



第十三章 收入

第一节 收入概述

收入的概念

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

第二节 收入的确认和计量

（一）收入确认和计量的五步法原则

步骤	内容	本质
第一步	识别与客户订立的合同	收入确认
第二步	识别合同中的单项履约义务	
第三步	确定交易价格	收入计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	
第五步	履行各单项履约义务时确认收入	收入确认

（二）识别与客户订立的合同

1. 合同的概念

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）。

2. 收入确认的原则

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。

取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。

3. 收入确认的前提条件

（1）收入确认的一般条件



企业与客户之间的合同同时满足下列条件的,企业应当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的商品(或提供的服务,以下简称转让的商品)相关的权利和义务;

【备注】合同约定的权利和义务是否具有法律约束力,需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断,包括合同订立的方式和流程、具有法律约束力的权利和义务的时间等。

对于合同各方均有权单方面终止完全未执行的合同,且无须对合同其他方作出补偿的,企业应当视为该合同不存在。

其中,完全未执行的合同,是指企业尚未向客户转让任何合同中承诺的商品,也尚未收取且尚未有权收取已承诺商品的任何对价的合同。

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。

因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时,仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图(即客户的信用风险)。

【随堂案例】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。在该建筑物所在的地区,餐饮行业面临激烈的竞争,但乙公司缺乏餐饮行业的经营经验。



【答案解析】本例中，乙公司计划以该餐馆产生的收益偿还甲公司的欠款，除此之外并无其他的经济来源，乙公司也未对该笔欠款设定任何担保。如果乙公司违约，甲公司虽然可重新拥有该建筑物，但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。因此，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。

借：银行存款5

贷：合同负债5

【拓展】

假设该项合同取消，且不需将收到的价款退还给乙公司，则甲公司应当将收到的价款确认为收入；

借：合同负债5

贷：***收入5

甲公司应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足收入确认条件。

(2) 收入确认的特殊情况

①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企业向客户收取无须退回的对价的，应当在已经将该部分对价所对应的商品的控制权转移给客户，并且已不再向客户转让额外的商品且不再负有此类义务时，将该部分对价确认为收入；或者，在相关合同已经终止时，将该部分对价确认为收入。

③对于在合同开始日（合同开始日，是指合同开始赋予合同各方具有法律约束力的权利和义务的日期，即合同生效日。）即满足上述收入确认条件的合同，企业在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。



【随堂案例】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，而后三个季度仅按名义金额付款。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。

【答案解析】本例中，该合同在合同开始日满足收入确认的前提条件，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。合同开始日后的第二年，由于乙公司的信用风险升高，甲公司在确认收入的同时，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。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“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。

④对于不满足上述收入确认条件的合同，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足这些条件。企业如果在合同满足相关条件之前已经向客户转移了部分商品，当该合同在后续期间满足相关条件时，企业应当将在此之前已经转移的商品所分摊的交易价格确认为收入。

⑤没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入。

4. 合同变更

所谓合同变更，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进行会计处理。

【随堂案例】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。

【答案解析】由于新增的30件产品可明确区分且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价，因此，应按单价100元继续执行原合同并将此30件产品销售作为一项新合同认定。

(3) 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。

【随堂案例】沿用上例，甲公司新增销售的30件产品售价为每件80元，且该价格不能反映合同变更时的该产品的单独售价，同时，客户发现已提供的60件产品有瑕疵，双方约定每件折扣15元，共计900元，并从后续30件合同价款中扣减。

【答案解析】

①销售折让应在发生时冲减当期销售收入；

②新增30件产品的售价不能反映变更合同时的单独售价，且这30件产品及未交付的60件产品与已转让的60件产品可以明确区分，则应终止原合同，并将后续的60件产品和30件产品并为一项新合同，单价为93.33元 $[= (60 \times 100 + 30 \times 80) / (60 + 30)]$ 。

(4) 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。

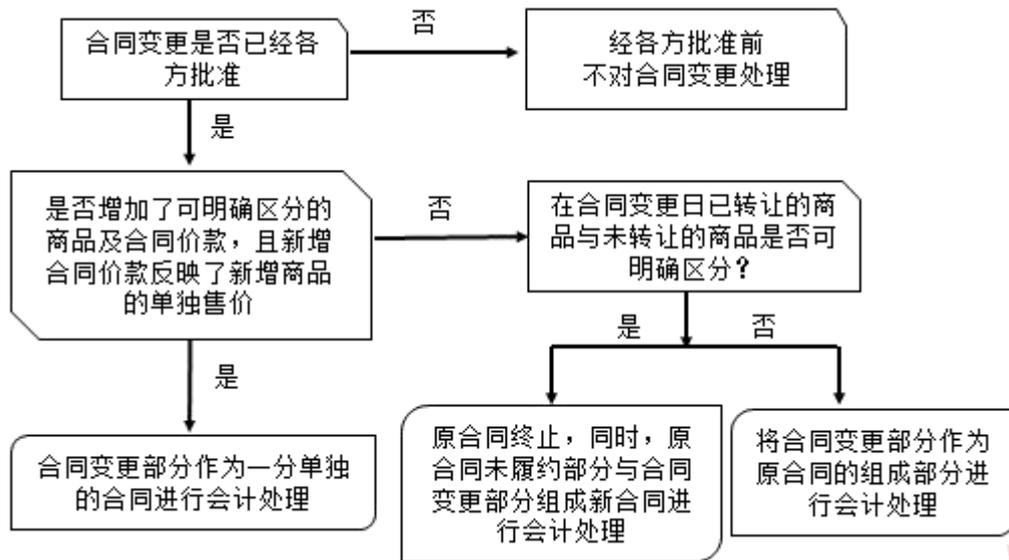
【随堂案例】2018年1月15日,乙建筑公司和客户签订了一项总金额为1 000万元的固定造价合同,在客户自有土地上建造一幢办公楼,预计合同总成本为700万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务,并根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定履约进度。截至2018年末,乙公司累计已发生成本420万元,履约进度为60% (420万元/700万元)。因此,乙公司在2018年确认收入600万元 (1 000万元×60%)。2019年初,合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计,合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

