

专题六 收入

教材架构

五步法模型	识别与客户订立的合同	①合同识别②合同合并③合同变更
	识别合同中的单项履约义务	①转让可明确区分商品的承诺 ②一系列实质相同且转让模式相同的,可明确区分的商品
	确定交易价格	①可变对价②合同中存在重大融资成分 ③非现金对价④应付客户对价
	将交易价格分摊至各单项履约义务	①市场调整法②成本加成法 ③余值法
	履行每一单项履约义务时确认收入	①在某一时段履行的履约义务 ②在某一时点履行的履约义务

教材架构

特定交易	①附有销售退回条款的销售 ②附有质量保证条款的销售 ③主要责任人和代理人 ④附有客户额外购买选择权的销售 ⑤授予知识产权许可 ⑥售后回购 ⑦客户未行使的权利 ⑧无须退回的初始费
------	---

【例题■单选题】下列各项交易或事项中,应执行《企业会计准则第14号—收入》的是()。

- A. 出租资产收取租金
- B. 以存货换取客户的固定资产
- C. 以固定资产换取客户的无形资产
- D. 进行债权投资取得的利息

【答案】B

【解析】选项A,适用租赁准则,但知识产权许可、版权许可属于收入准则;选项B,适用收入准则;选项C,适用非货币性资产交换准则;选项D,适用金融工具准则

【例题■单选题】甲房地产开发公司与乙公司签订合同,向其销售一栋建筑物,合同价款为100万元。该建筑物的成本为60万元,乙公司在合同开始日即取得了该建筑物的控制权。根据合同约定,乙公司在合同开始日支付了5%的保证金5万元,并就剩余95%的价款与甲公司签订了不附追索权的长期融资协议,如果乙公司违约,甲公司可重新拥有该建筑物,即使收回的建筑物不能涵盖所欠款项的总额,甲公司也不能向乙公司索取进一步的赔偿。

乙公司计划在该建筑物内开设一家餐馆,并以该餐馆的收益偿还甲公司的欠款。但是,在该

建筑物所在的地区，餐饮行业面临激烈的竞争，且乙公司缺乏餐饮行业的经营经验。下列说法正确的是（ ）

- A. 乙公司在合同开始日即取得了该建筑物的控制权，甲公司应确认收入
- B. 甲公司向乙公司转让建筑物的对价收回可能性很小，故甲公司不应确认收入
- C. 甲乙公司签订的合同具有法律约束力，故甲公司应确认收入
- D. 该合同不满足价款很可能收回的条件，故甲公司应将收到的定金 5 万元确认为收入

【答案】B

【解析】甲公司对乙公司还款的能力和意图存在疑虑，认为该合同不满足合同价款很可能收回的条件。甲公司应当将收到的 5 万元确认为一项负债。

【提示】收入确认条件

- (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的商品相关的权利和义务；
 - (3) 该合同有明确的与所转让的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。
- 企业与客户之间的合同同时满足上述五项条件的，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：

【例题▪多选题】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，并按其使用情况收取特许权使用费。甲公司评估认为，该合同在合同开始日满足本准则第五条规定的五项条件。该专利技术在合同开始日即授权给乙公司使用。在合同开始日后的第一年内，乙公司每季度向甲公司提供该专利技术的使用情况报告，并在约定的期间内支付特许权使用费。在合同开始日后的第二年内，乙公司继续使用该技术，但是，乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用资金不足，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。

在合同开始日后的第三年内，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。下列说法正确的是（ ）

- A. 甲公司在合同第一年应在乙公司使用该专利行为发生时，按照约定的特许权使用费确认收入
- B. 合同开始的第二年，甲公司仍应确认收入，同时应对应收款项进行减值测试
- C. 合同开始日后的第三年，甲公司不再确认特许权使用费收入
- D. 合同开始日后的第三年，甲公司应对现有应收款项继续减值测试

【答案】ABCD

【解析】合同在合同开始日满足本准则第五条规定的五项条件，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。合同开始后的第二年，由于乙公司的信用风险升高，甲公司在确认收入的同时，对乙公司的应收款项进行减值测试。合同开始日后的第三年，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，认为不再满足“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，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。

