



2021 中级会计实务

主讲：杨菠

第十一章 收入

第三节 合同成本

一、合同履约成本确认条件

合同履约成本确认条件	该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关
	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
	该成本预期能够收回

【提示】

财务报表的列示要求，满足上述条件确认为资产的合同履约成本：

1. 初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为存货；
2. 初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

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。

【教材例·11-25】甲公司与乙公司签订合同，为乙公司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2名员工，负责向乙公司提供服务。

本例中，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本书第三章和第六章的规定进行会计处理；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2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。

满足上述条件确认为资产的合同履约成本，初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为存货；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

【教材例11-26】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。甲公司除发生餐饮、商品材料等成本外，还需要计提固定资产折旧(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，这些费用中哪些应确认为合同履约成本，哪些不能确认为合同履约成本。

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服务成本。该成本需先考虑是否满足上述资本化条件，如



老会计-用心传递温

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。

二、合同取得成本

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。
	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应当在发生时计入当期损益。
	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，企业需要运用职业判断，对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理。

【提示 1】

财务报表的列示要求，满足上述条件确认为资产的合同取得成本

1. 初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为其他流动资产；
2. 初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

【提示 2】

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。企业采用该简化处理方法的，应当对所有类似合同一致采用。

【提示 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。

【提示 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。

【教材例·11-27】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，为投标而发生的差旅费为 10 000 元，支付销售人员佣金 5 000 元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。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。

本例中，甲公司因签订该客户合同而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。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。

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·多选题】（2019）企业为取得销售合同而发生且由企业承担的下列各项支出中，应在发生时计入当期损益的有（ ）。



老会计-用心传递温

- A. 投标活动交通费 B. 尽职调查发生的费用
C. 招标文件购买费 D. 投票文件制作费

【答案】 ABCD

【解析】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。

三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值	(一) 摊销	确认为企业资产的合同履约成本或合同取得成本（以下称“与合同成本有关的资产”），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。
	(二) 减值	与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列第一项减去第二项的差额的，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。 以前期间减值的因素之后发生变化，使得第一项减去第二项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。

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

附有销售退回条款的销售	企业将商品控制权转让给客户之后，可能会因为各种原因（例如，客户对所购商品的款式不满意等）允许客户依照有关合同、法律要求、声明或承诺、以往的习惯做法等选择退货，此销售为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。
	<p>【提示】</p> <p>（1）客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品，不应被视为退货。</p> <p>（2）如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取正常的商品，企业应当按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。</p> <p>（3）对于具有类似特征合同组合，企业也可以在确定退货率、坏账率、合同存续期间等方面运用组合法进行估计。</p>

【教材例 11-28】甲公司是一家健身器材销售公司。2×18 年 10 月 1 日，甲公司向乙公司销



老会计-用心传递温

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，增值税为 32.5 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 2×18 年 12 月 1 日之前支付货款，在 2×19 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 2×18 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) 2×18 年 10 月 1 日发出健身器材。

借：应收账款	2 825 000
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）	325 000
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) 2×18 年 12 月 1 日前收到货款。

借：银行存款	2 825 000
贷：应收账款	2 825 000

(3) 2×18 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

(4) 2×19 年 3 月 31 日发生销售退回，假定实际退货量为 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）	26 000
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	226 000
借：主营业务成本	40 000
贷：应收退货成本	40 000

二、附有质量保证条款的销售



<p>附有质量保证条款的销售</p>	<p>【导学】质保分为3类</p>	<p>第一：法定质保，也就是正常标准之内的质保，不构成额外服务的，比如，企业对产品自身质量问题1年内提供免费保修，不作为单项履约义务，按照或有事项准则规定，对质保责任确认销售费用和预计负债，同时将交易价格一次性确认收入。</p> <p>第二：保证类质保，即构成额外服务的质保，比如，企业对由于客户使用不当造成的问题2年内提供免费保修，应当作为单项履约义务，对额外服务的价值要进行会计估计，然后对交易价格进行分摊，分摊为销售商品和额外服务两项履约义务，分摊后归属于当期销售商品履约义务的部分</p> <p>当期确认收入，归属于以后年度质保期间的额外服务价值，先计入递延收益，以后年度完成质保履约义务时再确认收入：如果法定质保和保证类质保无法区分的，全部确认为保证类质保，不需要再确认销售费用和预计负债了。</p> <p>第三：服务类质保，即客户能够单独购买、有单独售价的质保，则直接确认为单项履约义务。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证。 2. 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； 3. 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。 4. 企业在评估一项质量保证是否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时，应当考虑的因素包括： <ol style="list-style-type: none"> (1) 该质量保证是否为法定要求。当法律要求企业提供质量保证时，该法律规定通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务。 (2) 质量保证期限。企业提供质量保证的期限越长，越有可能表明企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务，该质量保证越有可能构成单项履约义务。
--------------------	-------------------	---