【答案解析】

①由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或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,乙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。

②合同变更后的交易价格为1 200万元 (1 000万元+200万元),乙公司重新估计的履约进度为51.2% [420万元 / (700万元+120万元)],乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元 (51.2%×1 200万元-600万元)。

【小结】合同变更确认步骤



（三）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。

企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

1. 企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺。

企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

一是客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益，即该商品能够明确区分；

二是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（或提供该服务，以下简称转让该商品）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该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：



一是，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。

【随堂案例】企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的砖头、水泥、人工等都能够使客户获益，但是，在该合同下，企业对客户承诺的是为其建造一栋写字楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，企业需提供重大的服务将这些商品或服务进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给客户。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分。

【结论】此合同为一项履约义务。

二是，该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

【随堂案例】企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，虽然该软件无须更新或技术支持也可直接使用，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，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。此时，转让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。

【结论】此合同为一项履约义务。

三是，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。

【随堂案例】企业承诺为客户设计一种新产品并负责生产10个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。此时，企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，二者高度关联，因此，在合同层面是不可明确区分的。

【结论】此合同为一项履约义务。

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。



企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分。

①转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本章所述的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。

比如，每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同。

【结论】此合同为一项履约义务。

②企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时，应当考虑合同中承诺的性质，如果企业承诺的是提供确定数量的商品，那么需要考虑这些商品本身是否实质相同；如果企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务，则需要考虑企业在该期间内的各个时间段（如每天或每小时）的承诺是否相同，而并非具体的服务行为本身。

【随堂案例】企业向客户提供2年的酒店管理服务，具体包括保洁、维修、安保等，但没有具体的服务次数或时间的要求，尽管企业每天提供的具体服务不一定相同，但是企业每天对于客户的承诺都是相同的，因此，该服务符合“实质相同”的条件。

【结论】此合同为一项履约义务。

（四）确定交易价格

1. 交易价格的界定

所谓交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

【备注】

①企业代第三方收取的款项（例如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

②合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。

2. 可变对价确认



(1) 可变对价的情形

- ①企业与客户的合同中约定的对价金额可能会因折扣、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。
- ②根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

(2) 可变对价的确认

企业在判断合同中是否存在可变对价时，不仅应当考虑合同条款的约定，还应当考虑下列情况：

- ①根据企业已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等，客户能够合理预期企业将会接受低于合同约定的对价金额，即企业会以折扣、返利等形式提供价格折让；
- ②其他相关事实和情况表明企业在与客户签订合同时即意图向客户提供价格折让。合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。

(3) 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。

【案例引入】A公司承揽了一项安装劳务，合同期3个月，合同价款为100万元，每提前完工一天加收1万元，相关概率如下：

$$\text{可变对价期望值} = 3 \times 60\% + 2 \times 20\% + 1 \times 10\% + 0 \times 10\% = 2.3 \text{ (万元)}。$$

提前天数	概率	可变对价
3天	60%	3万元
2天	20%	2万元
1天	10%	1万元
按时完工	10%	0万元

(4) 计入交易价格的可变对价金额的限制

【随堂案例】20×8年1月1日，甲公司签订合同，为一只股票型基金提供资产管理服务，合同期限为3年。甲公司所能获得的报酬包括两部分：一是每季度按照季度末该基金净值的1%



收取管理费，该管理费不会因基金净值的后续变化而调整或被要求退回；二是该基金在三年内的累计回报如果超过10%，则甲公司可以获得超额回报部分的20%作为业绩奖励。在20×8年12月31日，该基金的净值为5亿元。假定不考虑相关税费影响。

①甲公司在该项合同中收取的管理费和业绩奖励均为可变对价，其金额极易受到股票价格波动的影响，这是在甲公司影响范围之外的，虽然甲公司过往有类似合同的经验，但是该经验在确定未来市场表现方面并不具有预测价值。因此，在合同开始日，甲公司无法对其能够收取的管理费和业绩奖励进行估计，不满足累计已确认的收入金额极可能不会发生重大转回的条件。

②20×8年12月31日，甲公司重新估计该合同的交易价格时，影响该季度管理费收入金额的不确定性已经消除，甲公司确认管理费收入500万元（5亿元×1%）。

③甲公司未确认业绩奖励收入。因为该业绩奖励仍然会受到基金未来累计回报的影响，有关将可变对价计入交易价格的限制条件仍然没有得到满足。甲公司应当在后续的每一资产负债表日，估计业绩奖励是否满足上述条件，以确定其收入金额。

【理论总结】企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，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。

3. 合同中存在的重大融资成分

（1）符合融资性质的情形

当合同各方以在合同中（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就该交易提供了重大融资利益时，合同中即包含了重大融资成分。

在评估合同中是否存在融资成分以及该融资成分对于该合同而言是否重大时，企业应当考虑所有相关的事实和情况，

①已承诺的对价金额与已承诺商品的现销价格之间的差额；

②下列两项的共同影响：一是企业将承诺的商品转让给客户与客户支付相关款项之间的预计时间间隔，二是相关市场的现行利率。



(2) 不符合融资性质的情形

①客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间（例如，企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等）；

②客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制（例如，按照实际销量收取的特许权使用费）；

③合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的（例如，合同约定的支付条款目的是向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务）。

【随堂案例】2×18年1月，甲公司与乙公司签订了一项施工总承包合同。合同约定的工期为30个月，工程造价为8亿元（不含税价），甲乙双方每季度进行一次工程结算，并于完工时进行竣工结算，每次工程结算额（除质保金及相应的增值税外）由客户于工程结算后5个工作日内支付，除质保金外的工程尾款于竣工结算后10个工作日内支付，合同金额的3%作为质保金，用以保证项目在竣工后2年内正常运行，在质保期满后5个工作日内支付。