【例题▪多选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司与丙公司签订合同，每月为丙公司员工提供业务培训服务，合同期限为三年，丙公司每年向甲公司支付培训服务费 13 万元（假定该价格反映了合同开始日该项服务的单独售价）。2019 年 12 月 31 日，双方对合同进行变更，将 2020

年的培训服务费调整为 10 万元（假定该价格反映了合同变更日该项服务的单独售价），同时以 26 万元的价格将合同期限延长三年（假定该价格不反映合同变更日该三年培训服务费的单独售价）。下列关于甲公司的会计处理说法正确的有（ ）。

- A. 2018 年和 2019 年，甲公司每年确认收入 13 万元
- B. 由于新增的三年培训服务费的价格不能反映该项服务在合同变更时的单独售价，因此该项合同变更不能作为单独的合同进行会计处理
- C. 甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时将原合同中未履约部分与合同变更合并为一份新合同进行会计处理
- D. 新合同的合同期限为四年，每年确认收入为 9 万元

【答案】ABCD

【解析】该合同变更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。选项 D，新合同的合同期限为四年每年确认收入=（10+26）/4=9（万元）。

合同变更的情形及处理方式

前提	情形	处理
①商品可明确区分 ②反映新增商品单独售价	合同变更作为单独合同	按照两个合同分别确认收入
①可明确区分 ②不能反映新增商品单独售价	合同变更作为原合同终止及 新合同订立	①已确认收入部分 ②原合同未确认收入部分和 合同变更部分作为新合同
商品不可明确区分	合同变更作为原合同的组成 部分	作为一个合同确认收入

【例题■多选题】甲公司承诺向某客户销售 120 件产品，每件产品售价 100 元。该批产品彼此之间可明确区分，且将于未来 6 个月内陆续转让给该客户。甲公司将其中的 60 件产品转让给该客户后，双方对合同进行了变更，甲公司承诺向该客户额外销售 30 件相同的产品，这 30 件产品与原合同中的产品可明确区分，其售价为每件 95 元（假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价）。上述价格均不包含增值税。

下列说法正确的是（ ）

- A. 新增合同价款反映了新增产品的单独售价，应对新合同中的 30 件产品按每件 95 元确认收入
- B. 应将合同变更部分作为原合同的组成部分
- C. 应将合同变更作为原合同终止及新合同订立
- D. 应将合同变更部分作为新的单独合同

【答案】AD

【解析】由于新增的 30 件产品是可明确区分的，且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价，因此，该合同变更实际上构成了一份单独的、在未来销售 30 件产品的新合同，该新合同并不影响对原合同的会计处理。甲公司应当对原合同中的 120 件产品按每件产品 100 元确认收入，对新合同中的 30 件产品按每件产品 95 元确认收入。

【例题■多选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项固定造价建造合同，合同约定，甲公司为乙公司建造一幢办公楼，合同总金额为 12000 万元，工期三年。预计总成本为 8000 万元。截至 2018 年 12 月 31 日，甲公司实际发生合同成本 2000 万元。2019 年年初，甲乙双方同意更改办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加 500 万元和

300 万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，且根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确认履约进度。不考虑其他因素，下列关于甲公司会计处理正确的有（）。

- A. 2018 年年底，甲公司应确认收入 3000 万元
- B. 2019 年年初，甲公司应将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理
- C. 2019 年年初，甲公司在合同变更日应额外确认收入 12.5 万元
- D. 2019 年年初，甲公司应将合同变更作为单独合同进行会计处理

【答案】AC

【解析】选项 A，截至 2018 年 12 月 31 日，甲公司实际发生合同成本 2000 万元，履约进度 $=2000/8000 \times 100\% = 25\%$ ，因此甲公司在 2018 年应确认收入 3000 万元 $(12000 \times 25\%)$ 。选项 B、D，2019 年年初，因合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更之前已提供的服务不可明确区分，因此甲公司应将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。选项 C，合同变更日，甲公司重新估计的履约进度 $=2000 / (8000 + 300) \times 100\% = 24.10\%$ ，甲公司在合同变更日应额外确认收入金额 $= (12000 + 500) \times 24.10\% - 3000 = 12.5$ （万元）。

