

四、综合题（本题型共 2 小题 32 分。答案中的金额单位以万元表示，涉及计算的，要求列出计算步骤。）

1. 甲公司从事生物制药、体外试剂的研发、生产、销售和检测业务。2×19 年至 2×20 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

（1）甲公司与乙体检中心签订常年合作协议，甲公司向乙体检中心提供肠癌筛查试剂盒，每个试剂盒的结算价格为 400 元。体检客户购买了乙体检中心的包含肠癌筛查试剂盒的体检套餐后，将试剂盒带回家中。自行采集样本装入试剂盒中寄回甲公司，甲公司检测完毕后将检测结果以短信形式告知体检客户。乙体检中心按照当月完成体检的客户人数与甲公司结账，不论体检客户是否将样本寄回给甲公司，款项均于下月支付给甲公司，试剂盒的有效期为半年，若半年内体检客户未将样本寄回给甲公司，则试剂盒失效，相关款项无需退回。根据历史经验，甲公司预计体检客户未将样本寄回的可能性较低。

2×19 年 7 月 1 日，甲公司向乙体检中心发出 100 个试剂盒，有效期至 2×19 年 12 月 31 日。2×19 年 7 月 31 日，甲乙双方对账，7 月共有 100 位体检客户购买了试剂盒，甲公司收回试剂盒 80 个，完成检测 60 个。2×19 年 8 月 2 日，乙体检中心通过银行转账向甲公司支付款项 4 万元。2×19 年 8 月，甲公司收回 18 个试剂盒，完成检测 38 个。截至 2×19 年 12 月 31 日，100 个试剂盒仍有 2 个未寄回，试剂盒已失效。

（2）甲公司向丙公司授权使用某项无形资产（技术），授权期为 2 年，自该项技术向丙公司交付之日起，丙公司一次性向甲公司支付授权使用费 1000 万元。此外，根据丙公司使用该技术生产的产品每年实现销售收入的 5%向甲公司支付授权使用费。甲公司于 2×19 年 1 月 1 日将存储技术资料的加密 U 盘交给丙公司，丙公司可以随时登录甲公司网站对 U 盘进行解密。丙公司于 2×19 年 1 月 20 日通过银行转账向甲公司支付 1000 万元，并于 2×19 年 2 月 1 日登录网站解密 U 盘。甲公司向丙公司交付技术资料后，不会再对技术进行任何修改。

2×20 年 1 月 5 日，丙公司告知甲公司，利用该技术生产的产品在 2×19 年实现销售收入 6000 万元，应向甲公司支付授权许可费 300 万元。

（3）根据甲公司的销售政策。员工每取得一项新合同，可以获得合同价款总额 3%的业务提成费，若员工离职，尚未支付的业务提成费将一次性支付给员工。

2×19 年 7 月 1 日，甲公司与丁公司签订了 2 年期销售合同，合同期自 2×19 年 7 月 1 日至 2×21 年 6 月 30 日；销售总量为 24 万件，每月销售 1 万件；合同价款总额为 4 000 万元。甲公司正常执行该合同，销售该产品的毛利率为 20%。该销售合同由业务员张三取得，甲公司于 2×19 年 7 月 25 日通过银行转账向张三支付了 6 个月的业务提成费 30 万元，剩余的业务提成费于 2×20 年 2 月 15 日一次性支付。

（4）甲公司用一批自产药品换取戊公司某办公楼 1 至 2 层两年的使用权，该批药品对外销售价格为 1 200 万元；若采用一次性支付两年租金的方式，办公楼两年租金的市场价格为 1 100 万元。协议约定的租赁期自 2×20 年 1 月 1 日至 2×21 年 12 月 31 日。甲公司于 2×19 年 12 月 10 日向戊公司一次性交付药品。2×20 年 1 月 1 日与戊公司办理了办公楼交接手续。

其他资料：（1）甲公司 2×19 年度财务报告于 2×20 年 3 月 15 日经批准报出；（2）不考虑客户未行使的权利；

（3）本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

（1）根据资料（1），分析说明甲公司与乙体检中心的合作业务确认收入时应当采用的方法，计算甲公司 2×19 年 7 月应确认的收入金额；分别编制甲公司 2×19 年相关月份与试剂盒收入相关的会计分录。