乙公司保留了3%的质保金直到项目竣工2年后支付，虽然服务完成时间与乙公司付款时间间隔较长，但是，该质保金旨在为乙公司提供工程质量保证，以防甲公司未能完成其合同义务，而并非向乙公司提供融资。因此，甲公司认为该合同中不包含重大融资成份，无须就延期支付质保金的影响调整交易价格。

(3) 具有融资性质的分期收款销售商品的会计处理原则

【随堂案例】乙公司于2×14年初销售商品给甲公司，总价款为1 000万元，成本700万元。双方约定分三次收款，2×14年末收400万元，2×15年末收300万元，2×16年末收300万元。税法规定，在约定的收款点按约定的收款额计算并出销项税票。假定资本市场利率为10%，增值税税率为16%，无其他相关税费。



(1) 此业务的本质是:

①2×14年初实现收入836.96万元 = [400/(1+10%) + 300/(1+10%)² + 300/(1+10%)³];

②放贷资金836.96万元, 收回本息1 000万元, 实现利息收益163.04万元。

(2) 会计分录如下:

①2×14年初销售商品时:

借: 长期应收款 1 000
贷: 主营业务收入 836.96
未实现融资收益 163.04

②每年利息收益的推算表

年份	年初本金	当年利息收益	当年收款额	当年收本额
2×14年	836.96	83.7	400	316.3
2×15年	520.66	52.07	300	247.93
2×16年	272.73	27.27	300	272.73

③2×14年末收到商品款及增值税销项税, 并认定利息收益时:

A. 借: 未实现融资收益 83.7
贷: 财务费用 83.7

B. 借: 银行存款 400
贷: 长期应收款 400

C. 借: 银行存款 64
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 64

④2×15年末收到商品款及增值税销项税, 并认定利息收益时:

A. 借: 未实现融资收益 52.07
贷: 财务费用 52.07

B. 借: 银行存款 300
贷: 长期应收款 300

C. 借: 银行存款 48
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 48



⑤2×16年末收到商品款及增值税销项税，并认定利息收益时：

A. 借：未实现融资收益	27.27	
贷：财务费用		27.27
B. 借：银行存款	300	
贷：长期应收款		300
C. 借：银行存款	48	
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）		48

【理论总结】

1. 会计处理原则

合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

2. 分期收款销售商品的一般账务处理

①发出商品时：

借：长期应收款	
贷：主营业务收入	
未实现融资收益	

借：主营业务成本

 贷：库存商品

②每期收款时

借：银行存款

 贷：长期应收款

 应交税费——应交增值税（销项税额）

③每期计算确认各期利息收益

借：未实现融资收益

 贷：财务费用



【随堂练习-判断】企业采用具有融资性质的分期收款方式销售商品时，应按照销售合同约定的收款日期分期确认收入。（ ）

【正确答案】×

企业采用具有融资性质分期收款方式销售商品时，通常应该在符合收入确认条件时按照应收合同或协议价款的公允价值一次确认收入，应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，相应进行摊销。

(4) 先收款再发货的重大融资行为

【随堂案例】2×18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，此产品的控制权在交货时转移，甲公司于2×18年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格不包含增值税，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，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。假定不考虑借款费用资本化因素。

甲公司账务处理如下：

①2×18年初收到货款时

借：银行存款	4 000 000
未确认融资费用	494 400
贷：合同负债	4 494 400

②2×18年末确认融资成份的影响

借：财务费用	240 000
贷：未确认融资费用	240 000

③2×19年末交付产品时

借：财务费用	254 400
贷：未确认融资费用	254 400



借：合同负债 4 494 400
 贷：主营业务收入 4 494 400

4. 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等。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。

5. 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。

企业应付客户对价是为了向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。

企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向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。在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

（五）将交易价格分摊至各单项履约义务

1. 会计处理原则

当合同中包含两项或多项履约义务时，为了使企业分摊至每一单项履约义务的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品（或提供已承诺的相关服务）而预期有权收取的对价金额，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。



2. 单独售价的确认

①单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

②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。

【备注】

①市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法；

②成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法；

③余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

【随堂案例】20×7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，A商品的单独售价为6 000元，B商品的单独售价为24 000元，合同价款为25 000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，甲公司有权收取25 000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。

【解析一】

分摊至A商品的合同价款为

5 000 $[(6\ 000 / (6\ 000 + 24\ 000)) \times 25\ 000]$ 元；

分摊至B商品的合同价款为

20 000 $[(24\ 000 / (6\ 000 + 24\ 000)) \times 25\ 000]$ 元。

【解析二】甲公司的账务处理如下：

(1) 交付A商品时：

借：合同资产 5 000
 贷：主营业务收入 5 000

(2) 交付B商品时：



借：应收账款 25 000
 贷：合同资产 5 000
 主营业务收入 20 000

（六）履行每一单项履约义务时确认收入

1. 会计处理原则

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。

企业应当根据实际情况，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。

2. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件。

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，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

企业在履约过程中是持续地向客户转移该服务的控制权的，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在提供该服务的期间内确认收入。

企业在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务，如果该继续履行合同的企业实质上无须重新执行企业累计至今已经完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【随堂案例】企业承诺将客户的一批货物从A市运送到B市，假定该批货物在途经C市时，由另外一家运输公司接替企业继续提供该运输服务，由于A市到C市之间的运输服务是无须重新执行的，因此，表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【结论】企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。



②客户能够控制企业履约过程中在建的商品

企业在履约过程中创建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程中获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

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。

a. 商品具有不可替代用途

b. 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

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业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。

【随堂案例】甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建造过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶

【答案解析】船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的，甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户，因此，该船舶具有不可替代用途。然而，如果乙公司单方面解约，仅需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，表明甲公司无法在整个合同期间内都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。因此，甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务

3. 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。企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进



度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。

(1) 产出法

①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。

②当产出法所需要的信息可能无法直接通过观察获得，或者为获得这些信息需要花费很高的成本时，可采用投入法。

(2) 投入法

①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，主要包括以投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。