【例题▪多选题】乙公司与客户签订合同，向客户出售一台其生产的设备并提供安装服务。该设备可以不经任何定制或改装而直接使用，不需要复杂安装，除乙公司外，市场上还有其他供应商也能提供此项安装服务。下列说法正确的是（）

- A. 销售设备与安装服务能够明确区分，该合同包含两项履约义务
- B. 如合同规定只有由乙公司向客户提供安装服务，该合同应将销售设备和安装服务作为一项履约义务
- C. 如乙公司提供的安装服务很复杂，需对销售的设备进行定制化的重大修改，应将销售设备和安装服务作为一项履约义务
- D. 如合同规定只有由乙公司向客户提供安装服务，该合同仍包含两项履约义务

【答案】ACD

【提示】识别单项履约义务的原则

满足其一	企业向客户转让可明确区分商品或组合的承诺	同时满足	①客户能从商品本身或其他资源一起使用中获益 ②与其他承诺可以单独区分
		不可明确区分	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 ②有重大修改或定制 ③与其他商品具有高度关联性
	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。		

【例题▪多选题】下列各项中，不构成合同中履约义务的有（）。

- A. 甲公司在销售商品的同时提供延保服务 1 年
- B. 乙公司为履行合同而进行的市场调研活动
- C. 丙公司为整理客户档案而进行的行政管理活动

D. 丁公司在销售 A 产品的同时赠送 B 产品

【答案】BC

【解析】企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品，选项 B、C 属于初始活动；选项 A、D 属于向客户转让可明确区分商品的承诺，构成履约义务。

【例题■多选题】下列关于单项履约义务的确认正确的有（ ）

- A. 通常情况下，商品控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务
- B. 商品控制权转移为客户之后的运输活动可能构成单项履约义务
- C. 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作为单项履约义务
- D. 企业向客户转让可明确区分的商品的承诺作为单项履约义务

【答案】ABCD

【例题■单选题】甲公司签订了一项合同，合同总价为 1000 万元，根据合同，如果企业完成了合同目标，可获得 100 万元的奖金，没有完成则没有奖金。甲公司估计完成业绩目标可能性为 90%，完不成的可能性为 10%，甲公司确认的交易价格为（ ）万元。

- A. 1000
- B. 1100
- C. 1090
- D. 1001

【答案】B

【解析】仅有两个可能结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额；

【提示】可变对价

- ①仅有两个可能结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额；
- ②有多个可能结果时，按期望值金额估计可变对价金额。

【例题■多选题】甲公司与乙公司签订固定造价合同，在乙公司的厂区内为其建造一栋办公楼，合同价款为 500 万元。根据合同约定，该项工程的完工日期为 2018 年 3 月 31 日，如果甲公司能够在该日期之前完工，则每提前一天，合同价款将增加 2 万元；相反，如果甲公司未能按期完工，则每推迟一天，合同价款将会减少 2 万元。此外，合同约定，该项工程完工之后将参与省级优质工程奖的评选，如果能够获奖，乙公司将额外奖励甲公司 20 万元。下列说法正确的是（ ）

- A. 该合同中多种可变对价，且可以采用不同方法进行估计
- B. 对于是否按期完工的可变对价，可以按照期望值进行估计
- C. 对于是否获得省级优质工程奖的可变对价，可以按照最有可能金额进行估计
- D. 同一合同中的多种可变对价，只能采用一种方法进行估计

【答案】ABC

【解析】产生可变对价的事项有两项：一是是否按期完工，二是能否获得省级优质工程奖。甲公司可以采用不同的方法对其进行估计：对于前者，甲公司按照期望值进行估计；对于后者，甲公司按照最有可能的金额进行估计。

【例题■多选题】2018 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 2018 年的采购量不超过 2000 件时，每件产品的价格为 80 元，当乙公司在 2018 年的采购量超过 2000 件时，每件产品的价格为 70 元。乙公司在第一季度的采购量为 150 件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过 2000 件。2018 年 4 月，乙公司因完成产能升级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 1000 件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过 2000 件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为 70 元。下

