

## 第十七章收入、费用和利润

### 【知识点 4】关于特定交易的会计处理（★★★）

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：

分摊至商品的交易价格= $[100\ 000 \div (100\ 000+9\ 500)] \times 100\ 000=91\ 324$ （元）

分摊至积分的交易价格= $[9\ 500 \div (100\ 000+9\ 500)] \times 100\ 000=8\ 676$ （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 20×7 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。

积分应当确认的收入= $4\ 500 \div 9\ 500 \times 8\ 676=4\ 110$ （元）；

剩余未兑换的积分= $8\ 676-4\ 110=4\ 566$ （元），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 20×8 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。

积分应当确认的收入= $8\ 500 \div 9\ 700 \times 8\ 676-4\ 110=3\ 493$ （元）；

剩余未兑换的积分= $8\ 676-4\ 110-3\ 493=1\ 073$ （元），仍然作为合同负债。

【2018 年·综合题（部分）】甲公司为境内上市公司且为增值税一般纳税人，销售货物适用的增值税率为 13%。2×16 年度及 2×17 年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：

.....

（4）2×17 年 7 月 1 日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，甲公司每销售 1 台合同价格为 10000 万元的 D 设备，客户可获得 625 万个积分，每个积分从购买 D 设备的次年起 3 年内可在该客户再次购买 D 设备时抵减 5 元。

2×17 年 7 月 1 日起至 12 月 31 日止期间，甲公司共计销售 D 设备 10 台，合同价格总额 100000 万元及增值税总额 16000 万元（假定税法规定按照全部合同价格计算的增值税销项税额）已收存银行；销售 D 设备产生的积分为 6250 万个。该积分是甲公司向客户提供的一项重大权利，甲公司预计销售 D 设备积分的兑换率为 80%。甲公司负责提供销售 D 设备的质量保证服务，如果 D 设备在 1 年内出现质量问题，甲公司负责免费维修，但如果因客户员工操作不当等非设备本身质量原因导致的故障，甲公司不负责提供免费维修服务。

根据以往经验，甲公司销售的 D 设备 1 年保质期内 70% 不会发生质量问题；20% 可能发生较小质量问题；10% 发生较大质量问题。甲公司预计销售的 D 设备发生较小质量问题的维修费用为销售合同价格总额的 1%；发生较大质量问题的维修费用为销售合同价格总额的 2%。

本题所涉及的协议或合同均符合企业会计准则关于合同的定义并经各方管理层批准，因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回，涉及的销售价格或合同价格均不含增值税。除上述所给资料外，不考虑货币时间价值，不考虑除增值税以外的税费及其他因素。

要求：（4）根据资料（4），说明甲公司销售 D 设备合同附有的单项履约义务；计算每一单项履约义务应分摊的合同价格；计算甲公司因销售 D 设备应确认的质量保证费用；编制甲公司与销售 D 设备及相应的质量保证服务相关的会计分录。

④

借：银行存款 113000  
    贷：主营业务收入 80000  
        合同负债 20000  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 13000  
借：销售费用 400

贷：预计负债

400

【答案】（4）①甲公司销售D设备合同分为销售D设备和授予客户奖励积分两个单项履约义务；

②考虑积分兑换率后奖励积分的单独售价=5×6250×80%=25000（万元）。

分摊至商品的合同价格

=100000×[100000/(100000+25000)]=80000（万元）。

分摊至积分的合同价格

=100000×[25000/(100000+25000)]=20000（万元）。

③甲公司因销售D设备应确认的质量保证费用

=100000×(20%×1%+10%×2%)=400（万元）；

【2021年综合题部分】甲公司为一家上市公司，2017年度和2018年度发生的有关交易或事项如下：（1）甲公司2017年12月1日起开始推行一项会员客户奖励积分计划。根据该计划，会员客户在甲公司每消费100元可获得1个积分，每个积分从次月开始在会员客户购物时可抵减1元。2017年12月，甲公司共向其会员客户销售商品1000万元，这些客户共获得10万个积分。根据历史经验，甲公司对该积分的兑换率预计还是85%，2018年1月，甲公司的会员客户在购物时使用了2万个积分，抵减购物款2万元，甲公司对该积分的兑换率预计还是85%。假定企业所得税法对上述交易的处理与企业会计准则相同。

【要求】根据资料（1），计算甲公司2017年12月向会员客户销售商品应当确认的收入金额，以及2018年1月会员客户使用积分应当确认的收入金额，并编制相关会计分录。

【答案】基于资料（1）的相关会计处理：

①商品的单独售价=1000（万元）；

②积分的单独售价=10×1×85%=8.5（万元）；

③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：

分摊至商品的交易价格=1000/(1000+8.5)×1000=991.57（万元）

分摊至积分的交易价格=8.5/(1000+8.5)×1000=8.43（万元）

④2017年12月确认收入的金额为991.57万元，分录如下：

借：银行存款	1000
贷：主营业务收入	991.57
合同负债	8.43

⑤2018年1月，甲公司的会员客户在购物时使用了2万个积分，应确认收入的金额=2/8.5×8.43=1.98（万元）。

借：合同负债	1.98
贷：主营业务收入	1.98

【提示2】实务操作的简化处理方式，常见于企业向客户提供续约选择权的情况。

当客户享有的额外购买选择权是一项重大权利时，如果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商品的，则企业可以无需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。