

借：银行存款	13 560	
贷：主营业务收入		12 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	1 560	
借：主营业务成本	10 000	
贷：受托代销商品		10 000
③收到 A 企业开具的增值税专用发票时		
借：受托代销商品款	10 000	
应交税费—应交增值税（进项税额）	1 300	
贷：应付账款—A 企业		11 300
④实际向 A 企业付款时		
借：应付账款—A 企业	11 300	
贷：银行存款		11 300

四、客户有额外选择权的销售业务处理

情形	销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券、合同续约选择权等
评估	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。（有利可图） 情形一：享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣；（重大） 情形二：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，该选择权不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。
处理原则	（1）提供重大权利：应当作为单项履约义务，按照本节有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务。 （2）在 a. 客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者 b. 该选择权失效时，确认相应的收入。

【例 15-15】

甲公司 2×17 年起设有一项授予积分计划，客户每购买 10 元商品即被授予 1 个积分，每个积分可在未来购买企业商品时按 1 元的折扣兑现。2×17 年度，客户购买了 100 000 元的商品，获得可在未来购买时兑现的 10 000 个积分。客户已购买商品的单独售价为 100 000 元，每个积分的单独售价为 0.95 元。2×18 年甲公司预计共有 9 500 个积分被兑现，至年末客户兑现积分 4 500 个；2×19 年甲公司预计共有 9 700 个积分被兑现，至年末客户累计兑现积分 8 500 个。

【答案】

2x17 年账务处理：

分摊至商品的交易价格

$$= [100\,000 \div (100\,000 + 9\,500)] \times 100\,000 = 91\,324 \text{ (元)}$$

分摊至积分的交易价格

$$= [9\,500 \div (100\,000 + 9\,500)] \times 100\,000 = 8\,676 \text{ (元)}$$

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

2x18 年账务处理：

积分应当确认的收入

$$= 4\,500 \div 9\,500 \times 8\,676 = 4\,110 \text{ (元)}；$$

剩余未兑换的积分

$$= 8\,676 - 4\,110 = 4\,566 \text{ (元)}，仍然作为合同负债。$$

借：合同负债 4 110

 贷：主营业务收入 4 110

2x19 年账务处理：

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

借：合同负债 3 493

贷：主营业务收入 3 493

至此，合同负债的余额 = $8\ 676 - 4\ 110 - 3\ 493 = 1\ 073$ （元）。

五、涉及知识产权许可的销售业务处理

项目	说明
含义	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。
评估	是否构成单项履约义务？（即：是否与所售商品明确分开）
不构成单项履约义务	<p>情形一：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（如，企业向客户销售设备和相关软件）</p> <p>情形二：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（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>处理原则： 企业应当将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理</p>

企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

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；
2. 该活动对客户将产生有利或不利影响；
3. 该活动不会导致向客户转让某项商品。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：

1. 客户后续销售或使用行为实际发生；
2. 企业履行相关履约义务。