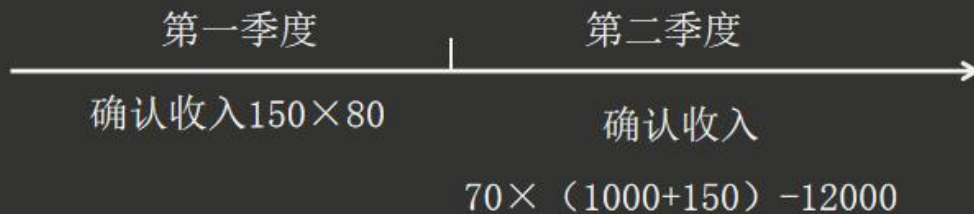
列说法正确的有（）

- A. 甲公司第一季度预计采购量不会超过 2000，应确认的收入为 $150 \times 80 = 12000$
- B. 甲公司在第二季度预计采购量不会超过 2000，应确认的收入为 $1000 \times 80 = 80000$
- C. 甲公司在第二季度预计采购量超过 2000，应确认的收入为 $1000 \times 70 = 70000$
- D. 甲公司在第二季度预计采购量超过 2000，应确认的收入为 $70 \times (1000 + 150) - 12000 = 68500$

假设第二季度预计采购量仍未超过2000



假设第二季度预计采购量超过2000



【答案】ABD

【解析】2018 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 2000 件，甲公司按照 80 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为 12000 元（ 80×150 ）。

2018 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 2000 件，按照 70 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收入 68500 元 [$70 \times (1000 + 150) - 12000$]。

【例题▪多选题】下列关于非现金对价的处理正确的有（）

- A. 企业通常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
- B. 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。
- C. 合同开始日后，非现金对价的公允价值因公允价值变动（对价形式）而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。
- D. 合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价计入交易价格

【答案】ABCD

【例题▪多选题】甲企业为客户生产一台专用设备。双方约定，如果甲企业能够在 30 天内交货，则可以额外获得 100 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，甲企业估计，该 100 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，企业将该设备交付给客户，从而获得了 100 股股票，该股票在此时的价格为每股 6 元。假定企业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。下列说法正

确的是（）

- A. 甲企业应在合同开始日将可变对价 500 元确认为收入
- B. 甲企业应在获得了 100 股股票时，将 500 元确认为收入
- C. 甲企业应在获得了 100 股股票时，将 600 元确认为收入
- D. 甲企业应在获得了 100 股股票时将因对对价形式发生的变动 100 元计入公允价值变动损益

【答案】BD

【例题■多选题】下列关于应付客户对价说法正确的有（）

- A. 应付客户对价应当冲减交易价格，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
- B. 自客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。
- C. 企业应付客户对价超过自客户取得的可明确区分商品公允价值的，超过金额应当作为应付客户对价冲减交易价格。
- D. 企业应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。

【答案】ABCD

【提示】应付客户对价

商品是否明确区分	公允价值是否可靠估计	结果
否		冲减交易价格
是	是	相当于购进
是	否	冲减交易价格
是	是，但支付对价大于公允价值	超过部分冲减交易价格

【例题■多选题】下列属于在某一时段履行的履约义务的说法正确的有（）

- A. 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属于某一时段履行的履约义务
- B. 客户能够控制企业履约过程中在建的商品属于某一时点履行的履约义务
- C. 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属于某一时段履行的履约义务
- D. 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

【答案】ACD

【提示】在某一时段履行的履约义务的判断（满足其一）

- ①客户在履约同时即取得并消耗履约带来的经济利益
- ②客户能够控制履约过程中的在建商品
- ③产出的产品具有不可替代用途且就完成部分有权收取款项

【例题■多选题】甲公司是一家著名的足球俱乐部。甲公司 2019 年年初授权乙公司在其设计生产的服装、帽子、水杯以及毛巾等特许产品上使用甲公司球队的名称和图标，授权期间为 3 年。合同约定，甲公司收取的合同对价由两部分组成：（1）600 万元固定金额的使用费；（2）每年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国内顶级联赛，并取得优异的成绩。甲公司 2019 年一次性收取乙公司支付的 600 万元固定金额的使用费，乙公司 2019 年销售特许产品已确认收入为 2000 万元。甲公司 2019 年有关确认收入表述正确的是（）。

