要进行适当调整。

【例题 10·计算分析题】2×21 年 10 月,甲公司与客户签订合同,为客户装修一栋办公楼并安装若干部外购的电梯,假定该装修服务(包括安装电梯)构成单项履约义务,并属于在某一时段内履行的履约义务,甲公司采用成本法确定履约进度。合同总金额为 500 万元。甲公司预计的合同总成本为 400 万元,其中包括电梯的采购成本 150 万元。2×21 年 12 月,甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收,客户已取得对电梯的控制权,但是根据装修进度,预计到 2×22 年 2 月才会安装该电梯。截至 2×21 年 12 月,甲公司累计发生成本 200 万元,其中包括支付给电梯供应商的采购成本 150 万元。上述金额均不含增值税。

要求:计算甲公司在 2×21 年应确认的收入和成本。

答案 ▶ 由于装修服务(包括安装电梯)构成一项履约义务,甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例,因此需要对履约进度的计算作出调整,将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。在该合同中,该电梯不构成单项履约义务,其成本相对于预计总成本而言是重大的,客户先取得

了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，因此，截至2×21年12月，甲公司发生成本200万元(包括电梯采购成本150万元)，甲公司在客户取得该电梯控制权时，按照该电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。

2×21 年12月该合同的履约进度 $= (200 - 150) / (400 - 150) = 20\%$ 。

2×21 年应确认的收入金额 $= (500 - 150) \times 20\% + 150 = 220$ (万元)。

2×21 年应结转成本金额 $= (400 - 150) \times 20\% + 150 = 200$ (万元)。

2. 在某一时点履行的履约义务

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑下列迹象：

(1)企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

(2)企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

(3)企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

需要说明的是，客户占有了某项商品的实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权，反之亦然。

①支付手续费方式的委托代销安排。

【例题 11·计算分析题】甲公司委托乙公司销售 A 商品 2 000 件，每件成本为 0.2 万元。合同约定乙公司应按每件 0.5 万元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在 A 商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的 A 商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回 A 商品或将其销售给其他的客户。 2×21 年5月31

日甲公司发出 A 商品， 2×21 年6月乙公司对外销售 A 商品 1 600 件并收到货款， 2×21 年6月30日甲公司收到代销清单注明乙公司对外实际销售 1 600 件 A 商品， 2×21 年7月10日甲公司收到乙公司货款。甲公司和乙公司均开具增值税专用发票。假定甲公司发出 A 商品时纳税义务尚未发生，A 商品适用的增值税税率为 13%，手续费适用的增值税税率为 6%，不考虑其他因素。

要求：根据上述资料，分别做出甲、乙公司的相关账务处理。

答案 本例中，甲公司将 A 商品发送至乙公司后，乙公司虽然已经实物占有 A 商品，但是仅是接受甲公司的委托销售 A 商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回 A 商品或将其销售给其他的客户，乙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由乙公司控制，乙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将 A 商品发送至乙公司时，不应确认收入，而应当在乙公司将 A 商品销售给最终客户时确认收入。

(1) 甲公司的账务处理如下：

① 2×21 年5月31日发出商品时：

借：发出商品 (2 000×0.2) 400
贷：库存商品 400

② 2×21 年6月30日收到代销清单，在乙公司将 A 商品销售给最终客户时确认收入：

借：应收账款 904
贷：主营业务收入 (1 600×0.5) 800
 应交税费—应交增值税(销项税额) 104
借：主营业务成本 (1 600×0.2) 320
贷：发出商品 320
借：销售费用—代销手续费
 (800×10%) 80
 应交税费—应交增值税(进项税额) 4.8
贷：应收账款 84.8

③2×21 年 7 月 10 日收到乙公司支付的货款：

借：银行存款 (904-84.8)819.2
贷：应收账款 819.2

(2) 乙公司的账务处理如下：

①2×21 年 5 月 31 日收到商品时：

借：受托代销商品(2 000×0.5)1 000
贷：受托代销商品款 1 000

②2×21 年 6 月对外销售时：

借：银行存款 904
贷：受托代销商品 (1 600×0.5)800
应交税费—应交增值税(销项税额) 104

③2×21 年 6 月 30 日收到增值税专用发票：

借：受托代销商品款 800
应交税费—应交增值税(进项税额) 104
贷：应付账款 904

④支付货款并计算代销手续费：

借：应付账款 904
贷：银行存款 819.2
其他业务收入—代销手续费 80
应交税费—应交增值税(销项税额) 4.8

②售后代管商品安排。售后代管商品是指根据企业与客户签订的合同，已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，仍然继续持有该商品实物的安排。当客户已经取得了对该商品的控制权时，即使客户决定暂不行使实物占有的权利，其依然有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。因此，企业不再控制该商品，而只是向客户提供了代管服务。

企业同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够单独识别；三是该商品可以随时交付给客户；

四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

需要注意的是，如果在满足上述条件的情况下，企业对尚未发货的商品确认了收入，则企业应当考虑是否还承担了其他的履约义务，例如，向客户提供保管服务等，从而应当将部分交易价格分摊至该履约义务。

【例题 12·计算分析题】甲公司系红木家具生产销售企业，2×21 年 12 月 1 日与客户签订合同，向其销售一套红木家具。当日客户支付了该家具的合同价款 100 万元并对其进行了验收。但是，考虑到客户新购买的楼房正在装修且无法存放新购买的红木家具，应该客户的要求将红木家具存放于甲公司的仓库中 6 个月，并且要求甲公司按照其指令随时安排发货。该客户已拥有红木家具的法定所有权，且红木家具可明确识别为属于该客户的物品。甲公司在其仓库内的单独区域内存放此套红木家具，并可应该客户的要求随时发货，甲公司不能使用此套红木家具，也不能将其销售给其他客户。甲公司红木家具销售属于在某一时刻履行的履约义务。上述业务中是否包含售后代管商品安排？

答案 包含。理由：2×21 年 12 月 1 日，此套红木家具的控制权已转移给客户；甲公司已经收取合同价款，但是应客户的要求尚未发货，客户已拥有此套红木家具的法定所有权并且对其进行了验收，虽然红木家具实物尚由甲公司持有，但是其满足在售后代管商品的安排下客户取得商品控制权的条件，红木家具的控制权也已经转移给了客户。因此，甲公司应当确认销售此套红木家具的相关收入。除此之外，甲公司还为客户提供了仓储保管服务，该服务与红木家具可明确区分，构成单项履约义务，还应确认仓储保管服务收入。

(4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

(5) 客户已接受该商品。如果客户已经接

受了企业提供的商品,例如,企业销售给客户的产品通过了客户的验收,可能表明客户已经取得了该产品的控制权。

【例题 13·多选题】(2018 年)对于在某一时点履行的履约义务,企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。在判断客户是否取得产品的控制权时,企业应当考虑的迹象有()。

- A. 客户已接受该商品
- B. 客户已拥有该产品的法定所有权
- C. 客户就该产品负有现时付款义务
- D. 客户已取得该产品所有权上的主要风险和报酬

答案 ▶ ABCD



扫我解疑难

二、收入的计量★★★

企业应当首先确定合同的交易价格,再按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

(一) 确定交易价格

交易价格,是指企业因向客户转让产品而预期有权收取的对价金额。在确定交易价格时,企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价以及应付客户对价等因素的影响,并应当假定将按照现有合同的约定向客户转让产品,且该合同不会被取消、续约或变更。

1. 可变对价

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的,也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。

(1) 可变对价最佳估计数的确定。企业应当按照**期望值**或**最可能发生金额**确定可变对价的最佳估计数:

①期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。如果企业拥有大量具有类似特征的产品,并估计可能产

生多个结果时,通常按照期望值估计可变对价金额。

【例题 14·计算分析题】甲公司生产和销售智能手机。2×21 年 3 月,甲公司向零售商乙公司销售 1 000 部智能手机,每部价格为 6 000 元,合同价款合计 600 万元。甲公司向乙公司提供价格保护,同意在未来 6 个月内,如果同款智能手机售价下降,则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验,预计各种结果发生的概率如表所示。上述价格均不包含增值税。

未来 6 个月内的降价金额(元/台)	概率
0	40%
200	30%
500	20%
1 000	10%

要求:假定甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额,计算每部智能手机的交易价格。

答案 ▶ 甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。在该方法下,甲公司估计每部智能手机的交易价格 = $(6\,000 - 0) \times 40\% + (6\,000 - 200) \times 30\% + (6\,000 - 500) \times 20\% + (6\,000 - 1\,000) \times 10\% = 5\,740$ (元)。

②最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额,即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果(例如,企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标)时,按照最可能发生金额估计可变对价金额可能是恰当的。

【例题 15·计算分析题】甲公司为其客户建造一栋办公楼,合同约定的价款为 600 万元,但是,如果甲公司不能在合同签订之日起的 160 天内竣工,则须支付 120 万元罚款,该罚款从合同价款中扣除。甲公司对合同结果的估计如下:工程按时完工的概率为 90%,工程延期的概率为 10%。

要求:计算甲公司该合同的交易价格。

答案 由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司估计的交易价格为 600 万元，即为最可能发生的单一金额。

(2) 计入交易价格的可变对价金额的限制。计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。其中，“极可能”发生的概率应远高于“很可能(即，可能性超过 50%)”，但不要求达到“基本确定(即，可能性超过 95%)”。

企业应当将满足上述限制条件的可变对价的金额，计入交易价格。每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

【例题 16·计算分析题】 2×21 年 1 月 1 日，甲公司与客户签订合同，以每件产品 300 元的价格向其销售产品；如果客户在 2×21 年上半年的采购量超过 60 万件，该产品的销售价格将追溯下调至每件 250 元。该产品的控制权在交付时转移给客户。在合同开始日，甲公司估计该客户上半年的采购量能够达到 100 万件。2×21 年 2 月末甲公司交付了第一批产品共 20 万件；2×21 年 4 月末甲公司交付了第二批产品共 30 万件；2×21 年 6 月末甲公司交付了第三批产品共 15 万件。6 月末一次性收取上半年价款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

要求：编制甲公司在 2×21 年的相关会计分录。

答案 甲公司将产品交付给客户时取得了无条件的收款权，即甲公司有权按照每件产品 300 元的价格向客户收取款项，直到客

户的上半年采购量达到 60 万件为止。由于甲公司估计客户的采购量能够达到 100 万件，因此，根据将可变对价计入交易价格的限制要求，甲公司确定每件产品的交易价格为 250 元。

(1) 2×21 年 2 月末，甲公司交付产品时的账务处理为：

借：应收账款	(20×300) 6 000
贷：主营业务收入	(20×250) 5 000
预计负债—应付退货款	(20×50) 1 000

(2) 2×21 年 4 月末，甲公司交付产品时的账务处理为：

借：应收账款	(30×300) 9 000
贷：主营业务收入	(30×250) 7 500
预计负债—应付退货款	(30×50) 1 500

(3) 2×21 年 6 月末，甲公司交付产品时的账务处理为：

借：应收账款	(15×250) 3 750
贷：主营业务收入	(15×250) 3 750
同时：	
借：预计负债—应付退货款	2 500
贷：应收账款	2 500
借：银行存款	(65×250) 16 250
贷：应收账款	16 250

【例题 17·计算分析题】 2×21 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 A 产品。合同约定，当乙公司在 2×21 年的采购量不超过 500 万件时，每件产品的价格 180 元，当乙公司在 2×21 年的采购量超过 500 万件时，每件产品的价格为 160 元。乙公司在第一季度的采购量为 150 万件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过 500 万件。2×21 年 4 月，乙公司因市场需求而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购 A 产品 200 万件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过 500 万件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为 160 元。

要求：分别计算确定甲公司在 2×21 年第

一季度和第二季度应确认的收入。

答案 2×21年第一季度,甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过500万件,甲公司按照180元的单价确认收入,满足在不确定性消除之后(即乙公司全年的采购量确定之后),累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求,因此,甲公司在第一季度确认的收入金额=180×150=27 000(万元)。

2×21年第二季度,甲公司对交易价格进行重新估计,由于预计乙公司全年的采购量将超过500万件,按照160元的单价确认收入,才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此,甲公司在第二季度确认的收入金额=160×(200+150)-27 000=29 000(万元)。

【例题18·计算分析题】2×21年9月1日甲公司向乙公司销售一批产品,售价为1 000万元,增值税额为130万元,合同规定现金折扣为:2/10、1/20、n/30。乙公司明确表示将会提前付款,享受现金折扣2%的折扣。

要求:做出甲公司的相关会计处理。

答案 企业在销售商品时给予客户的现金折扣,应当按照可变对价的相关规定进行会计处理。现金折扣20万元,收入确认金额为980万元(1 000-20),但是增值税额还是130万元。

借: 应收账款	1 110
贷: 主营业务收入	980
应交税费—应交增值税(销项税额)	130

实际收到款项(假定在9月10日前收到)时:

借: 银行存款	1 110
贷: 应收账款	1 110

2. 合同中存在的重大融资成分

合同中存在重大融资成分的,企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额(即,现销价格)确定交易价

格。企业在确定该重大融资成分的金额时,应使用将合同对价的名义金额折现为商品的**现销价格**的折现率。该折现率一经确定,不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额,应当在合同期间内采用**实际利率法**摊销。

为简化实务操作,如果在合同开始日,企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔**不超过一年**的,可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

【提示】因有关部门需要履行相关审批程序等导致收款时间较长且是必要的,则不属于存在重大融资成分的情形。

【例题19·计算分析题】2×20年1月1日,甲公司与乙公司签订合同,向其销售一批产品。合同约定,该批产品将于3年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式,即乙公司可以在3年后交付产品时支付2 000万元,或者在合同签订时支付1 679.2万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2×20年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税,且假定不考虑相关税费影响。

假定按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔以及现行市场利率水平,甲公司认为该合同包含重大融资成分。假定上述业务的融资费用不符合借款费用资本化的要求。

要求:根据上述资料,做出甲公司的相关账务处理。

答案 由于该合同包含重大融资成分,因此甲公司在确定交易价格时,应当对合同承诺的对价金额进行调整,以反映该重大融资成分的影响。甲公司的账务处理为:

(1)2×20年1月1日收到货款:

借: 银行存款	1 679.2
未确认融资费用	320.8
贷: 合同负债	2 000

(2)2×20 年 12 月 31 日确认融资成分的影响:

借: 财务费用 (1 679.2×6%) 100.75
贷: 未确认融资费用 100.75

(3)2×21 年 12 月 31 日确认融资成分的影响:

借: 财务费用 (1 779.95×6%) 106.8
贷: 未确认融资费用 106.8

(4)2×22 年 12 月 31 日交付产品:

借: 财务费用
(320.8-100.75-106.8) 113.25
贷: 未确认融资费用 113.25

借: 合同负债 2 000
贷: 主营业务收入 2 000

3. 非现金对价

非现金对价包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务。客户支付非现金对价的, 通常情况下, 企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的, 企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。合同开始日后, 非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的, 该变动金额不应计入交易价格。