②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。

③由于企业的投入与向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系，因此，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。

④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。

【拓展】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：

a. 已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度，如因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗，包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。



b. 已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。

当企业在合同开始日就能够预期将满足下列所有条件时,企业在采用成本法时不应包括该商品的成本,而是应当按照其成本金额确认收入:

一是该商品不构成单项履约义务;

二是客户先取得该商品的控制权,之后才接受与之相关的服务;

三是该商品或材料的成本占预计总成本的比重较大;

四是企业自第三方采购该商品,且未深入参与其设计和制造,对于包含该商品的履约义务而言企业是主要责任人。

【随堂案例】20×8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一部电梯,合同总金额为100万元。甲公司预计的合同总成本为80万元,其中包括电梯的采购成本30万元。

20×8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20×9年2月才会安装该电梯。截至20×8年12月,甲公司累计发生成本40万元,其中包括支付给电梯供应商的采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元。

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,甲公司是主要责任人,但不参与电梯的设计和制造;甲公司采用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。

【答案解析】截至20×8年12月,甲公司发生成本40万元(包括电梯采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元),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,甲公司是主要责任人,但是未参与该电梯的设计和制造,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,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。

因此,20×8年12月,该合同的履约进度为20% $[(40-30)/(80-30)]$,应确认的收入和成



本金额分别为44万元 $[(100-30) \times 20\% + 30]$ 和40万元 $[(80-30) \times 20\% + 30]$

⑤资产负债表日,企业应当在按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额,确认为当期收入。

⑥当履约进度不能合理确定时,企业已经发生的成本预计能够得到补偿的,应当按照已经的成本金额确认收入,直到履约进度能够合理确定为止。

⑦每一资产负债表日,企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时,企业也需要重新评估履约进度是否发生变化,以确保履约进度能够反映履约情况的变化,该变化应当作为会计估计变更进行会计处理。

4. 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。如果企业就该商品享有现时的收款权利,则可能表明客户已经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。

(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。客户如果取得了商品的法定所有权,则可能表明客户已取得对该商品的控制权。如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权,那么企业所保留的这项权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍。

(3) 企业已将该商品实物转移给客户,即客户已占有该商品实物。

客户如果已经占有商品实物,则可能表明其有能力主导该商品的使用并从中获得其几乎全部的经济利益,或者使其他企业无法获得这些利益。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委托代销安排

这一安排是指委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。受托方获得对该商品控制权的，企业应当按销售商品进行会计处理，这种安排不属于委托代销安排；受托方没有获得对该商品控制权的，企业通常应当在受托方售出商品后，按合同或协议约定的方法计算确定手续费并确认收入。

a. 非包销视同买断的会计处理

【随堂案例】A委托B代销商品100件，单件成本0.8万/件，单件协议价1万元，增值税率为16%，B将商品以单价2万元标准卖给C公司。

业务	会计处理	
	A (委托方)	B (受托方)
交付商品	借：发出商品 80 贷：库存商品 80	借：受托代销商品100 贷：受托代销商品款 100
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：应收账款 116 贷：主营业务收入 100 应交税费—应交增值税（销项税额）16 借：主营业务成本 80 贷：发出商品 80	借：银行存款 232 贷：主营业务收入 200 应交税费—应交增值税（销项税额）32 借：主营业务成本 100 贷：受托代销商品 100 借：受托代销商品款 100 应交税费—应交增值税（进项税额） 16 贷：应付账款 116
结算货款	借：银行存款 116 贷：应收账款 116	借：应付账款 116 贷：银行存款 116

【理论总结】

业务	会计处理	
	委托方	受托方
交付商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	①借：应收账款—受托方 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额） ②借：主营业务成本	①借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额） ②借：主营业务成本



老会计-用心传递温度

清单	贷：发出商品	贷：受托代销商品 ③借：受托代销商品款 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款——委托方
结算货款	借：银行存款 贷：应收账款——受托方	借：应付账款——委托方 贷：银行存款

b. 收取手续费的会计处理

【案例引入】A委托B代销商品100件，单件成本0.8万元，单件协议价1万元，增值税率16%，按售价的10%给B提成。B将商品以单价1万元标准给C公司。

业务	会计处理	
	A（委托方）	B（受托方）
交付商品	借：发出商品 80 贷：库存商品 80	借：受托代销商品 100 贷：受托代销商品款 100
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：应收账款 116 贷：主营业务收入100 应交税费——应交增值税（销项税额）16 借：主营业务成本 80 贷：发出商品 80	借：银行存款 116 贷：应付账款 100 应交税费——应交增值税（销项税额）16 借：受托代销商品款100 贷：受托代销商品 100 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 16 贷：应付账款 16
结算货款和手续费	①借：销售费用 10 贷：应收账款 10 ②借：银行存款 106 贷：应收账款 106	借：应付账款 116 贷：银行存款 106 其他业务收入 10 (或主营业务收入)

【理论总结】

业务	会计处理	
	委托方	受托方
交付商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	①借：应收账款——受托方 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）	①借：银行存款 贷：应付账款——委托方 应交税费——应交增值税（销项税额）



	②借：主营业务成本 贷：发出商品	②借：受托代销商品款 贷：受托代销商品 ③借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款——委托方
结算货款和手续费	①借：销售费用 贷：应收账款——受托方 ②借：银行存款 贷：应收账款——受托方	借：应付账款——委托方 贷：银行存款 其他业务收入（或主营业务收入）

老会计
www.lkj100.com



C. 视同买断方式与收取手续费方式的区别

方式	委托方确认收入的时间	受托方有无定价权	受托方确认收入的时间	受托方的收入方式
非包销形式的视同买断	都是在收到代销清单时确认收入	有	在卖出商品时即可确认收入	视为自有商品的销售，以价差方式赚取收益
收到手续费	清单时确认收入	无	在有权收取手续费时确认收入	以手续费方式认定收入
包销形式的视同买断	委托方与受托方完全按正常商品购销行为进行处理，不属于委托代销安排			