- A. 该合同履约义务为时点业务

- B. 甲公司收取的 600 万元固定金额的使用费应当在 3 年内平均确认收入
- C. 甲公司按照乙公司销售特许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
- D. 甲公司 2019 年确认收入的金额为 400 万元

【答案】BCD

【解析】选项 A，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 600 万元固定金额的使用费应当在 3 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。甲公司 2019 年确认收入的金额 = $600/3 + 2000 \times 10\% = 400$ （万元）。

【例题·多选题】A 公司为集团公司，其子公司包括甲公司和乙公司。2019 年甲公司（物业管理公司），为客户提供保洁服务的长期劳务合同等，满足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。本年甲公司与客户签订一个服务合同，合同期限为一年，打包价格为 300 万元，合同内容包括保洁服务，保安服务和设备维修服务。2019 年乙公司（汽车制造公司）与客户签订一项汽车销售合同，价款 50 万元，假定国家要求对于同类型车提供 1 年质保，但是该企业承诺提供 3 年延保，延长 3 年延保服务价格为 5 万元一次性收取。下列 A 公司的子公司其履约义务判断正确的有（ ）。

- A. 甲公司提供保洁服务，属于明确可区分商品均满足某一时段内履行履约义务的条件，采用相同的方法确定履约进度
- B. 甲公司提供保洁服务，为客户提供保洁服务的长期劳务合同，属于一项履约义务
- C. 乙公司与客户签订一项汽车销售合同，价款 50 万元，假定国家要求对于同类型车提供 1 年质保，但是该企业承诺提供 3 年质保，属于二项履约义务
- D. 乙公司与客户签订一项汽车销售合同，销售汽车控制权转移时一次确认收入；一次性收取的延保服务款 5 万元确认为合同负债，按照履约进度分期确认收入

【答案】ABCD

【例题·单选题】下列各项中，相关费用均由企业承担，则属于合同取得成本的是（ ）。

- A. 销售佣金
- B. 签订合同的差旅费
- C. 合同投标费
- D. 尽职调查费

【答案】A

【解析】无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，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】合同履约成本与合同取得成本

合同履约成本	企业为履行合同发生的成本；下列支出应计入损益： ①管理费用 ②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用 ③与企业过去的履约活动相关的支出
--------	---

	④无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。
合同取得成本	①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，如销售佣金或额外佣金。 ②无论是否取得合同均会发生的差旅费等应当在发生时计入当期损益

【例题■多选题】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期2年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费4万元之外，甲公司还向客户收取了100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需返还。2018年甲公司与500名客户签订了为期2年的合同，一次收取价款2000万元，注册登记等款项5万元。不考虑相关税费，甲公司2018年的会计处理表述不正确的有（ ）。

- A. 将一次收取的价款2000万元确认为2018年的收入
- B. 将一次收取的注册登记等款项5万元确认为2018年的收入
- C. 将一次收取的价款2000万元和注册登记等款项5万元一起在2018年和2019年2年内分摊确认为收入
- D. 将一次收取的价款2000万元在2018年和2019年2年内分摊确认为收入，将一次收取的注册登记等款项5万元确认为2018年的收入

【答案】ABD

【解析】甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务，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100元入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在2年内分摊确认为收入。

【例题■多选题】甲公司是一家音乐唱片公司，2019年12月1日向顾客授予针对一张1975年录制的某一著名管弦乐队演奏的古典交响音乐的唱片许可证，该客户是一家消费品公司，拥有在两年内所有的商业渠道（包括电视广播网络广告）使用该交响乐唱片的权利，甲公司提供许可证而每个月收取10万元的固定对价，该份合同包括企业提供的商品和服务，该合同属于不可撤销合同。2019年甲公司下列会计处理正确的有（ ）。