【教材例 11-29】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。本例中，甲公司针对产品的质量问题提供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，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。

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，应当按照本书第十二章的规定进行会计处理。

三、主要责任人和代理人



<p>主要责任人和代理人</p>	<p>(一)企业作为主要责任人的情况</p>	<p>当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时,企业应当判断其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。</p> <p>1. 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后,再转让给客户。</p> <p>【例 11-30】甲公司经营一购物网站,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。</p> <p>本例中,甲公司经营的购物网站是一个购物平台。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。这些特定商品在转移给消费者之前,甲公司没有能力主导这些商品的使用,甲公司在该交易中的身份是代理人。</p> <p>2. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。</p> <p>【例 11-31】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其价格。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。甲公司和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和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。</p> <p>本例中,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。</p> <p>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为主要责任人。</p> <p>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。</p> <p>【例 11-32】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。</p>
------------------	------------------------	--



		<p>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发的问题。</p> <p>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。</p>
		<p>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（专用设备）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。</p>
		<p>【提示】</p> <p>（1）企业无论是主要责任人还是代理人，均应当在履约义务履行时确认收入。</p> <p>（2）企业为主要责任人的，应当按照其自行向客户提供商品而有权收取的对价总额确认收入；</p> <p>（3）企业为代理人的，按照既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入，或者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第三方的价款后的净额确认收入。</p>
	<p>（二）需要考虑的相关事实和情况</p>	<p>转让商品的主要责任是企业还是第三方。</p> <p>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。</p> <p>所交易商品的价格由企业还是第三方决定。</p>

四、附有客户额外购买选择权的销售

<p>附有客户额外购买选择权的销售</p>	<p>概念</p>	<p>企业在销售商品的同时，有时会向客户授予选择权，允许客户据此免费或者以折扣价格购买额外的商品，此种情况称为附有客户额外购买选择权的销售。</p> <p>企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、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。</p>
-----------------------	-----------	---

【教材例 11-33】2×18 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 2×18 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%。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×10 000×95%）。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：

商品分摊的交易价格= [100 000 ÷ (100 000+9 500)] ×100 000=91 324（元）



老会计-用心传递温

积分分摊的交易价格= $[9\ 500 \div (100\ 000+9\ 500)] \times 100\ 000=8\ 676$ (元)

因此, 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

截至 2×18 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。积分当年应当确认的收入为 4 110 元 ($4\ 500 \div 9\ 500 \times 8\ 676$); 剩余未兑换的积分为 4 566 元 ($8\ 676-4\ 110$), 仍然作为合同负债。

借: 合同负债	4 110
贷: 主营业务收入	4 110

截至 2×19 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。积分当年应当确认的收入为 3 493 元 ($8\ 500 \div 9\ 700 \times 8\ 676-4\ 110$); 剩余未兑换的积分为 1 073 元 ($8\ 676-4\ 110-3\ 493$), 仍然作为合同负债。

借: 合同负债	3 493
贷: 主营业务收入	3 493

五、授予知识产权许可

授予知识产权许可	【导学】国际准则中, 把许可证分为两类	客户获取主体知识产权的权利, 相当于卖服务, 主体对知识产权持续更新, 且客户可以继续使用更新后的知识产权, 这种情形属于某一时段的履约义务, 因为客户在主体履约的同时取得并消耗通过主体的履约行为提供的经济利益。
		客户使用主体知识产权的权利 (例如: 卖软件) 主体把知识产权卖给客户后, 主体以后在此知识产权的基础上更新后的知识产权与客户无关, 客户无权使用更新的知识产权,
		这种情形属于某一时点的履约义务, 不管合同中约定卖给客户是, 客户可以使用知识产权几年, 都属于某一时点的履约义务, 因为客户能够在许可证转让的时点主导知识产权的使用并获得几乎所有的经济利益, 这个规定改变原来卖给客户知识产权时, 按照客户可以使用的年限分期确认收入的规则, 现在卖方可以一次性确认收入。
1. 概念 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。		