②售后代管商品安排

企业有时根据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，由于客户因为缺乏足够的仓储空间或生产进度延迟等原因，直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍然继续持有该商品实物，这种情况通常称为“售后代管商品”安排。

企业除了考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当同时满足下列条件，才表明客户取得了该商品的控制权：

- a. 该安排必须具有商业实质；
- b. 属于客户的商品必须能够单独识别，例如将属于客户的商品单独存放在指定地点；
- c. 该商品可以随时应客户要求交付给客户；
- d. 企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

【随堂案例】20×8年1月1日甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台设备和专用零部件。该设备和零部件的制造期为2年。甲公司在完成设备和零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定企业向客户转让设备和零部件为两个单项履约义务，且都属于在某一时点履行的履约义务。

20×9年12月31日，乙公司支付了该设备和零部件的合同价款，并对其进行了验收。乙公司运走了设备，但是考虑到其自身的仓储能力有限，且其工厂紧邻甲公司的仓库，因此要求将



零部件存放于甲公司的仓库中，并且要求甲公司按照其指令随时安排发货。乙公司已拥有零部件的法定所有权，且这些零部件可明确识别为属于乙公司的物品。甲公司在其仓库内的单独区域内存放这些零部件，并且应乙公司的要求可随时发货，甲公司不能使用这些零部件，也不能将其提供给其他客户使用。

【答案解析】20×9年12月31日，该设备的控制权移给乙公司；对于零部件而言，甲公司已经收取合同价款，但是应乙公司的要求尚未发货，乙公司已拥有零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然这些零部件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，这些零部件的控制权也已经转移给了乙公司。因此，甲公司应当确认销售设备和零部件的相关收入。除销售设备和零部件之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与设备和零部件可明确区分，构成单项履约义务，甲公司需要将部分交易价格分摊至该项服务，并在提供该项服务的期间确认收入。

【随堂案例】A公司生产并销售笔记本电脑。20×7年，A公司与零售商B公司签订销售合同，向其销售1万台电脑。由于B公司的仓储能力有限，无法在20×7年底之前接收该批电脑，双方约定A公司在20×8年按照B公司的指令按时发货，并将电脑运送至B公司指定的地点。20×7年12月31日，A公司共有上述电脑库存1.2万台，其中包括1万台将要销售给B公司的电脑。然而，这1万台电脑和其余2000台电脑一起存放并统一管理，并且彼此之间可以互相替换。

【答案解析】尽管是由于B公司没有足够的仓储空间才要求A公司暂不发货，并按照其指定的时间发货，但是由于这1万台电脑与A公司的其他产品可以互相替换，且未单独存放保管，A公司在向B公司交付这些电脑之前，能够将其提供给其他客户或者自行使用。因此，这1万台电脑在20×7年12月31日不满足“售后代管商品”安排下确认收入的条件。

(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。

主要风险指的是贬值破损风险；主要报酬指的是增值收益报酬。

(4) 客户已接受该商品

当商品通过了客户的验收，通常表明客户已接受该商品。企业在判断是否已经将商品的控制



权转移给客户时,应当考虑客户是否已接受该商品,特别是客户的验收是否仅仅是一个形式。

【提示】上述迹象中,并没有哪一个是或哪几个迹象是决定性的,企业应当根据合同条款和交易实质进行分析,综合判断其是否以及何时将商品的控制权转移给客户,从而确定收入确认的时点。

第三节 合同成本

(一) 合同履约成本

1. 企业为履行合同可能会发生各种成本,企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析,属于存货、固定资产、无形资产等规范范围的应当按照相关章节进行会计处理;

2. 不属于其他章节规范范围且同时满足下列条件的,应当作为合同履约成本确认为一项资产:

(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关

①与合同直接相关的成本包括直接人工(如,支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等);

②直接材料(如,为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等);

③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);

④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

3. 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

①管理费用，除非这些费用明确由客户承担；

②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中；

③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；

④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。

【随堂案例】 甲公司与乙公司签订合同，为其信息中心提供管理服务，合同期限为5年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个信息技术平台供其内部使用，该信息技术平台由相关的硬件和软件组成。甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有的信息系统对接，并进行相关测试。该平台并不会转让给乙公司，但是将用于向乙公司提供服务。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。除此之外，甲公司专门指派两名员工，负责向乙公司提供服务。

【答案解析】 甲公司为履行合同发生的上述成本中，购买硬件和软件的成本应当分别按照固定资产和无形资产进行会计处理；设计服务成本和信息中心的测试成本不属于其他章节的规范范围，但是这些成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务（即提供管理服务）的资源，如果甲公司预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回，则甲公司应当将这些成本确认为一项资产。甲公司向两名负责该项目的员工支付的工资费用，虽然与向乙公司提供服务有关，但是由于其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，因此，应当于发生时计入当期损益。

【拓展】

①设置“合同履约成本”科目；



②报表列示为“存货”项目。

“合同履行成本”科目的明细科目中初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的期末余额合计，减去“合同履行成本减值准备”科目中相应的期末余额后的金额填列“存货”项目。

（二）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。

【备注】增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。

2. 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。

3. 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，例如，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。

【随堂案例】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标赢得一个新客户，为取得和该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用为15 000元，为投标发生的差旅费为10 000元，支付销售人员佣金为5 000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10 000元。

【答案解析】

①甲公司向销售人员支付的佣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。

②甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，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。

③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。



4. 企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金,也属于为取得合同发生的增量成本。

【随堂案例】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100元,现有合同每续约一次员工可以获得提成60元。甲公司预期上述提成均能够收回。

【答案解析】

①甲公司为取得新合同支付给员工的提成100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。

②甲公司为现有合同续约支付给员工的提成60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。

③甲公司相关政策规定,当合同变更时,如果客户在原合同的基础上,向甲公司支付额外的对价以购买额外的商品,甲公司需根据该新增的合同金额向销售人员支付一定的提成,此时,无论相关合同变更属于本节合同变更的哪一种情形,甲公司均应当将应支付的提成视同为取得合同(变更后的合同)发生的增量成本进行会计处理。