【例题 20·计算分析题】 甲公司为客户生产一批产品。双方约定, 如果甲公司能够在 30 天内交货, 则可以额外获得 200 万股客户的股票作为奖励。合同开始日, 该股票的价格为每股 5 元; 由于缺乏执行类似合同的经验, 当日, 甲公司估计, 该 200 万股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。合同开始日之后的第 25 天, 甲公司将该批产品交付给客户, 从而获得了 200 万股股票, 该股票在此时的价格为每股 6 元。假定甲公司将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

要求: 根据上述资料, 做出甲公司的相关账务处理。

答案 合同开始日, 该股票的价格为每

股 5 元, 由于缺乏执行类似合同的经验, 当日, 甲公司估计, 该 200 万股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件, 因此, 甲公司不应将该 200 万股股票的公允价值 1 000 万元计入交易价格。合同开始日之后的第 25 天, 甲企业获得了 200 万股股票, 该股票在此时的价格为每股 6 元。甲企业应当将股票(非现金对价)的公允价值因对价形式以外的原因而发生的变动, 即 1 000 万元(5×200)确认为收入, 因对价形式原因而发生的变动, 即 200 万元(1 200-1 000)计入公允价值变动损益。

借: 交易性金融资产 1 200
贷: 主营业务收入 1 000
公允价值变动损益 200

4. 应付客户对价

企业存在应付客户对价的, 应当将该应付对价冲减交易价格, 但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

(二) 将交易价格分摊至各单项履约义务

1. 分摊合同折扣的一般原则

合同中包含两项或多项履约义务的, 企业应当在合同开始日, 按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例, 将交易价格分摊至各单项履约义务。

单独售价, 是指企业向客户单独销售商品的价格。单独售价无法直接观察的, 企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息, 采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

当客户购买的一组商品中所包含的各单项商品的单独售价之和高于合同交易价格时, 表明客户因购买该组商品而取得了合同折扣。合同折扣, 是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项(而非全部)履约义务相关的, 企业应当将该合同折扣分摊至相关

的一项或多项履约义务。

【例题 21 · 计算分析题】 甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B、C 三种产品，合同总价款为 140 万元，这三种产品构成三项履约义务。企业经常以 60 万元单独出售 A 产品，其单独售价可直接观察；B 产品和 C 产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计的 B 产品单独售价为 35 万元，采用成本加成法估计的 C 产品单独售价为 65 万元。甲公司通常以 60 万元的价格单独销售 A 产品，并将 B 产品和 C 产品组合在一起以 80 万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。

要求：根据上述资料，分别确定 A 产品、B 产品和 C 产品的交易价格。

答案 三种产品的单独售价合计为 160 万元(60+35+65)，而该合同的价格为 140 万元，该合同的整体折扣为 20 万元。由于甲公司经常将 B 产品和 C 产品组合在一起以 80 万元的价格销售，该价格与其单独售价之和 100 万元(35+65)的差额为 20 万元，与该合同的整体折扣一致，而 A 产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的整体折扣仅应归属于 B 产品和 C 产品。

A 产品应分摊的交易价格=60(万元)。

B 产品应分摊的交易价格=80×35/(35+65)=28(万元)。

C 产品应分摊的交易价格=80×65/(35+65)=52(万元)。

有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项(而非全部)履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项(而非全部)履约义务之间分摊合同折扣，然后再采用余值法估计单独售价。

【例题 22 · 计算分析题】 沿用上题相关资料，A、B、C 产品的单独售价均不变，合计为 160 万元(60+35+65)，B、C 产品组合销售的折扣仍为 20 万元。

假定一：合同总价款为 190 万元，甲公司与该客户签订的合同中还包括销售 D 产品。

D 产品的价格波动巨大，甲公司向不同的客户单独销售 D 产品的价格在 30 万元至 80 万元之间。

假定二：合同总价款为 155 万元，甲公司与该客户签订的合同中还包括销售 D 产品。D 产品的价格波动巨大，甲公司向不同的客户单独销售 D 产品的价格在 30 万元至 80 万元之间。

要求：分别根据上述假定，说明甲公司应如何确定 D 产品的交易价格。

答案

(1) 基于假定一：由于 D 产品价格波动巨大，甲公司计划用余值法估计其单独售价。由于合同折扣 20 万元仅与 B、C 产品有关，因此，甲公司首先应当在 B、C 产品之间分摊合同折扣。A、B 和 C 产品在分摊了合同折扣之后的单独售价分别为 60 万元、28 万元和 52 万元，合计为 140 万元。然后，甲公司采用余值法估计 D 产品的单独售价为 50 万元(190-140)，该金额在甲公司以往单独销售 D 产品的价格区间之内，表明该分摊结果符合分摊交易价格的目标，即该金额能够反映甲公司因转让 D 产品而预期有权收取的对价金额。

(2) 基于假定二：甲公司采用余值法估计的 D 产品的单独售价仅为 15 万元(155-140)，该金额在甲公司以往单独销售 D 产品的价格区间之外，表明该分摊结果可能不符合分摊交易价格的目标，即该金额不能反映甲公司因转让 D 产品而预期有权收取的对价金额。在这种情况下，用余值法估计 D 产品的单独售价可能是不恰当的，甲公司应当考虑采用其他的方法估计 D 产品的单独售价。

2. 合同资产

当合同中包含两项或多项履约义务时，如果企业履行了其中的一项履约义务、向客户转让商品而获得了一项有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素，则企业应将其确认为合同资产而不应确认为应收款项。

【例题 23 · 计算分析题】 2×21 年 3 月 1

日, 甲公司与客户签订合同, 向其销售 A、B 两项商品, 合同价款为 500 万元。A 商品的单独售价为 120 万元, B 商品的单独售价为 480 万元, 单独售价合计 600 万元。合同约定, A 商品于合同开始日交付, B 商品在一个月之后交付, 只有当两项商品全部交付之后, 甲公司才有权收取 500 万元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务, 其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税, 且假定不考虑相关税费影响。

要求: 根据上述资料, 做出甲公司的相关账务处理。

答案 ▶

分摊至 A 商品的合同价款 = $500 \times 120 / (120 + 480) = 100$ (万元)。

分摊至 B 商品的合同价款 = $500 \times 480 / (120 + 480) = 400$ (万元)。

甲公司的账务处理如下:

(1) 交付 A 商品时:

借: 合同资产	100
贷: 主营业务收入	100

(2) 交付 B 商品时:

借: 应收账款	500
贷: 合同资产	100
主营业务收入	400

合同资产, 是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利, 且该权利取决于**时间流逝之外的其他因素**。应收款项是企业无条件收取合同对价的权利, 该权利应当作为应收款项单独列示。二者的区别在于, 应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利, 即企业仅仅随着时间的流逝即可收款, 而合同资产并不是一项无条件收款权, 该权利除了时间流逝之外, 还取决于其他条件(例如, 履行合同中的其他履约义务)才能收取相应的合同对价。因此, 与合同资产和应收款项相关的风险是不同的, 应收款项仅承担信用风险, 而合同资产除信用风险之外, 还可能承担其他风险, 如履约风险等。合同资产的减值的计量、列报和披露应当按照相关金融工

具准则的要求进行会计处理。

3. 分摊可变对价

合同中包含可变对价的, 该可变对价可能与整个合同相关, 也可能仅与合同中的某一特定组成部分有关, 后者包括两种情形: 一是可变对价可能与合同中的一项或多项(而非全部)履约义务有关, 例如, 是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品。二是可变对价可能与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项(而非全部)商品有关, 例如, 为期两年的保洁服务合同中, 第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。

同时满足下列两项条件的, 企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务, 或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品:

(1) 可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力;

(2) 企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后, 将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

对于不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额, 以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分, 企业应当按照分摊交易价格的一般原则, 将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务, 其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