2. 企业向客户授予知识产权许可时，可能也会同时销售商品，企业应当评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，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。

知识产权许可与所售商品不可明确区分的情形包括：

①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，例如，企业向客户销售设备和相关软件，该软件内嵌于设备之中，该设备必须安装了该软件之后才能正常使用；

②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，例如，客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容。

3. 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务，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：

（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某项商品。

【例 11—34】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司，乙公司是一家大型游轮的运营商。甲公司授权乙公司可在 4 年内使用其 3 部连环漫画中的角色形象和名称，乙公司可以以不同的方式（例如，展览或演出）使用这些漫画中的角色。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色，并会定期创造新的角色，角色的形象也会随时演变。合同要求乙公司必须使用最新的角色形象。在授权期内，甲公司每年向乙公司收取 1 000 万元。

本例中，甲公司除了授予知识产权许可外不存在其他履约义务。

甲公司基于下列因素的考虑，认为该许可的相关收入应当在某一时段内确认：一是，乙公司合理预期（根据甲公司以往的习惯做法），甲公司将实施对该知识产权许可产生重大影响的活动，包括创作角色及出版包含这些角色的连环漫画等；

二是，合同要求乙公司必须使用甲公司创作的最新角色，这些角色塑造得成功与否，会直接对乙公司产生有利或不利影响；

三是，尽管乙公司可以通过该知识产权许可从这些活动中获益，但在这些活动发生时并没有导致向乙公司转让任何商品。

由于合同规定乙公司在一段固定期间内可无限制地使用其取得授权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度。

4. 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务

【例 11—35】甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，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）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司每月收取 1 000 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。

本例中，甲公司除了授予该版权许可外，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（即民歌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。因此，甲公司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。此外，由于甲公司履约的时间与客户付款（两年内每月支付）之间间隔的时间较长，甲公司需要判断该项合同中是否存在重大的融资成分，并进行相应的会计处理。



	<p>5. 基于销售或使用情况的特许权使用费</p> <p>【例 11—36】甲电影发行公司与乙公司签订合同，将其拥有的一部电影的版权授权给乙公司，乙公司可在其旗下的影院放映该电影，放映期间为 6 周。除了将该电影版权授权给乙公司之外，甲公司还同意在该电影放映之前，向乙公司提供该电影的片花，在乙公司的影院播放，并且在该电影放映期间在当地知名的广播电台播放广告。甲公司将获得乙公司播放该电影的票房分成。</p> <p>本例中，甲公司的承诺包括授予电影版权许可、提供电影片花以及提供广告服务。甲公司在该合同下获得的对价为按照乙公司实际销售情况收取的特许权使用费，与之相关的授予电影版权许可占主导地位，这是因为，甲公司能够合理预期，客户认为该电影版权许可的价值远高于合同中的提供电影片花和广告服务。</p> <p>因此，甲公司应当在乙公司放映该电影的期间按照约定的分成比例确认收入。如果授予电影版权许可、提供电影片花以及广告服务分别构成单项履约义务，甲公司应当将该取得的分成收入在这些履约义务之间进行分摊。</p>
--	--

六、售后回购

售后回购	<p>1. 概念：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。</p>
	<p>【例 11—37】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2 000 万元，双方约定，乙公司在 5 年后有权要求甲公司以 1 500 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将远低于 1 500 万元。</p>
	<p>本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格 1 500 万元低于原售价 2 000 万元，但远高于该设备在回购时的市场价值，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。</p>

七、客户未行使的权利

客户未行使的权利	<p>1. 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。</p>
	<p>2. 企业在确定其是否预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额时，应当考虑将估计的可变对价计入交易价格的限制要求。</p>
	<p>3. 如果有相关法律规定，企业所收取的与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（例如，法律规定无人认领的财产需上交政府），企业不应将其确认为收入。</p>

【教材例·11-38】甲公司经营连锁面包店。2×18 年，甲公司向客户销售了 5 000 张储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 100 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大约相当于储值卡面值金额 5%（即 50 000 元）的部分不会被消费。截至 2×18 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 400 000 元。假定甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%，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 50 000 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。因此，甲公司在 2×18 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 372 613 元 $[(400\,000+50\,000) \times 400\,000 \div 950\,000] \div (1+13\%)$ 。



老会计-用心传递温

1. 收入的概念
2. 关于收入确认的原则
3. 收入的确认和计量
4. 合同成本
5. 关于特定交易的会计处理



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com