【答案】

（1）甲公司向乙体检中心转让试剂盒与为最终客户（体检客户）提供检测服务不可明确区分，两者组合在一起构成单项履约义务，且该单项履约义务属于在某一时点履行的履约义务，因此甲公司应在客户取得商品控制权（即甲公司将检测结果以短信形式告知体检客户）时确认收入。对于客户未寄回样本的试剂盒，甲公司应在试剂盒到期失效时确认收入。

甲公司 2×19 年 7 月应确认的收入金额=0.04×60=2.4（万元）。

2×19 年 7 月的相关会计分录：

借：应收账款 2.4

贷：主营业务收入 2.4

根据题意：2×19 年 8 月 2 日，乙体检中心通过银行转账向甲公司支付款项 4 万元。2×19 年 8 月，甲公司收回 18 个试剂盒，完成检测 38 个。截至 2×19 年 12 月 31 日，100 个试剂盒仍有 2 个未寄回，试剂盒已失效。

2×19 年 8 月的相关会计分录：

借：银行存款 4
 贷：应收账款 2.4
 合同负债 1.6
借：合同负债 1.52 (0.04×38)
 贷：主营业务收入 1.52
2×19年12月的相关会计分录：
借：合同负债 0.08 (0.04×2)
 贷：主营业务收入 0.08

(2) 根据资料(2)，分析说明甲公司向丙公司授予技术使用权确认收入应当采用的方法、时点；编制甲公司2×19年度与授予技术使用权收入相关的会计分录。

【答案】

(2) 由于甲公司向丙公司交付技术资料后，不会再对技术进行任何修改，因此甲公司向丙公司授予技术使用权属于在某一时点履行的履约义务，应在履行该履约义务时确认收入。具体而言，丙公司在2×19年2月1日登录网站解密U盘，表明丙公司自2×19年2月1日起能够使用某项知识产权许可并开始从中获利，所以甲公司应在2×19年2月1日针对其收取的固定对价1 000万元确认收入；丙公司按相关产品销售收入的5%向甲公司支付的授权使用费，属于基于销售或使用情况的特许权使用费，甲公司应当在丙公司相关销售或使用行为实际发生与甲公司履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入，因此甲公司应当在2×20年1月5日确认收入300万元。

相关会计分录如下：

2×19年1月20日：

借：银行存款 1 000
 贷：合同负债 1 000

2×19年2月1日：

借：合同负债 1 000
 贷：主营业务收入 1 000

2×20年1月5日：

借：应收账款 300
 贷：主营业务收入 300

(3) 根据资料(3)，判断甲公司2×19年新签订合同相关的业务提成费是否属于合同取得成本，说明理由，分析说明业务提成费的会计处理方法，编制甲公司2×19年7月与业务提成费相关的会计分录。

【答案】

甲公司2×19年新签订合同相关的业务提成费属于合同取得成本。理由：该业务提成费属于为取得该销售合同发生的增量成本，且预期能够收回。

甲公司将2×19年新签订合同相关的业务提成费作为合同取得成本确认为一项资产后，由于相关销售合同将持续2年，各月销量均匀发生，因此应采用直线法对该项合同取得成本进行摊销，每月摊销金额为5万元(120/24)，计入销售费用。

2×19年7月与业务提成费相关的会计分录如下：

借：合同取得成本 120 (4 000×3%)
 贷：银行存款 30
 其他应付款 90
借：销售费用 5 (120/24)
 贷：合同取得成本 5

(4) 根据资料(4)，分析说明甲公司与戊公司的资产互换交易中确认收入的时点，计算收入确认的金额；编制甲公司2×19年度相关会计分录。

【答案】

甲公司与戊公司的资产互换交易中确认收入的时点为 2×19 年 12 月 10 日；应确认的收入金额为非现金对价在合同开始日的公允价值，即 1 100 万元。甲公司在 2×19 年度的相关会计分录为：

借：合同资产 1 100

 贷：主营业务收入 1 100