【拓展】

①设置“合同取得成本”科目;

②“合同取得成本”科目和“合同履约成本”科目的明细科目中初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的期末余额,减去“合同取得成本减值准备”科目和“合同履约成本减值准备”科目中相应的期末余额填列“其他非流动资产”项目。

③合同取得成本,摊销期限不超过一年的,在发生时计入当期损益。

【考点经纬】

	合同履约成本	合同取得成本
摊销期在一年内	减“合同履约成本减值准备” 列存货项	入当期损益,或列其他流动资产



摊销期超一年的	减“合同履约成本减值准备” 列其他非流动资产	减“合同取得成本减值准备”列其 他非流动资产
---------	---------------------------	---------------------------

(三) 与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

1. 摊销

对于确认为资产的合同履约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。

会计分录如下:

借: 主营业务成本

 合同取得成本减值准备、合同履约成本减值准备

 贷: 合同取得成本、合同履约成本

3. 减值

(1) 合同履约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。

【拓展】①-②=合同履约成本和合同取得成本的公允处置净额。

(3) 以前期间减值的因素之后发生变化,使得公允处置净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。

【拓展】建造合同收入的确认计量

【随堂案例】2018年1月1日,甲建筑公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同,根据双



方合同,该工程的造价为6 300万元,工程期限为1年半,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,每半年与甲公司结算一次;预计2019年6月30日竣工;预计可能发生的总成本为4 000万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务,并属于在某一时段履行的履约义务,甲公司采用成本法确定履约进度,增值税税率为10%,不考虑其他相关因素。

相关数据如下: 单位:万元

累计发生成本	1 500	3 000	4 100
预计尚需发生成本	2 500	1 000	0
合同约定结款	2 500	1 100	2 700
实际收款	2 000	1 000	3 300

【备注】上述价款均不含增值税额。假定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。

【答案解析】甲公司的会计处理如下:

(1) 2018年1月1日至6月30日实际发生工程成本时:

借: 合同履约成本 1 500
贷: 原材料、应付职工薪酬等 1 500

(2) 2018年6月30日

①履约进度=1 500/4 000=37.5%;

②合同收入=6 300×37.5%-0=2 362.5(万元);

③合同成本=4 000×37.5%-0=1 500(万元)。

④会计分录如下:

借: 合同结算——收入结转 2 362.5
贷: 主营业务收入 2 362.5
借: 主营业务成本 1 500
贷: 合同履约成本 1 500



借：应收账款 2 750
 贷：合同结算——价款结算 2 500
 应交税费——应交增值税（销项税额） 250
借：银行存款 2 200
 贷：应收账款 2 200

⑤期末“合同结算”科目的余额为贷方137.5万元（2 500-2 362.5），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137.5万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在2018年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

(3) 2018年7月1日至12月31日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本 1 500
 贷：原材料、应付职工薪酬等 1 500

(4) 2018年12月31日

- ①履约进度=3 000/4 000=75%；
②合同收入=6 300×75%-2 362.5=2 362.5（万元）
③合同成本=4 000×75%-1 500=1 500（万元）；
④会计分录如下：

借：合同结算 2 362.5
 贷：主营业务收入 2 362.5
借：主营业务成本 1 500
 贷：合同履约成本 1 500
借：应收账款 1 210
 贷：合同结算 1 100
 应交税费——应交增值税（销项税额） 110
借：银行存款 1 100
 贷：应收账款 1 100

⑤期末，“合同结算”科目的余额为借方1 125（2 362.5- 1 100-137.5）万元，表



明甲公司已经履行履约义务但尚未与客户结算的金额为1 125万元，由于该部分金额将在2019年内结算，因此，应在资产负债表中作为合同资产列示。

(5) 2019年1月1日至6月30日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本 1 100
 贷：原材料、应付职工薪酬等 1 100

(6) 2019年6月30日

①由于当日该工程已竣工决算，其履约进度为100%

②合同收入=6 300-2 362.5-2 362.5=1 575（万元）；

③合同成本=4 100-1 500-1 500=1 100（万元）；

④会计分录如下：

借：合同结算 1 575
 贷：主营业务收入 1 575
借：主营业务成本 1 100
 贷：合同履约成本 1 100
借：应收账款 2 970
 贷：合同结算 2 700
 应交税费——应交增值税（销项税额） 270
借：银行存款 3 630
 贷：应收账款 3 630

⑤期末，“合同结算”科目的余额为零（1 125+1 575-2 700）。

【理论总结】

(1) 成本法下收入和成本的计算

①合同收入=总收入×完工率-已确认的收入；

②合同成本=预计总成本×完工率-已确认的成本；



(3) 会计分录

①核定当期发生的履约成本

借：合同履行成本

贷：原材料

应付职工薪酬等

②确认合同收入

借：合同结算

贷：主营业务收入

③确认合同成本

借：主营业务成本

贷：合同履行成本

④合同约定结款及增值税额的认定

借：应收账款

贷：合同结算

应交税费——应交增值税（销项税额）

⑤实际收款

借：银行存款

贷：应收账款

第四节 关于特定交易的会计处理

(一) 附有销售退回条款的销售

【随堂案例】甲公司是一家健身器材销售公司。20×8年11月1日，甲公司向乙公司销售5 000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，增值税额为40万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于20×8年12月31日之前支付货款，在20×9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20×8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：



【答案解析】

(1) 20×8年11月1日发出健身器材时

借：应收账款	2 900 000
贷：主营业务收入	2 000 000
预计负债——应付退货款	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	400 000
借：主营业务成本	1 600 000
应收退货成本	400 000
贷：库存商品	2 000 000

(2) 20×8年12月31日前收到货款时

借：银行存款	2 900 000
贷：应收账款	2 900 000

(3) 20×8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	250 000
贷：主营业务收入	250 000
借：主营业务成本	200 000
贷：应收退货成本	200 000