- A. 甲唱片公司转让许可证的承诺的性质是向客户提供知识产权的使用权，因此属于某一时点履行的义务
- B. 甲唱片公司转让许可证的承诺的性质是向客户提供知识产权的使用权，因此属于某一时段履行的义务
- C. 2019年甲唱片公司一次性确认收入240万元
- D. 2019年甲唱片公司确认一个月收入10万元

【答案】AC

【解析】唱片公司授予其唯一的履约义务是授予许可证，唱片公司确定许可证的有效期为两年，其地域的范围以及确定的允许对唱片进行的使用均为合同中承诺的许可证属性。唱片公司并没有改变授予许可证的唱片的任何合同义务，许可证的唱片具有重大的单独功能（比如说播放功能）。因此客户从唱片获益的能力并非主要源于唱片公司将从事对该项知识产权有重大影响的活动；也没有对客户将产生有利或不利影响。因此，唱片公司转让许可证的承诺的性质是向客户提供知识产权的使用权，因此属于某一时点履行的义务。

【例题▪ 计算题】甲公司是一家健身器材销售公司。2018年10月1日，甲公司向乙公司销售5000件健身器材，单位销售价格为500元，单位成本为400元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为250万元，增值税为40万元。健身器材已经发出，款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于2018年12月1日之前支付货款。在2019年3月31日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为20%。在2018年12月31日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有10%的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材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。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。



甲公司的账务处理如下：

(1) 2018年10月1日发出健身器材时

①预计不会退回的4000件

借：应收账款 232

贷：主营业务收入 200

应交税费—增（销）32

借：主营业务成本 160

贷：库存商品 160

②预计将退回的1000件

借：应收账款 58

贷：预计负债 50

应交税费—增（销）8

借：应收退货成本 40

贷：库存商品 40

(2) 2018年12月1日前收到货款时

借：银行存款 290

贷：应收账款 290

(3) 2018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 25

贷：主营业务收入 25

借：主营业务成本 20

贷：应收退货成本 20

(4) 2019 年 3 月 31 日发生销售退回, 实际退货量为 400 件, 退货款项已经支付 (预计退 10%, 计 500 件, 比预计退的少 100 件)

①再确认 100 件的收入/成本

借: 预计负债 5

贷: 主营业务收入 5

借: 主营业务成本 4

贷: 应收退货成本 4

②剩余 400 件做退货处理

借: 预计负债 20

应交税费—增 (销) 3.2

贷: 银行存款 23.2

借: 库存商品 16

贷: 应收退货成本 16

假设 2019 年 3 月 31 日, 实际退货 500 件

借: 预计负债 25

应交税费—增 (销) 4

贷: 银行存款 29

借: 库存商品 20

贷: 应收退货成本 20

假设 2019 年 3 月 31 日, 实际退货 600 件

②退回 100 件

借: 主营业务收入 5

应交税费—增 (销) 0.8

贷: 银行存款 5.8

借: 库存商品 4

贷: 主营业务成本 4

①退回 500 件

借: 预计负债 25

应交税费—增 (销) 4

贷: 银行存款 29

借: 库存商品 20

贷: 应收退货成本 20

特定交易的处理原则

附有销售退回	①客户取得控制权时: a. 预期有权收取的价款确认收入; b. 预期退还的金额确认预计负债; c. 退回商品的账面价值确认应收退货成本 ②资产负债表日重新估计销售退回情况 (估计变更) ③有瑕疵的商品退回属于附有质量保证条款处理。
附有质量保证条款	①确认单项履约义务的情形: a. 客户能够选择单独购买质量保证的;

	b. 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 ②将交易价格分摊至该单项履约义务； ③无法区分保证类和服务类质量保证的，一起作为单项履约义务
--	--

特定交易的处理原则

主要责任人和代理人	①作为主要负责人的情形（转让前能控制该商品）： a. 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 b. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务； c. 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。 ②企业为主要负责人的按照有权收取的对价总额确认收入； ③企业为代理人的按照有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，或按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的其他方的价款后的净额确定。
-----------	---

