



初级会计实务教材精讲班

考点 5 可变对价的账务处理

(一) 可变对价的管理	<p>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。若合同中存在可变对价，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。</p> <p>若合同中存在可变对价，企业应当计入交易价格的可变对价进行估计，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，但是企业不能在两种方法之间随意进行选择。</p> <p>【需要注意】企业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。</p>
(二) 可变对价的账务处理	

【例 7-12】2020 日，甲公司向乙公司销售一批商品，增值税专用发票上注明售价为 600000 元，增值税税额为 78000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 540000 元。该项业务属于在某一时点履行的履约义务。2020 年 6 月 20 日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予 5% 的减让。假定甲公司已确认收入。甲公司同意价格折让，并按规定向乙公司开具了增值税专用发票（红字）。2020 年 6 月 30 日，甲公司收到乙公司支付的货款存入银行。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 6 月 1 日，确认收入时：

借：应收账款	678 000
贷：主营业务收入	600 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	78 000

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本	540 000
贷：库存商品	540 000

(2) 20 日，发生销售折让 30000 元（600 000 × 5%）

借：主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 900
贷：应收账款	33 900

(3) 30 日，收到货款时：

借：银行存款	644 100
贷：应收账款	644 100

【例 7-13】甲公司为增值税一般纳税人，2020 年 9 月 1 日销售 A 商品 5000 件并开具增值税专用发票，每件商品的标价为 200 元（不含增值税），A 商品适用的增值税税率为 13%；每件商品的实际成本为 120 元；由于是成批销售，甲公司给予客户 10% 的商业折扣，并在销售合同中规定现金折扣条件为 2/20，N/30，且计算现金折扣时不考虑增值税；当日商品发出，



老会计-用心传递温度

客户收到商品并验收入库。甲公司基于对客户了解,预计客户 20 天内付款的概率为 90%, 20 天后付款的概率为 10%, 2020 年 9 月 18 日, 收到客户支付的货款。

本例中, 该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务。对于商业折扣, 甲公司从应确认的销售商品收入中予以扣除; 对于现金折扣, 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, 甲公司应确认的销售商品收入的金额=200 x (1-10%) x 5 000 x (1-2%)=882 000 (元); 增值税销项税额=200 x (1-10%) x 5 000 x 13%=117 000 (元)

甲公司应编制如下会计分录:

(1) 9 月 1 日, 确认收入、结转成本:

借: 应收账款	999 000
贷: 主营业务收入	882 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	117 000

借: 主营业务成本	600 000
贷: 库存商品	600 000

(2) 18 日, 收到货款:

借: 银行存款	999 000
贷: 应收账款	999 000

【例 7-14】 甲公司是一家电生产销售企业, 销售家电适用的增值税税率为 13%。2020 年 6 月, 甲公司向零售商乙公司销售 1 000 台 W 型冰箱, 每台价格为 3000 元, 合同价款合计 300 万元。每台 W 型冰箱的成本为 2000 元, 乙公司收到 W 型冰箱并验收入库。甲公司向乙公司提供价格保护, 同意在未来 6 个月内, 如果同款冰箱售价下降, 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 7-1 所示。

表 7-1 冰箱售价下降的概率估计

未来 6 个月内的降价金额 (元/台)	概率 (%)
0	40
200	30
400	20
600	10

注: 上述价格均不包含增值税。

本例中该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务。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, 甲公司估计交易价格为每台 2800 元 (3000 x 40% + 2800 x 30% + 2600 x 20% + 2400 x 10%)

2020 年 6 月, 甲公司应编制如下会计分录:

(1) 确认收入时:

借: 应收账款	3 164 000
贷: 主营业务收入	2 800 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	364 000

(2) 结转销售商品成本:

借: 主营业务成本	2 000 000
贷: 库存商品	2 000 000