【例题 24·计算分析题】 甲公司与乙公司签订合同, 甲公司将其拥有的两项专利技术 A 和 B 授权给乙公司使用。假定两项授权均分别构成单项履约义务, 且都属于在某一时刻履行的履约义务。合同约定, 授权使用专利技术 A 的价格为 160 万元, 授权使用专利技术 B 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 5%。专利技术 A 和 B 的

单独售价分别为 160 万元和 200 万元。甲公司估计其就授权使用专利技术 B 而有权收取的特许权使用费为 200 万元。上述价格均不包含增值税。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。

答案 该合同中包含固定对价和可变对价，其中，授权使用专利技术 A 的价格为固定对价，且与其单独售价一致，授权使用专利技术 B 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 5%，属于可变对价，该可变对价全部与授权使用专利技术 B 能够收取的对价有关，且甲公司基于实际销售情况估计收取的特许权使用费的金额接近 B 的单独售价。因此，甲公司可将可变对价部分的特许权使用费金额全部由 B 承担符合交易价格的分摊目标。甲公司授权乙公司使用专利技术 B 时，不确认收入，甲公司在乙公司发生后续销售时确认基于销售的使用费收入；当授权乙公司使用专利技术 A 时确认收入 160 万元。

4. 交易价格的后续变动

合同开始日之后，由于相关不确定性的消除或环境的其他变化等原因，交易价格可能会发生变化，从而导致企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额发生变化。交易价格发生后续变动的，企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

对于合同变更导致的交易价格后续变动，应当按照准则有关合同变更的规定进行会计处理。合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

(1) 合同变更属于“一、收入的确认”中关于“合同变更”的情形(1)的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理。

(2) 合同变更属于“一、收入的确认”中

关于“合同变更”的情形(2)的，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

(3) 合同变更之后发生除上述第(1)种和第(2)种情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行(或部分未履行)的履约义务。

三、合同成本★★



(一) 合同履约成本

合同履约成本确认为资产应满足的条件如下：

(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。

与合同直接相关的成本包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用(如，与组织和管理生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本(如，支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等)。

(2) 该成本增加了企业未来用于履行(或持续履行)履约义务的资源。

(3) 该成本预期能够收回。

需要注意的是，企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用(或类

似费用)。三是与履约义务中已履行(包括已全部履行或部分履行)部分相关的支出,即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行(或已部分履行)的履约义务之间区分的相关支出。

【提示】核算时应设置“合同履约成本”科目。与“生产成本”核算方法基本相同。

【例题 25·计算分析题】甲公司经营一家酒店,该酒店是甲公司的自有资产,甲公司在进行会计核算时,除发生的餐饮、商品材料等成本外,还需要计提与酒店经营相关的固定资产折旧(如酒店、客房以及客房内的设备家具等)、无形资产摊销(如酒店土地使用权等)费用等。

要求:说明甲公司应如何对这些折旧、摊销进行会计处理。

答案 本例中,甲公司经营一家酒店,主要通过提供客房服务赚取收入,而客房服务的提供直接依赖于酒店物业(包含土地)以及家具等相关资产,即与客房服务相关的资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的成本。该成本需先考虑是否满足收入准则资本化条件,如果满足,应作为合同履约成本进行会计处理,并在收入确认时对合同履约成本进行摊销,计入营业成本。此外,这些酒店物业等资产中与客房服务不直接相关的,例如财务部门相关的资产折旧等费用或者销售部门相关的资产折旧等费用,则需要按功能将相关费用计入管理费用或销售费用等科目。

【例题 26·多选题】(2018 年)下列各项中,不应作为合同履约成本确认为资产的有()。

- A. 为取得合同发生但预期能够收回的增量成本
- B. 为组织和管理企业生产经营发生的但非由客户承担的管理费用
- C. 为履行合同发生的非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用
- D. 无法在尚未履行的与已履行(或已部

分履行)的履约义务之间区分的支出

答案 ABCD

(二) 合同取得成本

企业为取得合同发生的**增量成本**预期能够收回的,应当作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本,是指企业不取得合同就不会发生的成本。

为简化实务操作,该资产摊销期限不超过一年的,可以在发生时计入当期损益(销售费用)。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出(如无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费等),应当在发生时计入当期损益,除非这些支出明确由客户承担。

【提示】会计核算时,应设置“合同取得成本”科目。

【例题 27·计算分析题】甲公司是一家咨询公司,其销售部门为竞标赢得一个新客户、取得该客户的合同发生下列支出:(1)聘请外部律师和注册会计师进行尽职调查的支出为 1 万元;(2)因投标发生的投标费和差旅费为 2 万元;(3)按公司规定每赢得一个新客户需支付给销售人员的奖金为 3 万元。甲公司预期这些支出未来能够收回。此外,甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等向销售部门经理支付年度奖金 4 万元。

要求:根据上述资料,说明甲公司对于上述支出应如何进行会计处理。

答案 本例中,甲公司向销售人员支付的奖金属于为取得合同发生的增量成本,应当将其作为合同取得成本确认为一项资产。甲公司聘请外部律师和注册会计师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的投标费和差旅费,无论是否取得合同都会发生,不属于增量成本,因此,应当于发生时直接计入当期损益。甲公司向销售部门经理支付的年度奖金也不是为取得合同发生的增量成本,这是因为该奖金发放与否以及发放金额还取决

于其他因素(包括公司的盈利情况和个人业绩),其并不能直接归属于可识别的合同。

【例题 28·计算分析题】甲公司相关政策规定,销售部门的员工每取得一份新的合同,可以获得提成 1 万元,现有合同每续约一次,员工可以获得提成 0.5 万元。甲公司预期上述提成均能够收回。

要求:根据上述资料,说明甲公司对上述支出应如何进行会计处理。

答案 本例中,甲公司为取得新合同支付给员工的提成 1 万元,属于为取得合同发生的增量成本,且预期能够收回,因此,应当确认为一项资产。同样地,甲公司为现有合同续约支付给员工的提成 0.5 万元,也属于为取得合同发生的增量成本,这是因为如果不发生合同续约,就不会支付相应的提成,由于该提成预期能够收回,甲公司应当在每次续约时将应支付的相关提成确认为一项资产。

(三)与合同履行成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

1. 有关的资产的摊销

对于确认为资产的合同履行成本和合同取得成本,企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础(即,在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度)进行摊销,计入当期损益。

2. 有关的资产的减值

(1)合同履行成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的,超出部分应当计提减值准备,并确认为资产减值损失:

①企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价;

②为转让该相关商品估计将要发生的成本。

资产减值损失=账面价值-(预期能够取得的剩余对价-估计将要发生的成本)

(2)以前期间减值的因素之后发生变化,使得“企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价”减去“为转让该相关商品

估计将要发生的成本”的差额高于该资产账面价值的,应当转回原已计提的资产减值准备,并计入当期损益,但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

四、特定交易的会计处理★★★



扫我解疑难

(一)附有销售退回条款的销售

对于附有销售退回条款的销售,企业应当在客户取得相关商品控制权时,按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额(即不包含预期因销售退回将退还的金额)确认收入,按照预期因销售退回将退还的金额确认负债;同时,按照预期将退回商品转让时的账面价值,扣除收回该商品预计发生的成本(包括退回商品的价值减损)后的余额,确认为一项资产,按照所转让商品转让时的账面价值,扣除上述资产成本的净额结转成本。