假如20×9年3月31日退货量为500件，其分录是：

借：库存商品	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	40 000
预计负债——应付退货款	250 000
贷：银行存款	290 000
应收退货成本	200 000

(4) 20×9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

借：库存商品	160 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	32 000
预计负债——应付退货款	250 000
贷：应收退货成本	160 000



主营业务收入	50 000
银行存款	232 000
借：主营业务成本	40 000
贷：应收退货成本	40 000

【理论总结】

1. 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。

2. 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。

4. 一般账务处理

① 赊销实现收入时

借：应收账款（全部价税）
贷：主营业务收入（总售价×预计不会退货的比率）
 预计负债（总售价×预计退货率）
 应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本（总成本×预计不会退货的比率）
 应收退货成本（总成本×预计退货率）
贷：库存商品（总成本）

② 到期收款时

借：银行存款



贷：应收账款

③预计退货率调整时

如果调低退货率

借：预计负债

贷：主营业务收入

同时：

借：主营业务成本

贷：应收退货成本

如果调高退货率，则反之。

④退货期满时

如果退货率与预计相同：

借：库存商品

预计负债

应交税费——应交增值税（销项税额）

贷：银行存款

应收退货成本

如果退货率低于预计标准：

借：库存商品

预计负债

应交税费——应交增值税（销项税额）

贷：银行存款

应收退货成本

主营业务收入

同时：

借：主营业务成本

贷：应收退货成本

如果退货率高于预计标准：



借：库存商品

 预计负债

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 主营业务收入

贷：银行存款

 应收退货成本

 主营业务成本

（三）附有质量保证条款的销售

1. 法定义务的质量保证条款应与商品合并一起作单项履约义务，其相关处理按照或有事项准则处理；
2. 额外质量保证条款应作为单项履约义务进行会计处理；
3. 质量保证期限越长，越有可能是单项履约义务；
4. 企业提供的质量保证同时包含上述两类的，应当分别对其进行会计处理，无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。

【随堂案例】甲公司与客户签订合同，销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题甲公司负责提供质量保证服务。此外，在此期间内，由于客户使用不当（例如手机进水）等原因造成的产品故障，甲公司也免费提供维修服务。该维修服务不能单独购买。

【答案解析】

- ①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；
- ②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，尽管其没有单独销售，该服务与手机可明确区分，应该作为单项履约义务。
- ③因此，在该合同下，甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供维修服务，甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例，将交易价格分摊至这两项履约义务，并在各项履约义务履行



时分别确认收入。甲公司提供的质量保证服务，应当按照或有事项准则进行会计处理。

【随堂案例】甲公司为一家轮胎企业，丙公司是一家汽车生产企业，甲公司与丙公司签订一项销售轮胎合同，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，轮胎单独标价80万元和延保单独标价20万元。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。该批轮胎的成本为70万元。合同签订当日，甲公司将该批仪器交付给丙公司，同时丙公司向甲公司支付了100万价款。

【答案解析】

①甲公司的会计处理如下：

借：银行存款	100
贷：主营业务收入	80
合同负债	20
借：主营业务成本	70
贷：库存商品	70
借：销售费用	6
贷：预计负债	6

②此延保服务收费20万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

（四）主要责任人和代理人

1. 企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。

2. 企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金



额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

3. 企业与客户订立的包含多项可明确区分商品的合同中，企业需要分别判断其在这不同履约义务中的身份是主要责任人还是代理人。

4. 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，从而应当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，此时，企业应当考虑该权利是仅在转让给客户时才产生，还是在转让给客户之前就已经存在，且企业一直能够主导其使用，如果该权利在转让给客户之前并不存在，表明企业实质上并不能在该权利转让给客户之前控制该权利。

【随堂案例】甲公司经营购物网站，在该网站购物的消费者可以明确获知在该网站上销售的商品均为其他零售商直接销售的商品，这些零售商负责发货以及售后服务等。甲公司与零售商签订的合同约定，该网站所售商品的采购、定价、发货以及售后服务等均由零售商自行负责，甲公司仅负责协助零售商和消费者结算货款，并按照每笔交易的实际销售额收取5%的佣金。

【答案解析】甲公司经营的购物网站是一个购物平台，零售商在该平台发布所销售商品信息，消费者可以从该平台购买零售商销售的商品。消费者在该网站购物时，向其提供的特定商品为零售商在网站上销售的商品，除此之外，甲公司并未提供任何其他的商品或服务。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司从未有能力主导这些商品的使用，例如，甲公司不能将这些商品提供给购买该商品的消费者之外的其他方；也不能阻止零售商向该消费者转移这些商品，甲公司不能控制零售商用于完成该网站订单的相关存货。因此，消费者在该网站购物时，在相关商品转移给消费者之前，甲公司并未控制这些商品，甲公司的履约义务是安排零售商向消费者提供相关商品，而并未自行提供这些商品，甲公司在该交易中的身份是代理人。

②企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，说明企业在相关服务提供给客户之前



能够控制该相关服务。

【随堂案例】甲公司与乙公司签订合同，为其写字楼提供保洁服务，并商定了服务范围及价格。甲公司每月按照约定的价格向乙公司开具发票，乙公司按照约定的日期向甲公司付款。双方签订合同后，甲公司委托服务供应商丙公司代表其为乙公司提供该保洁服务，并与其签订了合同。甲公司与丙公司商定了服务价格，双方签订的合同付款条款大致上与甲公司与乙公司约定的付款条款一致。当丙公司按照与甲公司的合同约定提供了服务时，无论乙公司是否向甲公司付款，甲公司都必须向丙公司付款。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。

【答案解析】甲公司向乙公司提供的特定服务是写字楼的保洁服务，根据甲公司与丙公司签订的合同，甲公司能够主导丙公司所提供的服务，包括要求丙公司代表甲公司向乙公司提供保洁服务，相当于甲公司利用其自身资源履行了该合同。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。因此，甲公司在丙公司向乙公司提供保洁服务之前控制了该服务，甲公司在该交易中的身份是主要责任人。