特定交易的处理原则

附有客户额外购买选择权	①形式：销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等 ②企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务； ③客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。
-------------	---

特定交易的处理原则

授予知识产权许可	①与所售商品不可明确区分的情形（不构成单项履约义务）： a. 该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺； b. 客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益 ②作为某一时段履行的履约义务（同时满足）： a. 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。 b. 该活动对客户将产生有利或不利影响。 c. 该活动不会导致向客户转让某项商品。 ③基于销售或使用的特许权使用费： 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。
----------	--

特定交易的处理原则

售后回购	企业负有回购义务或回购权利	①销售时点,客户未取得商品控制权 ②回购价低于原售价→租赁交易 ③回购价不低于原售价→融资交易
	企业应客户要求回购	①合同开始日评估客户是否有重大经济动因(回购价明显高于回购时市场价值) a. 客户有重大经济动因的→租赁交易或融资交易 b. 不具有重大经济动因的→附有销售退回条件的销售

特定交易的处理原则

客户未行使的权利	①收到预收款,确认为合同负债,未来履行了履约义务再转为收入 ②收取的预收款无需退回,确认收入
----------	---

特定交易的处理原则

无需退回的初始费	与向客户转让已承诺的商品相关	且该商品构成单项履约义务的	按照分摊至该商品的交易价格确认收入
		不构成单项履约义务的	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
	与向客户转让已承诺的商品不相关	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	

【例题■ 计算题】2018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。截至2018年1月31日,客户共消费100000元,可获得10000个积分,根据历史经验,甲公司估计该积分的兑换率为95%。上述金额均不包含增值税,且假定不考虑相关税费影响。本例中,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,应当作为单项履约义务。

客户购买商品的单独售价合计=100000

甲公司估计积分的单独售价=10000×95%=9500。

商品分摊的交易价格=100000÷109500×100000=91324

积分分摊的交易价格=9500÷109500×100000=8676

甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入91324元,同时,确认合同负债8676元。

借：银行存款 100000

贷：主营业务收入 91324

合同负债 8676

截至 2018 年 12 月 31 日，客户共兑换了 4500 个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户将会兑换的积分总数为 9500 个。因此，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。

积分当年应当确认的收入 = $8676 \times 4500 / 9500 = 4110$;

剩余未兑换的积分 = $8676 - 4110 = 4566$ ，仍然作为合同负债。

借：合同负债 4110

贷：主营业务收入 4110

截至 2019 年 12 月 31 日，客户累计兑换了 8500 个积分。甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计客户将会兑换的积分总数为 9700 个。

积分当年应当确认的收入 = $8676 \times 8500 \div 9700 - 4110 = 3493$;

剩余未兑换的积分 = $8676 - 4110 - 3493 = 1073$ ，仍然作为合同负债。

借：合同负债 3493

贷：主营业务收入 3493

【例题·计算题】2018 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 2 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 2 年后交付产品时支付 449.44 万元，或者在合同签订时支付 400 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 2018 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。

按照上述两种付款方式的内含利率为 6%，甲公司认为该合同包含重大融资成分，假设该融资费用不符合借款费用资本化的要求。写出上述业务的会计分录。

甲公司的账务处理为：

(1) 2018 年 1 月 1 日收到货款。

借：银行存款 400

未确认融资费用 49.44

贷：合同负债 449.44

(2) 2018 年 12 月 31 日确认融资成分的影响。

借：财务费用 24 ($400 \times 6\%$)

贷：未确认融资费用 24

(3) 2019 年 12 月 31 日交付产品。

借：财务费用 25.44 ($424 \times 6\%$)

贷：未确认融资费用 25.44

借：合同负债 449.44

贷：主营业务收入 449.44

【提示】重大融资成分

① 合同中存在重大融资成分的，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。

② 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。

【例题·计算题】甲公司有关设备安装任务资料如下：

资料一：甲公司于 2018 年 12 月 1 日接受一项设备安装任务，安装期为 3 个月，合同总收入 300 万元，至年底已预收安装费 220 万元，实际发生安装费用为 140 万元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用 60 万元。