每一资产负债表日,企业应当重新估计未来销售退回情况,如有变化,应当作为会计估计变更进行会计处理。

【例题 29·计算分析题】甲公司为增值税一般纳税人,产品发出时纳税义务已经发生,实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定甲公司产品发出时控制权转移给客户。2×20 年 11 月 1 日,甲公司向乙公司销售 A 产品 100 件,该产品单位销售价格为 10 万元,单位成本为 8 万元,开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 1 000 万元,增值税税额为 130 万元。A 产品已经发出,但款项尚未收到。根据协议约定,乙公司应于 2×20 年 12 月 31 日之前支付货款,在 2×21 年 3 月 31 日之前有权退还 A 产品。甲公司根据过去的经验,估计该批产品的退货率为 20%。在 2×20 年 12 月 31 日,甲公司对退货率进行了重新评估,认为只有 10%的 A 产品会被退回。

2×21 年 1 月 31 日发生销售退回,实际退

货量为 5 件, 退货款项已经支付。

2×21 年 3 月 31 日发生销售退回, 实际退货量为 3 件, 退货款项已经支付。

要求: 根据上述资料, 做出甲公司的相关账务处理。

答案 甲公司的账务处理如下:

(1) 2×20 年 11 月 1 日发出 A 产品时:

借: 应收账款 1 130
贷: 主营业务收入
(100×10×80%) 800

预计负债—应付退货款
(100×10×20%) 200
应交税费—应交增值税(销项税额)
(100×10×13%) 130

借: 主营业务成本 (100×8×80%) 640
应收退货成本 (100×8×20%) 160
贷: 库存商品 (100×8) 800

(2) 2×20 年 12 月 31 日前收到货款时:

借: 银行存款 1 130
贷: 应收账款 1 130

(3) 2×20 年 12 月 31 日, 甲公司对退货率进行重新评估:

借: 预计负债—应付退货款
(100×10×10%) 100
贷: 主营业务收入 100

借: 主营业务成本 (100×8×10%) 80
贷: 应收退货成本 80

(4) 2×21 年 1 月 31 日发生销售退回:

借: 库存商品 (5×8) 40
应交税费—应交增值税(销项税额)
(5×10×13%) 6.5
预计负债—应付退货款
(5×10) 50

贷: 应收退货成本 40
银行存款 (5×10×1.13) 56.5

(5) 2×21 年 3 月 31 日发生销售退回:

借: 库存商品 (3×8) 24
应交税费—应交增值税(销项税额)
(3×10×13%) 3.9
预计负债—应付退货款
(200-100-50) 50

贷: 应收退货成本 24

主营业务收入 (2×10) 20

银行存款 (3×10×1.13) 33.9

借: 主营业务成本 (2×8) 16

贷: 应收退货成本 16

附有销售退回条款的销售, 在客户要求退货时, 如果企业有权向客户收取一定金额的退货费, 则企业在估计预期有权收取的对价金额时, 应当将该退货费包括在内。

【例题 30·计算分析题】 甲公司系办公家具销售企业, 2×20 年 6 月 30 日向客户销售办公桌 1 000 张, 每张办公桌的价格为 500 元, 成本为 300 元。根据合同约定, 客户有权在收到办公桌的 30 天内退货, 但是需要向甲公司支付 10% 的退货费(即每张办公桌的退货费为 50 元)。根据历史经验, 甲公司预计该批产品的退货率为 10%(即估计退货 100 张办公桌), 且退货过程中, 甲公司预计为每张退货的办公桌发生的成本为 30 元。2×20 年 7 月 30 日退货期届满, 实际退货 40 张办公桌, 甲公司为每张退货办公桌发生的成本为 30 元, 甲公司于当日收到相关货款。上述价格均不包含增值税, 假定不考虑相关税费影响。

要求: 根据上述资料, 做出甲公司的相关账务处理。

答案

甲公司在将办公桌的控制权转移给客户时的账务处理为:

借: 应收账款 (1 000×0.05) 50
贷: 主营业务收入
(900×0.05+100×0.005) 45.5
预计负债—应付退货款

(100×0.05-100×0.005) 4.5

借: 主营业务成本
(900×0.03+100×0.003) 27.3

应收退货成本

(100×0.03-100×0.003) 2.7

贷: 库存商品 (1 000×0.03) 30

2×20 年 7 月 30 日, 实际发生办公桌退回时:

借：库存商品 (40×0.03)1.2
 预计负债—应付退货款 4.5
 贷：应收退货成本 (1.2-0.12)1.08
 主营业务收入
 (60×0.05-60×0.005)2.7
 应收账款
 (40×0.05-40×0.005)1.8
 银行存款 (40×0.003)0.12
 借：主营业务成本
 (60×0.03-60×0.003)1.62
 贷：应收退货成本 1.62
 借：银行存款
 (960×0.05+40×0.005)48.2
 贷：应收账款 (50-1.8)48.2

【例题 31·计算分析题】2×20 年 11 月 1 日甲公司与客户签订合同，向其销售 A 产品。客户在合同开始日即取得了 A 产品的控制权，截至 2×20 年 12 月 31 日前有权退货。由于 A 产品是最新推出的产品，甲公司尚无有关该产品退货率的历史数据，也没有其他可以参考的市场信息。该合同对价为 2 247.2 万元，根据合同约定，客户应于退货期届满后的第二年年末（即 2×22 年年末）付款。A 产品在合同开始日的现销价格为 2 000 万元，假定内含利率为 6%。A 产品的成本为 1 500 万元。退货期满后，未发生退货。上述价格均不包含增值税，假定不考虑相关税费影响。

要求：根据上述资料，做出甲公司的相关账务处理。

答案 客户有退货权，因此，该合同的对价是可变的。由于甲公司缺乏有关退货情况的历史数据，考虑将可变对价计入交易价格的限制要求，在合同开始日不能将可变对价计入交易价格，因此，甲公司在 A 产品控制权转移时确认的收入为 0，其应当在退货期满后，根据实际退货情况，按照预期有权收取的对价金额确定交易价格。此外，考虑到 A 产品控制权转移与客户付款之间的时间间隔以及该合同对价与 A 产品现销价格之间的差异等因素，甲公司认为该合同存在重大融

资成分。

(1)2×20 年 11 月 1 日(合同开始日)，甲公司将 A 产品的控制权转移给客户：

借：应收退货成本 1 500
 贷：库存商品 1 500

(2)退货期内，即截至 2×20 年 12 月 31 日前，甲公司尚未确认合同资产和应收款项，因此，无须确认重大融资成分的影响。

(3)退货期满日，即 2×20 年 12 月 31 日(假定应收款项在合同开始日和退货期满日的公允价值无重大差异)：

借：长期应收款 2 247.2
 贷：主营业务收入 2 000
 未实现融资收益 247.2

借：主营业务成本 1 500
 贷：应收退货成本 1 500

(4)2×21 年 12 月 31 日：

确认的融资收益=(2 247.2-247.2)×6%
 =120(万元)。

借：未实现融资收益 120
 贷：财务费用 120

(5)2×22 年 12 月 31 日：

确认的融资收益=2 120×6%=127.2(万元)。

借：未实现融资收益 127.2
 贷：财务费用 127.2

借：银行存款 2 247.2

贷：长期应收款 2 247.2

(二)附有质量保证条款的销售

企业在向客户销售商品时，可能会为所销售的商品提供质量保证，其中，有一些质量保证是为了向客户保证所销售的商品符合既定标准，即**保证类质量保证**(三包服务)；而另一些质量保证则是在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，即**服务类质量保证**。

企业应当对其所提供的质量保证的性质进行分析，对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务；对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，

但是,如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的,也应当作为单项履约义务。作为单项履约义务的质量保证应当按收入准则规定进行会计处理,并将部分交易价格分摊至该项履约义务。对于不能作为单项履约义务的质量保证,企业应当按照《企业会计准则第13号—或有事项》的规定进行会计处理。

