

注册会计师 会计 教材精讲班

【例题 17-14】甲公司是一家知名服装品牌生产零售商，拥有数百家直营连锁店。小型服装生产商乙公司向甲公司供应服装，乙公司将按照甲公司选定《供货清单》的要求将商品发送到甲公司指定的直营门店。商品收到后，甲公司组织验货，按照《供货清单》核对商品，确保没有短溢、货不对板等情形。甲公司将从乙公司采购的服装与其自产的服装一起管理并负责实际销售，其商标为甲公司商标，对外宣传为联名款。甲乙双方协商确定吊牌价，甲公司在吊牌价 7 折以上可自行对外销售并制定相应的促销策略，7 折以下需得到乙公司的许可。

甲乙双方根据销售收入每月五五分成。如果商品自上架陈列 30 日仍未售出，甲公司有权将未出售的商品全部退回给乙公司，但在甲公司决定将商品退回前，乙公司不得取回、调换或移送商品。如果需办理退换货的，甲公司可自行决定为客户办理退换货、赔偿等事项，之后可向乙公司追偿。假定不考虑其他因素。

本例中，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。在客户付款购买商品之前，甲公司能够主导商品的使用，例如出售、调配或下架，并从中获得其几乎全部的经济利益，因此拥有对该商品的控制权，是主要责任人。

另外需要说明的是，本例中对于与控制权相关的三个迹象：一是从客户的角度，甲公司承担销售、退换货和赔偿的主要责任；二是在转让商品之前，甲乙双方均承担了该商品的存货风险，转让商品之后，乙公司承担了该商品的存货风险；三是双方协商确定吊牌价，甲乙双方均无权自主决定所交易商品的价格。与控制权相关的三个迹象的分析，并不能明确区分主要责任人和代理人，这些相关事实和情况的迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

【例题 17-15】甲公司经营一家连锁超市，以主要负责人的身份销售商品给客户。甲公司销售的商品适用不同的增值税税率，如零食等适用税率为 13%，粮食等适用税率为 9%等。2×18 年，甲公司向客户销售了 5 000 张不可退的储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 1 000 000 元。客户可在甲公司经营的任意一家门店使用该等储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡金额将全部被消费。甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该等储值卡消费时发生增值税纳税义务。

本例中，甲公司经营一家连锁超市，销售适用不同税率的各种商品，并收取商品价款及相应的增值税。因此甲公司销售储值卡收取的款项 1 000 000 元中，仅商品价款部分代表甲公司已收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当确认合同负债，其中增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。甲公司应根据历史经验（例如公司以往年度类似业务的综合税率等）估计客户使用该类储值卡购买不同税率商品的情况，将估计的储值卡款项中的增值税部分确认为应交税费——待转销项税额，将剩余的商品价款部分确认为合同负债。

实际消费情况与预计不同时，根据实际情况进行调整；后续每个资产负债表日根据最新信息对合同负债和应交税费的金额进行重新估计。

（四）附有客户额外购买选择权的销售（续约选择权）

1. 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。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，将交易价格分摊至该履约义务（合同负债），在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入
2. 客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计
3. 客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利

【例题】甲公司签订合同，以 100 元的价格销售产品 A，并且在合同中约定，如果客户在未来 30 天内额外购买任何产品，在限额 100 元的范围内，可以享受 6 折优惠。此外，作为其季度促销的一部分，甲公司打算在未来 30 天内对

所有销售实行 9 折优惠。取得 6 折优惠的客户不能同时享受 9 折优惠。未来 30 天，所有客户都是享受 9 折。假定甲公司估计客户兑现折扣券的可能性为 80%，且每位客户将平均购买 50 元的额外产品。

折扣券的单独售价=50×增量折扣 30%×80%=12（元）。

分摊后的交易价格

产品 A=100÷112×100=89.29（元）

折扣券=12÷112×100=10.71（元）

借：银行存款	100
贷：主营业务收入	89.29
合同负债	10.71

客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。

为简化实务操作，当客户行使该权利购买的额外商品与原合同下购买的商品类似，且企业将按照原合同条款提供该额外的商品时，例如，企业向客户提供续约选择权，企业可以无须估计该选择权的单独售价，而是直接把其预计将提供的额外商品的数量以及预计将收取的相应对价金额纳入原合同，并进行相应的会计处理。

【例题】甲公司与客户签订为期一年的合同，以每件 1 000 元的价格向客户销售 A 产品，数量不限，客户可以选择在合同到期时与原合同相同的条款续约一年。这款产品通常每年提价 20%，但行使续约选择权的客户可以按原合同价格（低于当年的市场价格）购买 A 产品。

甲公司认为该续约选择权向客户提供了重大权利，且符合简化处理的条件，因此，甲公司可以无须将原合同的交易价格分摊至该续约选择权，而是直接按照每件 1 000 元的价格确认原合同和续约后的合同下销售的 A 产品收入。