

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

知识点 3 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>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 10-32】 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致的问题。</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>

知识点 4 附有客户额外购买选择权的销售

附有客户额外购买选择权的销售	概念：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。

【例 10-33】2020 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 2020 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 = $[100\ 000 \div (100\ 000 + 9\ 500)] \times 100\ 000 = 91\ 324$ （元）

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 2020 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 2021 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

知识点 5 授予知识产权许可

	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。

<p style="color: red;">授予知识产权许可</p>	<p>【导学】国际准则中，把许可证分为两类</p>	<p>1. 概念</p> <p>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。</p>
		<p>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。</p> <p>知识产权许可与所售商品不可明确区分的情形包括：</p> <p>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；</p> <p>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。</p>
		<p>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：</p> <p>（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。</p> <p>（2）该活动对客户将产生有利或不利影响。</p> <p>（3）该活动不会导致向客户转让某项商品。</p> <p>【例 10-34】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。</p> <p>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。</p> <p>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：</p> <p>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；</p> <p>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；</p> <p>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。</p> <p>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投权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度。</p> <p>4. 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务</p> <p>【例 10-35】甲音乐唱片公司（以下简称“甲公司”）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。</p> <p>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</p>

	<p>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> <p>5. 基于销售或使用情况的特许权使用费</p> <p>【例 10-36】甲电影发行公司（以下简称“甲公司”）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>
--	--

知识点 6 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 10-37】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>
------	--

知识点 7 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>
----------	--

【例 10-38】甲公司经营连锁面包店。2021 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 2021 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 2021 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 372 613 元 $[(400\,000 + 50\,000) \div 950\,000] \div (1 + 13\%)$ 。甲公司的账务处理为：

借：库存现金 1 000 000
 贷：合同负债 884956 $[1\,000\,000 \div (1 + 13\%)]$
 应交税费——待转销项税额 115044

（2）根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债 372 613

应交税费——待转销项税额	46 018 [400 000 ÷ (1+13%) × 13%]
贷：主营业务收入	372 613
应交税费——应交增值税（销项税额）	46 018

【例 10-39】甲公司是一家电商平台，平台商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务，甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款，甲公司按照货款的 6% 向商家收取佣金，并判断自己在商品买卖交易中是代理人。2018 年，甲公司向平台的消费者销售了 2 000 张不可退回的电子购物卡，每张卡的面值为 100 元，总额 200 000 元。假设不考虑相关税费的影响。

本例中，考虑到甲公司在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，甲公司销售电子购物卡收取的款项 200 000 元中，仅佣金部分 12 000 元（200 000 × 6%，不考虑相关税费）代表甲公司已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债。对于其余部分（即 188 000 元），为甲公司代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

相应的账务处理为：

借：银行存款	200 000
贷：合同负债	12 000
其他应付款	188 000

知识点 8 无须退回的初始费

无须退回的初始费	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企业在合同开始（或邻近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费通常包括入会费、接驳费、初装费等。 2. 企业收取该初始费时，应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。 3. 企业应当在转让该商品时，按照分推至该商品的交易价格确认收入。
-----------------	--

【例 10-40】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期 2 年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费 2000 元之外，甲公司还向客户收取了 50 元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无须返还。

本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务（即可随时使用的健身场地），而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务，而只是一些内部行政管理性质的工作。因此，甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在 2 年内分摊确认为收入。

【本章小结】

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

辛勤的蜜蜂永远没有时间的悲哀。——布莱克