【例题 32·计算分析题】 甲公司为通信公司,其在2×21年1月初向客户销售的手机的单独售价为5 000元/部,成本为3 000元/部。该手机全国联保,享受三包服务,质保期为一年,在此期间内如因手机自身质量问题出现故障,甲公司负责提供质量保证服务。甲公司估计保修费用为所售手机收入的2%。此外,自2×21年1月1日起,甲公司向客户提供3年期全保修服务,在此期间内,三包服务范围以外因客户使用不当造成的手机故障(例如因使用不当造成手机碎屏或进水)的,甲公司也提供免费维修服务。全保修3年的单独售价为360元/部,客户不能单独购买该维修服务。2×21年1月初甲公司销售手机1万部,收到全部价款5 092万元。不考虑货币时间价值。

要求:根据上述资料,说明甲公司应如何进行会计处理。

答案 甲公司的承诺包括:销售手机、提供质量保证服务以及维修服务。甲公司针对产品的质量问题的质量保证服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准,因此不构成单项履约义务;甲公司对由于客户使用不当而导致的产品故障提供的免费维修服务,属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务,应该作为单项履约义务。因此,在该合同下,甲公司的履约义务有两项:销售手机和提供全保修3年期维修服务,甲公司应当按照其各自交易价格确认这两项履约义务。

甲公司在2×21年1月的会计处理为:

借:银行存款 5 092

贷:主营业务收入

(5 092×5 000/5 360)4 750

合同负债(5 092×360/53 60)342

借:主营业务成本 3 000

贷:库存商品 3 000

借:销售费用 (4 750×2%)95

贷:预计负债 95

借:合同负债 (342/3/12)9.5

贷:主营业务收入 9.5

(三)主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时,企业应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。主要责任人应当按照**已收或应收对价总额**确认收入;代理人应当按照**预期有权收取的佣金或手续费**的金额确认收入。

1. 主要责任人或代理人的判断原则

(1)企业在判断其是主要责任人还是代理人时,应当根据其承诺的性质,也就是履约义务的性质,确定企业在某项交易中的身份是主要责任人还是代理人。企业承诺自行向客户提供特定商品的,其身份是主要责任人;企业承诺安排他人提供特定商品的,即为他人提供协助的,其身份是代理人。

在确定企业承诺的性质时,企业应当首先识别向客户提供的特定商品。这里的特定商品,是指向客户提供的可明确区分的商品或可明确区分的一揽子商品,根据前述可明确区分的商品的内容,该特定的商品也包括享有由其他方提供的商品的权力。

(2)企业应当评估特定商品在转让给客户之前,企业是否控制该商品。企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的,表明企业的承诺是自行向客户提供该商品,或委托另一方(包括分包商)代其提供该商品,因此,企业为主要责任人;相反,企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的,表明企业的承诺是安排他人向客户提供该商品,是为他人提供协助,因此,企业为代理人。

2. 企业作为主要责任人的情况

当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前能够控制该商品的，应当作为主要责任人。企业作为主要责任人的情形包括：

(1) 企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由其他方提供服务的权利。企业应当评估该权利在转让给客户前，企业是否控制该权利。

【提示】 零售业：出售商品前取得控制权——主要责任人。

淘宝、天猫：出售商品前没有取得控制权——代理人。

【例题 33 · 计算分析题】 甲公司经营一家电商平台，平台商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务，甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款，甲公司按照货款的 5% 向商家收取佣金，并判断自己在商品买卖交易中是代理人。2×20 年，甲公司向平台的消费者销售了 500 万张不可退的电子购物卡，每张卡的面值为 100 元，总额 50 000 万元。假设不考虑相关税费的影响。

要求：根据上述资料，做出甲公司的相关账务处理。

答案 考虑到甲公司在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，甲公司销售电子购物卡收取的款项 50 000 万元中，仅佣金部分 2 500 万元（50 000×5%，不考虑相关税费）代表甲公司已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债。对于其余部分（即 47 500 万元），为甲公司代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

借：银行存款	50 000
贷：合同负债	2 500
其他应付款	47 500

【例题 34 · 计算分析题】 A 公司为美食团购网站，向客户销售各个餐饮企业的代金券，购买了该代金券的客户可以使用该代金券在指定的餐厅用餐。该代金券一旦售出，不可退还。客户无须提前购买该代金券，只需要在消费时购买即可。根据 A 公司和各个餐饮企业的协议约定，代金券在销售给客户之前，A 公司不必要、也没承诺预先自行购买该代金券。代金券的销售价格由 A 公司和各个餐饮企业共同制定，A 公司在代金券出售时有权收取代金券价格的 5% 作为佣金。A 公司会协助购买该代金券在餐饮企业用餐的客户解决与用餐有关的投诉，并对客户进行满意度调查；餐饮企业负责履行与该代金券有关的义务，包括对不满餐厅服务的客户进行补偿等。A 公司的身份是主要责任人还是代理人？

答案 是代理人。理由：A 公司向客户提供的特定商品为代金券，该代金券代表了客户可以在指定餐饮企业用餐的权利。A 公司不必要，也没有承诺预先自行购买该代金券，只有当客户向其购买代金券时，其才会同时向指定餐饮企业购买该代金券，对于 A 公司而言，该权利仅在转让给客户时才产生，而在转让给客户之前并不存在，A 公司并不能随时主导该权利的使用并从中获益。因此，A 公司在将代金券销售给客户之前，并未控制该代金券，A 公司在该交易中的身份是代理人。

(2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方（例如分包商、其他服务提供商等）代表企业向客户提供服务时，如果企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

【例题 35 · 计算分析题】 A 公司与 B 公司签订合同，为其办公楼提供保洁服务，并商定了服务范围及其价格。A 公司每月按照约定的价格向 B 公司开具发票，B 公司按照约定的日期向 A 公司付款。双方签订合同后，

A 公司委托服务提供商 C 公司代表其为 B 公司提供该保洁服务，与其签订了合同。A 公司和 C 公司商定了服务价格，双方签订的合同付款条款大致上与 A 公司和 B 公司约定的付款条款一致。当 C 公司按照与 A 公司的合同约定提供了服务时，无论 B 公司是否向 A 公司付款，A 公司都必须向 C 公司付款。B 公司无权主导 C 公司提供未经 A 公司同意的服务。A 公司在该交易中的身份为主要责任人还是代理人？

答案 是主要责任人。理由：A 公司向 B 公司提供的特定服务是办公楼的保洁服务，除此之外，A 公司并没有向 B 公司承诺任何其他商品。根据 A 公司与 C 公司签订的合同，A 公司能够主导 C 公司所提供的服务，包括要求 C 公司代表 A 公司向 B 公司提供保洁服务，相当于 A 公司利用其自身资源履行了该合同。B 公司无权主导 C 公司提供未经 A 公司同意的服务。因此，A 公司在 C 公司向 B 公司提供保洁服务之前控制了该服务，A 公司在该交易中的身份为主要责任人。

(3) 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。此时，企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出。企业只有获得为生产该特定商品所需要的投入（包括从第三方取得的商品）的控制权，才能将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。例如，计算机房的建设、系统集成。

3. 在实务中进行判断时应综合考虑的事实和情况

实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括：

(1) 企业承担向客户转让商品的主要责任，即验收风险。

企业在判断其是否承担向客户转让商品

的主要责任时，应当从客户的角度进行评估，即客户认为哪一方承担了主要责任，例如客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。

(2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

其中，存货风险主要是指存货可能发生减值、毁损或灭失等形成的损失。例如，如果企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品，这可能表明企业在将该特定商品转让给客户之前，承担了该特定商品的存货风险，企业有能力主导特定商品的使用并从中取得几乎全部的经济利益；又如，在附有销售退回条款的销售中，企业将商品销售给客户之后，客户有权要求向该企业退货，这可能表明企业在转让商品之后仍然承担了该商品的存货风险。

