



收入（下）

五、可变对价的账务处理

（一）可变对价的管理

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。此外，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。

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。企业应当按照**期望值或最能发生金额**确定可变对价的最佳估计数。

①期望值

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。

②最可能发生金额

按照一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额。

（二）可变对价的账务处理

【综合例题】2020年6月1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	678000
贷：主营业务收入	600000
应交税费——应交增值税（销项税额）	78000

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本	540000
贷：库存商品	540000

（2）6月20日，发生销售折让30000元（600000×5%）时：

借：主营业务收入	30000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3900
贷：应收账款	33900

（3）6月30日，收到货款时：

借：银行存款	644100
贷：应收账款	644100

【综合例题】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A商品发出，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



老会计-用心传递温度

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×(1-10%)×5000×(1-2%)=882000(元)；增值税销项税额=200×(1-10%)×5000×13%=117000(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	999000
贷：主营业务收入	882000
应交税费——应交增值税(销项税额)	117000
借：主营业务成本	600000
贷：库存商品	600000

(2) 9月18日，收到货款：

借：银行存款	999000
贷：应收账款	999000

【综合例题】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1000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所示。

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(3000×40%+2800×30%+2600×20%+2400×10%)。

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	3164000
贷：主营业务收入	2800000
应交税费——应交增值税(销项税额)	364000

(1) 结转销售商品成本：

借：主营业务成本	2000000
贷：库存商品	2000000

六、在某一时段内完成的商品销售收入的账务处理

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。

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：



老会计-用心传递温度

- 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。

1、履约进度的确定

采用产出指标（如实际测量的完工进度、评估已实现的结果、时间进度、已完工或交付的产品等）或投入指标（如投入的材料数量、花费的人工或机器工时、发生的成本和时间进度）确定恰当的履约进度。

【提示】常见的是按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度。

2、在某一时段履行的履约义务确认收入的账务处理

$$\text{履约进度} = \frac{\text{累计实际发生的成本}}{\text{预计总成本}} \times 100\%$$

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

①本期收入=总收入×履约进度-确认过的收入

②本期成本=总成本×履约进度-确认过的成本

【综合例题】甲公司为增值税一般纳税人，装修服务适用增值税税率 9%。2020 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项为期 3 个月的装修合同，合同约定装修价款为 500000 元，增值税税额为 45000 元，装修费用每月月末按完工进度支付。2020 年 12 月 31 日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为 25%；乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税款。截至 2020 年 12 月 31 日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本 100000 元（假定均为装修人员薪酬），估计还将发生劳务成本 300000 元。假定该业务属于甲公司的主营业务，全部由甲公司自行完成；该装修服务构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务；甲公司按照实际测量的完工进度确定履约进度。

（1）实际发生劳务成本 100000 元：

借：合同履约成本 100000
贷：应付职工薪酬 100000

（2）2020 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本：

2020 年 12 月 31 日确认的劳务收入=500000×25%=125000（元）。

借：银行存款 136250
贷：主营业务收入 125000
应交税费——应交增值税（销项税额） 11250

借：主营业务成本 100000
贷：合同履约成本 100000

2021 年 1 月 31 日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工进度为 70%；乙公司按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2021 年 1 月，为完成该合同发生劳务成本 180000 元（假定均为装修人员薪酬），为完成该合同估计还将发生劳务成本 120000 元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本 180000 元：

借：合同履约成本 180000
贷：应付职工薪酬 180000



老会计-用心传递温度

(2) 2021 年 1 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本:

2021 年 1 月 31 日确认的劳务收入=500000×70%-125000=225000 (元)。

借: 银行存款 245250
贷: 主营业务收入 225000
应交税费——应交增值税(销项税额) 20250
借: 主营业务成本 180000
贷: 合同履约成本 180000

2021 年 2 月 28 日, 装修完工; 乙公司验收合格, 按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2021 年 2 月, 为完成该合同发生劳务成本 120000 元(假定均为装修人员薪酬)。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 实际发生劳务成本 120000 元:

借: 合同履约成本 120000
贷: 应付职工薪酬 120000

(2) 2021 年 2 月 28 日确认劳务收入并结转劳务成本:

2021 年 2 月 28 日确认的劳务收入=500000-125000-225000=150000 (元)。

借: 银行存款 163500
贷: 主营业务收入 150000
应交税费——应交增值税(销项税额) 13500
借: 主营业务成本 120000
贷: 合同履约成本 120000

(一) 合同成本与合同负债

1、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。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。

2、合同履约成本

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。包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用。
- (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。

会计分录为:

借: 合同履约成本
贷: 原材料、应付职工薪酬、银行存款等
借: 主营业务成本
贷: 合同履约成本

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;



老会计-用心传递温度

(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。

3、合同负债

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。需要说明的是，对于尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。

4、合同资产

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。

【综合例题】2020 年 4 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两种商品，A 商品的单独售价为 6000 元，B 商品的单独售价为 24000 元。合同价款为 25000 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 A、B 两种商品全部交付之后，甲公司才有权收取 25000 元的合同对价。上述价格均不包含增值税。A、B 商品的实际成本分别为 4200 元和 18000 元。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。2020 年 5 月 1 日，甲公司交付 B 商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 25000 元，增值税税额为 3250 元。2020 年 6 月 1 日，甲公司收到客户支付的货款存入银行。

A 商品应当分摊的交易价格 = $6000 \div (6000 + 24000) \times 25000 = 5000$ （元）

B 商品应当分摊的交易价格 = $24000 \div (6000 + 24000) \times 25000 = 20000$ （元）

(1) 交付 A 商品时：

借：合同资产	5000
贷：主营业务收入	5000
借：主营业务成本	4200
贷：库存商品	4200

(2) 交付 B 商品时：

借：应收账款	28250
贷：合同资产	5000
主营业务收入	20000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3250
借：主营业务成本	18000
贷：库存商品	18000

(3) 收到货款时：

借：银行存款	28250
贷：应收账款	28250

资产	联系	区别
应收款项	企业拥有的有权收取对价的合同权利	无条件（时间）
合同资产		取决于其他条件 （其他履约义务的履行）



老会计-用心传递温度

(二) 合同取得成本及销售收入的账务处理

企业对已确认为资产的合同取得成本，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。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。

【综合例题】甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个服务期为 5 年的客户，该客户每年末支付含税咨询费 1908000 元。为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用 15000 元，为投标而发生的差旅费 10000 元，支付销售人员佣金 50000 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 10000 元。

【解析】甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于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以及向销售部门经理支付的年度奖金（不能直接归属于可识别的合同）不属于增量成本，应当于发生时直接计入当期损益。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 支付相关费用：

借：合同取得成本	50000
管理费用	25000
销售费用	10000
贷：银行存款	85000

(2) 每月确认服务收入，摊销销售佣金：

服务收入 = $1908000 \div (1+6\%) \div 12 = 150000$ (元)

销售佣金摊销额 = $50000 \div 5 \div 12 = 833.33$ (元)

借：应收账款	159000
销售费用	833.33
贷：合同取得成本	833.33
主营业务收入	150000
应交税费——应交增值税（销项税额）	9000

(三) 合同履约成本及销售收入的账务处理

企业对已确认为资产的合同履约成本，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

【综合例题】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2020 年 12 月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧 120000 元、酒店土地使用权摊销费用 65000 元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入 424000 元，全部存入银行。

【解析】甲公司经营酒店主要是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，这些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合同履约成本。已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。

甲公司应编制如下会计分录：

① 确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履约成本	185000
贷：累计折旧	120000
累计摊销	65000

② 12 月确认酒店服务收入并摊销合同履约成本：



老会计-用心传递温度

借：银行存款	424000
贷：主营业务收入	400000
应交税费——应交增值税（销项税额）	24000
借：主营业务成本	185000
贷：合同履约成本	185000

老会计
www.lkj100.com