资料二：2019 年 3 月 1 日设备安装完毕，当年实际发生安装费用为 58 万元（假定均为安装人员薪酬），客户验收合格，并收到其余全部价款。

假定甲公司按实际发生的成本占估计总成本的比例确定安装的履约进度，不考虑增值税等其他因素。

要求：

（1）根据资料（1），编制甲公司 2018 年 12 月的相关会计分录。

【答案】

①实际发生劳务成本

借：合同履约成本—设备安装 140
贷：应付职工薪酬 140

②预收劳务款

借：银行存款 220
贷：合同负债 220

③2018 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本。

实际发生的成本占估计总成本的比例= $140 / (140 + 60) \times 100\% = 70\%$

2018 年 12 月 31 日确认的劳务收入= $300 \times 70\% - 0 = 210$ （万元）

借：合同负债 210
贷：主营业务收入 210

借：主营业务成本 140
贷：合同履约成本 140

（2）根据资料（2），编制甲公司 2019 年 3 月的相关会计分录。

【答案】①实际发生劳务成本

借：合同履约成本—设备安装 58
贷：应付职工薪酬 58

②2019 年确认劳务收入并结转劳务成本。

实际发生的成本占估计总成本的比例= 100%

确认的劳务收入= $300 \times 100\% - 210 = 90$ （万元）

借：合同负债 10（220-210）
银行存款 80
贷：主营业务收入 90

③借：主营业务成本 58
贷：合同履约成本 58

【例题■ 计算题】根据资料编制相关会计分录：

资料一：甲公司是一家手机制造企业，甲公司与乙公司签订一项手机销售合同，甲公司销售给乙公司 1000 部手机，总售价为 100 万元。甲公司承诺售出后 1 年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，免费保修，同时还提供 2 年延保服务，手机单独标价 90 万元和延保单独标价 10 万元。甲公司根据以往经验估计在法定保修期（1 年）内将发生的保修费用为 6 万元。该批手机的成本为 60 万元。合同签订当日，甲公司将该批手机交付给乙公司，同时乙公司向甲公司支付了 100 万价款。

①甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 100

贷：主营业务收入 90

合同负债 10

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

②保修费用按照或有事项处理

借：销售费用 6

贷：预计负债 6

②此延保服务收费 10 万元应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入。延保服务发生时：

借：合同负债

贷：主营业务收入

资料二：甲公司以 100 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 80% 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。上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

【答案】

甲公司估计该折扣券的单独售价 = $50 \times 80\% \times (40\% - 10\%) = 12$ 。

A 商品分摊的交易价格 = $100 \div (100 + 12) \times 100 = 89$ ，

折扣券选择权分摊的交易价格 = $12 \div (100 + 12) \times 100 = 11$ 。

甲公司在销售 A 商品时的账务处理如下：

借：银行存款 100

贷：主营业务收入 89

合同负债 11

资料三：甲公司经营连锁面包店。2018 年，甲公司向客户销售了 5000 张储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 1000000 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大约相当于储值卡面值金额 5%

（即 50000 元）的部分不会被消费。截至 2018 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 400000 元。甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

本例中，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 50000 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。

①消费金额 = 400000，

应确认收入 = $400000 \div (1 + 16\%)$ ；

②未行使的权利 50000 按消费金额占总消费金额比例分摊

= $50000 \times (400000 / 950000) \div (1 + 16\%)$

因此，甲公司在 2018 年销售的储值卡应当确认的收入金额

= $400000 \div (1 + 16\%) + 50000 \times (400000 / 950000) \div (1 + 16\%)$

= 362976

（1）销售储值卡：

借：库存现金 1000000

贷：合同负债 862069（倒挤差额）

应交税费—待转销项税额 137931（ $100 / 1.16 \times 0.16$ ）

（2）根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债 362976

贷：主营业务收入 362976

借：应交税费—待转销项税额 55172 $[400000 \times (1+16\%) \times 16\%]$

贷：应交税费—应交增值税（销项税额）55172

【提示】精讲班中，待转销项税额为 $362976 \times 16\% = 58076.16$ ；唉。。



生无可恋