(3) 企业有权自主决定所交易商品的价格。

企业有权决定客户为取得特定商品所需支付的价格，可能表明企业有能力主导有关商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制这些商品为原则。

【提示】 委托方通过与加工方签订销售合同的形式将原材料等“销售”给加工方并委托其加工，同时与加工方签订采购合同以回购加工后的商品的，如果加工方不能主导该原材料的使用并获得几乎全部经济利益，即加工方并未取得待加工原材料的控制权，则该原材料仍属于委托方的存货，委托方不应确认销售原材料的收入，加工方应按照净额确认受托加工服务费收入。

(四) 附有客户额外购买选择权的销售

如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了**额外购买选择权**，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有

的折扣,则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。该选择权向客户提供了重大权利的,应当作为单项履约义务。在这种情况下,客户在该合同下支付的价款实际上购买了两项单独的商品:一是客户在该合同下原本购买的商品;二是客户可以免费或者以折扣价格购买额外商品的权利。企业应当将交易价格在这两项商品之间进行分摊。

企业向购买其商品的客户授予奖励积分,且客户可选择兑换其他方销售的商品的情况下,客户选择兑换其他方销售的商品时,企业承担向其他方支付相关商品价款的义务。企业授予客户的奖励积分向其提供了一项额外购买选择权,且构成重大权利时,应当作为一项单独的履约义务。企业需要将销售商品收取的价款在销售商品和奖励积分之间按照单独售价的相对比例进行分摊。企业收到的合同价款中,分摊至奖励积分的部分,应当先确认为合同负债,等客户选择兑换其他方销售的商品时,企业的积分兑换义务解除,此时企业应将有关义务支付给其他方的款项从合同负债重分类为金融负债。

【例题 36·计算分析题】 甲公司为一家大型购物中心,2×21 年推出客户忠诚度计划,以 200 元的价格向客户销售 A 商品,购买该商品的客户可得到一张 40% 的折扣券,客户可以在未来的 30 天内使用该折扣券购买甲公司原价不超过 100 元的任一商品。同时,甲公司计划推出季节性促销活动,在未来 30 天内针对所有产品均提供 10% 的折扣。上述两项优惠不能叠加使用。根据历史经验,甲公司预计有 70% 的客户会使用该折扣券,额外购买的商品的金额平均为 50 元,本年有 1 万名客户获得了该折扣券。上述金额均不包含增值税,且假定不考虑相关税费影响。

要求:根据上述资料,做出甲公司销售 A 商品时的相关账务处理。

答案 购买 A 商品的客户能够取得 40% 的折扣券,其远高于所有客户均能享有的 10% 的折扣,因此,甲公司认为该折扣券向

客户提供了重大权利,应当作为单项履约义务。考虑到客户使用该折扣券的可能性以及额外购买的金额,甲公司估计该折扣券的单独售价为 10.5 元 $[50 \times 70\% \times (40\% - 10\%)]$ 。甲公司按照 A 产品和折扣券单独售价的相对比例对交易价格进行分摊:

A 商品分摊的交易价格 $= [200 \times 200 / (200 + 10.5)] \times 1 = 190.02$ (万元)。

折扣券选择权分摊的交易价格 $= [200 \times 10.5 / (200 + 10.5)] \times 1 = 9.98$ (万元)。

甲公司在销售 A 商品时的账务处理如下:

借:银行存款	200
贷:主营业务收入	190.02
合同负债	9.98

【例题 37·计算分析题】 甲公司为大型超市,2×20 年 1 月 1 日,甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划,客户在甲公司每消费 10 元可获得 1 个积分,每个积分从次月开始在购物时可以抵减 1 元。

(1)截至 2×20 年 1 月 31 日,客户共消费 5 000 万元,可获得 500 万个积分,根据历史经验,甲公司估计该积分的兑换率为 90%。

(2)截至 2×20 年 12 月 31 日,客户共兑换了 400 万个积分,甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计,甲公司估计该积分的兑换率为 92%。

(3)截至 2×21 年 12 月 31 日,客户累计兑换了 450 万个积分。甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计,甲公司估计该积分的兑换率为 96%。

(4)假定不考虑增值税等的影响。

要求:根据上述资料,编制 2×20 年 1 月 31 日、2×20 年 12 月 31 日、2×21 年 12 月 31 日的相关会计分录。

答案 (1)2×20 年 1 月 31 日甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利,应当作为一项单独的履约义务。客户购买商品的单独售价合计为 5 000 万元,考虑积分的兑换率,甲公司估计积分的单独售价为 450 万元 $(1 \text{ 元} \times 500 \text{ 万个积分} \times 90\%)$ 。甲公司

按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊，具体如下：

分摊至商品的交易价格 = $5\,000 \times 5\,000 / (5\,000 + 450) = 4\,587.16$ (万元)。

分摊至积分的交易价格 = $5\,000 \times 450 / (5\,000 + 450) = 412.84$ (万元)。

借：银行存款	5 000
贷：主营业务收入	4 587.16
合同负债	412.84

(2) 2×20 年 12 月 31 日甲公司以客户兑换的积分占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。

积分应当确认的收入 = $412.84 \times 400 / (500 \times 92\%) = 358.99$ (万元)。

借：合同负债	358.99
贷：主营业务收入	358.99

(3) 2×21 年 12 月 31 日积分应当确认的收入 = $412.84 \times 450 / (500 \times 96\%) - 358.99 = 28.05$ (万元)。

借：合同负债	28.05
贷：主营业务收入	28.05

(五) 授予知识产权许可

授予知识产权许可，是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。常见的知识产权包括软件和技术、影视和音乐等的版权、特许经营权以及专利权、商标权和其他版权等。

1. 授予知识产权许可是否构成单项履约义务

授予客户的知识产权许可不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理。

2. 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

授予客户的知识产权许可构成单项履约义务的，企业应当根据该履约义务的性质，进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；

否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

(1) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。

(2) 该活动对客户将产生有利或不利影响。

(3) 该活动不会导致向客户转让商品。

3. 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务

授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务，在履行该履约义务时确认收入。

【例题 38·计算分析题】 甲公司作为一家文化公司，所从事的业务范围涉及音乐唱片制作、唱片印刷、唱片出版、音乐制作、明星包装、歌手宣传推广、演出、版权代理、无线运营等。2×21 年将其拥有的一首中国经典管弦乐的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道(包括电视、广播和网络广告等)使用该经典管弦乐。因提供该版权许可，甲公司每月收取 5 000 元的固定对价。除该版权之外，甲公司无须提供任何其他的商品。该合同不可撤销。

要求：判断甲公司的上述义务是否属于某一时点履行的履约义务，计算甲公司在 2×21 年应确认的收入金额，并说明理由。

答案 属于某一时点履行的履约义务，2×21 年一次性确认收入 120 000 元 ($5\,000 \times 24$)。理由：甲公司除了授予该版权许可外不存在其他履约义务。甲公司并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能(即管弦乐的录音可直接用于播放)，乙公司主要通过该重大独立功能获利，而非甲公司的后续活动。因此，合同未要求甲公司从事对该版权许可有重大影响的活动，乙公司对此也没有形成合理预期，甲公司授予该版权许可属于在某一时点履行的履约义务，应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。