③企业自该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，企业应首先获得为生产该组合产出所需要的投入的控制权，然后才能够将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

【随堂案例】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台特种设备，并商定了该设备的具体规格和销售价格，甲公司负责按照约定的规格设计该设备，并按双方商定的销售价格向乙公司开具发票，该特种设备的设计和制造高度相关。为履行该合同，甲公司与其供应商丙公司签订合同，委托丙公司按照其设计方案制造该设备，并安排丙公司直接向乙公司交付设备。丙公司将设备交付给乙公司后，甲公司按与丙公司约定的价格向丙公司支付制造设备的对价，丙公司负责设备质量问题，甲公司负责设备由于设计原因引起的问题。

【答案解析】甲公司向乙公司提供的特定商品是其设计的专用设备。虽然甲公司将设备的制造工作分包给丙公司进行，但是，甲公司认为该设备的设计和制造高度相关，不能明确区分，



应当作为单项履约义务，由于甲公司负责该合同的整体管理，如果在设备制造过程中发现需要对设备规格作出任何调整，甲公司需要负责制定相关的修订方案，通知丙公司进行相关调整，并确保任何调整均符合修订后的规格要求，甲公司主导了丙公司的制造服务，并通过必需的重大整合服务，将其整合作为向乙公司转让的组合产出的一部分，在该专用设备向客户转让前控制了该专用设备，因此，甲公司在该交易中的身份为主要责任人。

4. 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 转让商品的主要责任是企业还是第三方。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 该商品的存货风险在商品转让前后由企业还是第三方承担。
 - ③ 所交易商品的价格由企业还是第三方决定。

6. 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。

【随堂案例】20×7年1月，甲旅行社从A航空公司购买了一定数量的折扣机票，并对外销售。甲旅行社向旅客销售机票时，可自行决定机票的价格等，未售出的机票不能退还给A航空公司。

【答案解析】甲旅行社向客户提供的特定商品为机票，并在确定特定客户之前已经预先从航空公司购买了机票，因此，该权利在转让给客户之前已经存在。甲旅行社从A航空公司购入机票后，可以自行决定该机票的价格、向哪些客户销售等，甲旅行社有能力主导该机票的使用并且能够获得其几乎全部的经济利益。因此，甲旅行社在将机票销售给客户之前，能够控制该机票，甲旅行社的身份是主要责任人。

（五）附有客户额外购买选择权的销售

1. 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大



权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务，在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。

2. 额外购买选择权的情况包括销售激励、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。

3. 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。

4. 客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利，企业无须分摊交易价格，只有在客户行使选择权购买额外的商品时才需要进行相应的会计处理。

【随堂案例】20×8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20×8年1月31日，客户共消费100 000元，可获得10 000个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。假定上述金额均不包含增值税等的影响。

【答案解析】

①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。

②客户购买商品的单独售价合计为100 000元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为9 500元（1元×10 000个积分×95%）。

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=[100 000/（100 000+9500）]×100 000=91 324（元）



分摊至积分的交易价格 = $[9\ 500 / (100\ 000 + 9\ 500)] \times 100\ 000 = 8\ 676$ (元)

③甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入91 324元，同时确认合同负债8 676元。

借：银行存款 100 000
 贷：主营业务收入 91 324
 合同负债 8 676

④截至20×8年12月31日，客户共兑换了4 500个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换9 500个积分。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。

积分应当确认的收入 = $4\ 500 / 9\ 500 \times 8\ 676 = 4\ 110$ (元)； 剩余未兑换的积分 = $8\ 676 - 4\ 110 = 4\ 566$ (元)， 仍然作为合同负债。

借：合同负债 4 110
 贷：主营业务收入 4 110

⑤截至20×9年12月31日，客户累计兑换了8 500个积分。甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计客户总共将会兑换9 700个积分。

积分应当确认的收入 = $8\ 500 / 9\ 700 \times 8\ 676 - 4\ 110 = 3\ 493$ (元)； 剩余未兑换的积分 = $8\ 676 - 4\ 110 - 3\ 493 = 1\ 073$ (元)， 仍然作为合同负债。

【拓展】

- ①合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。
- ②合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。
- ③同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

(六) 售后回购

- 1. 企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。



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的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

(1) 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；

【随堂案例】甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为200万元，同时双方约定两年之后，甲公司将以120万元的价格回购该设备。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。

【答案解析】根据合同有关甲公司在两年后回购该设备的确定，乙公司并未取得该设备的控制权。不考虑货币时间价值等影响，该交易的实质是乙公司支付了80万元（200万元－120万元）的对价取得了该设备2年的使用权。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

(2) 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，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。

【随堂案例】20×7年5月1日，甲公司向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为100万元，增值税税额为16万元。该批商品成本为80万元；商品并未发出，款项已经收到。协议约定，甲公司应于9月30日将所售商品购回，回购价为110万元（不含增值税额）。

【答案解析】

甲公司的账务处理如下：

①5月1日销售商品开出增值税专用发票时：

借：银行存款	1 160 000
贷：其他应付款	1 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	160 000

②回购价大于原售价的差额，应在回购期间按期计提利息费用，计入当期财务费用。由于回



购期间为5个月，货币时间价值影响不大，采用直线法计提利息费用，每月计提利息费用为2（10/5）万元。

借：财务费用	20 000
贷：其他应付款	20 000

③9月30日回购商品时，收到的增值税专用发票上注明的商品价格为110万元，增值税税额为17.6万元，款项已经支付。

借：财务费用	20 000
贷：其他应付款	20 000
借：其他应付款	1 100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	176 000
贷：银行存款	1 276 000

【拓展】企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

2. 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重大经济动因的（即客户行使该要求权的可能性很大），企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照第1种情形的规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，进行会计处理。





请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com