



2024 年初级会计职称《初级会计实务》精讲班

第一节 收入

(二)附有质量保证条款的销售

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。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；对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但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。作为单项履约义务的质量保证应当进行相应的会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。

【例 7-9】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。

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，但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《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定进行会计处理。

(三)附有客户额外购买选择权的销售

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。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。

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。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。对于该项重大权利，企业应当将其与原购买的商品单独区分，作为单项履约义务。按照各单项履约义务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。其中，分摊至重大选择权的交易价格与未来的商品相关，企业应当在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。

【例 7-10】2023 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 2023 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(计算结果保留整数)。

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，应当作为一项单独的履约义务。客户购买商品的单独售价合计为 100000 元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为 9500 元(10000×1×95%)。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：

商品分摊的交易价格= $[100000 \div (100000+9500)] \times 100000=91324$ (元)

积分分摊的交易价格= $[9500 \div (100000+9500)] \times 100000=8676$ (元)



因此，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 2023 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，仍然预计客户总共将会兑换 9500 个积分。因此，甲公司以客户已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 = $4500 \div 9500 \times 8676 = 4110$ (元)；

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

借：合同负债 4110
贷：主营业务收入 4110

(四) 售后回购

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。

企业应当区分下列两种情形分别对售后回购交易进行会计处理：

1. 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。

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，尽管客户可能已经持有了该商品的实物，但是，由于企业将会回购或者有权回购该商品，导致客户主导该商品的使用并从中获取几乎全部经济利益的能力受到限制。因此，在销售时点客户并没有取得该商品的控制权，企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：

一是回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；

二是回购价格不低于原售价的应当视为融资交易，而不是终止确认该商品应当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。

2. 企业应客户要求回购商品的。

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的重大经济动因的，企业应当将回购价格与原售价进行比较，并按照第 1 种情形下的原则将该售后回购作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。客户不具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。

在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等。当回购价格明显高于该商品回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因。