

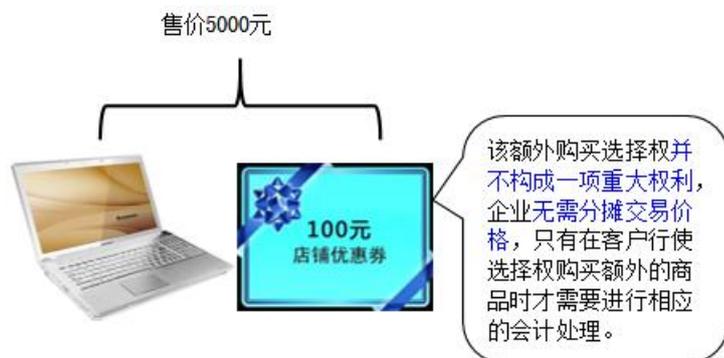
第四节 关于特定交易的会计处理

四、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。



【思考】企业实施一项奖励积分计划，客户每消费 10 元便可获得 1 个积分，每个积分的单独售价为 0.1 元，该积分可累积使用，用于换取企业销售的产品，客户通常能够累积足够的积分来免费换取产品，是否属于提供了重大权利？

【答案】属于。

【解释】教材原文：虽然客户每笔消费所获取的积分的价值相对于消费金额而言并不重大，但是由于该积分可以累积使用，基于企业的历史数据，客户通常能够累积足够的积分来免费换取产品，这可能表明该积分向客户提供了重大权利。

【提示】当企业向客户提供了额外购买选择权，但客户在行使该选择权购买商品的价格反映了该商品的单独售价时，即使客户只能通过与企业订立特定合同才能获得该选择权，该选择权也不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。

【例题】电信公司与客户签订合同，以套餐的方式向客户销售一部手机和两年的通信服务，包括每月 200 分钟的语音服务和 4G 的数据流量，并按月收取固定费用；同时，客户可以根据需要，在任何月份按照约定的价格购买额外的语音服务和数据流量。约定的价格与其他客户单独购买语音服务和数据流量时的价格相同，是

否属于提供了重大权利？

【解析】不属于。理由：如果该约定的价格与其他客户单独购买语音服务和数据流量时的价格相同，则表明电信公司向客户提供的该额外购买选择权并不构成一项重大权利，企业无需分摊交易价格。

【例 12-34】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。

【分析】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 个积分×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。

分摊至商品的交易价格=100 000×100 000/（100 000+9 500）=91 324（元）

分摊至积分的交易价格=100 000×9 500/（100 000+9 500）=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（10 000 个积分×95%）。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=8 676×4 500/9 500=4 110（元）；

| | |
|----------|-------|
| 借：合同负债 | 4 110 |
| 贷：主营业务收入 | 4 110 |

剩余未兑换的积分的金额=8 676-4 110=4 566（元），仍然作为合同负债。

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。

积分应当确认的收入

=8 676×8 500/9 700-4 110=3 493（元）；

| | |
|----------|-------|
| 借：合同负债 | 3 493 |
| 贷：主营业务收入 | 3 493 |

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

【提示】需要说明的是，企业向客户授予奖励积分，该积分可能有多种使用方式，例如该积分只能用于兑换本企业提供的商品、只能用于兑换第三方的商品，或者客户可以在二者中进行选择，企业应当根据具体情况确定收入确认的时点和金额。

【例·多选题】甲公司 2022 年 1 月 1 日开始执行一项积分计划，约定客户每消费 1 元可积 1 分，满 100 分可抵现金 1 元。2022 年共发生符合条件的销售额 2000 万元，积分 2000 万分；甲公司预计将有 100%的积分被使用。当年没有客户使用所授予积分。下列关于甲公司积分业务的处理，表述正确的有（ ）。（计算结果保留两位小数）

- A. 甲公司应按照销售额确认商品销售收入 2000 万元
- B. 甲公司应将积分价值 20 万元确认为收入
- C. 2022 年甲公司因该业务应确认收入总额为 1980.20 万元
- D. 客户实际使用积分时，甲公司应按照使用比例将积分对应的价值转入收入

【答案】CD

【解析】甲公司应在交易发生时将交易价格分摊至销售的商品和授予的积分，积分公允价值=2000/100×100%=20（万元），分摊至商品的交易价格=2000/（2000+20）×2000=1980.20（万元），应于销售发生时确认收入；而分摊至积分的交易价格=20/（2000+20）×2000=19.80（万元），应于积分实际使用时，按照使用的比例分摊相应的价值转入收入。因此选项 C、D 正确。