4. 基于销售或使用情况的特许权使用费

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。

【例题 39 · 计算分析题】甲公司是一家著名的中超足球俱乐部。甲公司授权乙公司在其设计生产的服装、帽子、水杯以及毛巾等产品上使用甲公司球队的名称和图标，授权期间为 2 年。合同约定，甲公司收取的合同对价由两部分组成：一是 1 000 万元固定金额的使用费；二是按照乙公司销售上述商品所取得销售额的 10% 计算的提成。乙公司预期甲公司会继续参加当地顶级联赛，并取得优异的成绩。

要求：针对该事项，说明甲公司的会计处理思路。

答案 本例中，该合同仅包括一项履约义务，即授予使用权许可，甲公司继续参加比赛并取得优异成绩等活动是该许可的组成部分，而并未向客户转让任何可明确区分的商品或服务。由于乙公司能够合理预期甲公司将继续参加比赛，甲公司的成绩将会对其品牌（包括名称和图标等）的价值产生重大影响，而该品牌价值可能会进一步影响乙公司产品的销量，甲公司从事的上述活动并未向乙公司转让任何可明确区分的商品，因此，甲公司授予的该使用权许可，属于在某一时段内履行的履约义务。甲公司收取的 1 000 万元固定金额的使用费应当在 2 年内平均确认收入，按照乙公司销售相关商品所取得销售额的 10% 计算的提成应当在乙公司的销售实际完成时确认收入。

(六) 售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。一般来说，售后回购通常有三种形式：一是企业和客户约定企业有义务回购该商品，即存在远期安排。二是企业有权利回购该商

品，即企业拥有回购选择权。三是当客户要求时，企业有义务回购该商品，即客户拥有回售选择权。对于不同类型的售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

1. 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利

在销售时点，客户并没有取得该商品的控制权。在这种情况下，企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：一是回购价格低于原售价的，应当视为**租赁交易**，按照《企业会计准则第 21 号—租赁》的相关规定进行会计处理。二是回购价格不低于原售价的，应当视为**融资交易**，在收到客户款项时确认金融负债，而不是终止确认该资产，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

【例题 40 · 计算分析题】2×21 年 4 月 1 日，甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为 1 000 万元，同时双方约定两年之后，即 2×23 年 4 月 1 日，甲公司将以 800 万元的价格回购该设备。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。

答案 根据合同约定，甲公司负有在两年后回购该设备的义务，因此，乙公司并未取得该设备的控制权。假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是乙公司支付了 200 万元（1 000-800）的对价取得了该设备 2 年的使用权。甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

【例题 41 · 计算分析题】2×21 年 4 月 1 日，甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为 1 000 万元，同时双方约定两年之后，即 2×23 年 4 月 1 日甲公司将以 1 120 万元的价格回购该设备。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。

答案 假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是甲公司该设备作为质押取得了

1 000 万元的借款，两年后归还本息合计 1 120 万元。甲公司应当将该交易视为融资交易，不应当终止确认该设备，而应当在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

2. 企业应客户要求回购商品

企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户**具有行使该要求权的重大经济动因**的，企业应当将回购价格与原售价进行比较，并按照上述第 1 种情形下的原则将该售后回购作为**租赁交易或融资交易**进行相应的会计处理。客户**不具有行使该要求权的重大经济动因**的，企业应当将该售后回购作为**附有销售退回条款的销售交易**进行相应的会计处理。回购价格明显高于该资产回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因。

【例题 42·计算分析题】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 1 000 万元，双方约定，乙公司在 2 年后有权要求甲公司以 800 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值(假定 300 万元)将远低于 800 万元。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。

答案►假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格 800 万元低于原售价 1 000 万元，但远高于该设备在回购时的市场价值 300 万元，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

(七) 客户未行使的权利

企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。

【例题 43·计算分析题】甲公司为一家大型购物中心，以主要负责人的身份销售商

品给客户。甲公司销售的商品适用不同的增值税税率，如零食等适用税率为 13%，粮食等适用税率为 9% 等。2×21 年甲公司向客户销售了 2.5 万张不可退的储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 500 万元。客户可在甲公司经营的任意家门店使用该类储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡金额将全部被消费。甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该类储值卡消费时发生增值税纳税义务。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。

答案►甲公司销售储值卡收取的款项 500 万元中，仅商品价款部分代表甲公司已收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当确认合同负债，其中增值税部分应确认为“应交税费—待转销项税额”，后续每个资产负债表日根据最新信息对合同负债和应交税费的金额进行重新估计。

当企业预收的款项无须退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，例如，放弃储值卡的使用等，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

【例题 44·计算分析题】甲公司为一家连锁餐饮企业，为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 6%。2×21 年，甲公司向客户销售了 6 000 张储值卡，每张卡的面值为 1 000 元，总额为 600 万元。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有相当于储值卡面值金额 1% (即 6 万元) 的部分不会被消费。截至 2×21 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 500 万元，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

要求：根据上述资料，做出甲公司的相

关账务处理。

答案 ▶

(1) 销售储值卡:

借: 库存现金 600
贷: 合同负债 (600/1.06) 566.04
 应交税费—待转销项税额 33.96

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入:

甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为6万元, 该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。

销售的储值卡应当确认的收入 = $(500 + 6 \times 500 / 594) / (1 + 6\%) = 476.46$ (万元)。

借: 合同负债 476.46
 应交税费—待转销项税额
 $(500 / 1.06 \times 6\%) 28.30$
贷: 主营业务收入 476.46
 应交税费—应交增值税(销项税额) 28.30

(八) 无须退回的初始费

企业在合同开始(或接近合同开始)日向客户收取的**无须退回**的初始费(如俱乐部的入会费等)应当**计入交易价格**。

该初始费与向客户转让已承诺的商品相关, 并且该商品构成单项履约义务的, 企业应当在转让该商品时, 按照分摊至该商品的交易价格确认收入; 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关, 但该商品不构成单项履约义务的, 企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时, 按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入; 该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的, 该初始费应当作为未来将转让商品的预收款, 在未来转让该商品时确认为收入。

企业收取了无须退回的初始费且为履行合同应开展初始活动, 但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的, 例如, 企业为履行会员健身合同开展了一些行政管理性质的准备工作, 该初始费与未来将转让的已承诺商品相关, 应当在未来转让该商品时确

认为收入, 企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动; 企业为该初始活动发生的支出应当按照合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。

【例题 45 · 计算分析题】 甲公司作为一家会员制高尔夫俱乐部。甲公司与客户签订了为期3年的合同, 客户入会之后可以随时在该俱乐部打高尔夫。除俱乐部的年费20 000元之外, 甲公司还向客户收取了200元的入会费, 用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无须返还。

要求: 根据上述资料, 说明甲公司应如何进行会计处理。

答案 ▶ 本例中, 甲公司承诺的服务是向客户提供高尔夫服务, 而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务, 而只是一些内部行政管理性质的工作。因此, 甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了200元入会费, 但是该入会费实质上是客户为高尔夫服务所支付的对价的一部分, 故应当作为高尔夫服务的预收款, 与收取的年费一起在3年内分摊确认为收入。

【例题 46 · 计算分析题】 (2018年) 甲公司是一家投资控股型的上市公司, 拥有从事各种不同业务的子公司。

(1) 甲公司的子公司—乙公司是一家建筑承包商, 专门从事办公楼设计和建造业务。20×7年2月1日, 乙公司与戊公司签订办公楼建造合同, 按照戊公司的特定要求在戊公司的土地上建造一栋办公楼。根据合同约定, 建造该办公楼的价格为8 000万元, 乙公司分三次收取款项, 分别于合同签订日、完工进度达到50%、竣工验收日收取合同造价的20%、30%、50%。

工程于20×7年2月开工, 预计于20×9年底完工。乙公司预计建造上述办公楼的总成本为6 500万元, 截至20×7年12月31日止, 乙公司累计实际发生的成本为3 900万