



第一节 收入

（四）附有客户额外购买选择权的销售

1. 额外购买选择权的种类

额外购买选择权的情况包括销售激励、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。



第一节 收入

2. 处理原则

(1) 对于附有客户购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项**重大权利**。

(2) 企业**提供重大权利**的，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，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，**确认相应收入**。



第一节 收入

提示：

①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信息后，予以合理估计。

②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。



第一节 收入

【计算分析】 20×7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20×7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%。假定上述金额均不包含增值税等的影响。



第一节 收入

解析：

①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，应当作为一项单独的履约义务。

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/积分×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，具体如下：



第一节 收入

分摊至商品的交易价格

$$=100\ 000\times[100\ 000\div(100\ 000+9\ 500)]=91\ 324$$

(元)

分摊至积分的交易价格

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

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



第一节 收入

②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数占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。



第一节 收入

积分应当确认的收入

$$=8\ 676 \times (4\ 500 \div 9\ 500)$$

$$=4\ 110 \text{ (元)};$$

剩余未兑换的积分

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

借：合同负债 4 110

贷：主营业务收入 4 110



第一节 收入

③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。（单独售价的后续变动，无须重新计算分摊的交易价格）

积分应当确认的收入

$$=8\ 676 \times (8\ 500 \div 9\ 700) - 4\ 110$$

$$=3\ 493 \text{ (元)};$$

剩余未兑换的积分

$$=8\ 676 - 4\ 110 - 3\ 493 = 1\ 073 \text{ (元)}, \text{ 仍然作为合同负}$$

债。



第一节 收入

（五）涉及知识产权许可的销售业务处理

1. 处理原则

企业向客户授予知识产权许可的，应当评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行，**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的收入；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**有利或者不利影响**。

（3）该活动**不会导致**向客户转让商品。



第一节 收入

2. 确认收入时点

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：（估计可变对价的例外规定）

- （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。



第一节 收入

（六）售后回购销售业务处理

1. 概念

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。



第一节 收入

2. 具体情形

(1) 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为**租赁交易或融资交易**进行相应的会计处理。



第一节 收入

①回购价格低于原售价，视为租赁交易，按照租赁准则的规定进行会计处理；

②回购价格不低于原售价，视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债（其他应付款），并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。



第一节 收入

(2) 企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。（有利可图）

客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照上述第1种情形进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理。



第一节 收入

（七）客户有未行使合同权利的销售业务处理

1. 企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。

2. 当企业预收款项无须退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，例如，放弃储值卡的使用等。企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。



第一节 收入

【计算分析】 甲公司经营连锁面包店。2×19年，甲公司向客户销售了5 000张储值卡，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何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额5%（即50 000元）的部分不会被消费。截至2×19年12月31日，客户使用该储值卡消费的金额为400 000元。甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。



第一节 收入

解析：

本例中，甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为50 000元，该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。

因此，甲公司在2×19年销售的储值卡应当确认的收入金额为372 613 $[(400\ 000+50\ 000\times 400\ 000\div 950\ 000)\div(1+13\%)]$ 元。



第一节 收入

甲公司的账务处理如下：

(1) 销售储值卡。

借：库存现金

1 000 000

贷：合同负债

884 956

应交税费——待转销项税额

115 044

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额。

借：合同负债



第一节 收入

（八）客户支付的不可退还的初始费处理

1. 企业在合同开始日（或接近合同开始日）向客户收取的无须退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。



第一节 收入

2. 企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。（3种情形）

（1）**相关且构成单项履约义务**，企业应当在**转让**该商品时，按照**分摊**至该商品的交易价格确认收入；

（2）**相关，但不构成单项履约义务**，企业应当在**包含**该商品的单项履约义务履行时，按照**分摊**至该单项履约义务的交易价格确认收入；

（3）**不相关**，该初始费应当作为未来将转让商品的**预收款**，在未来转让该商品时确认为收入。



第一节 收入

3. 企业收取了无须退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，例如，企业为履行会员健身合同开展了一些行政管理性质的准备工作，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本节合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。



第一节 收入

【单选·2021】甲公司2020年1月1日开始实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，每个积分可在未来购物时按1元的折扣兑现。自该计划实施以来，客户共消费140 000元，甲公司估计该积分的兑换率为98%。截至2020年12月31日，客户共兑换了8 800个积分，甲公司预计该积分的兑换率维持不变。假定不考虑增值税等相关税费。2020年积分应当确认的收入为（ ）元。

- A. 8 014
- B. 8 800
- C. 8 178
- D. 0



第一节 收入

答案：A

解析：奖励积分单独售价 = $140\ 000/10 \times 98\% \times 1 = 13\ 720$

(元)；

奖励积分应分摊交易价格

$$= 140\ 000 \times [13\ 720 / (13\ 720 + 140\ 000)] = 12\ 495$$

(元)；

2020年积分兑现的收入

$$= 12\ 495 \times (8\ 800 / 13\ 720) = 8\ 014 \text{ (元)}。$$



第一节 收入

【单选·2021】甲公司与乙公司均系增值税一般纳税人。

甲公司以其生产的一批产品换入乙公司一项特许经营权，交换日该批产品的账面价值为520万元，不含税公允价值为650万元，增值税税额为84.5万元。该项特许经营权的不含税公允价值为800万元，增值税税额为48万元。甲公司以银行存款向乙公司支付补价113.5万元，另支付特许经营权相关税费1万元。该项非货币性资产交换具有商业实质，甲、乙双方均取得对方开具的增值税专用发票。甲公司换入该项特许经营权的入账金额为（ ）万元。

A. 800

B. 801

C. 764.5

D. 91



第一节 收入

答案：B

解析：甲公司换入该项特许经营权的入账金额=650+84.

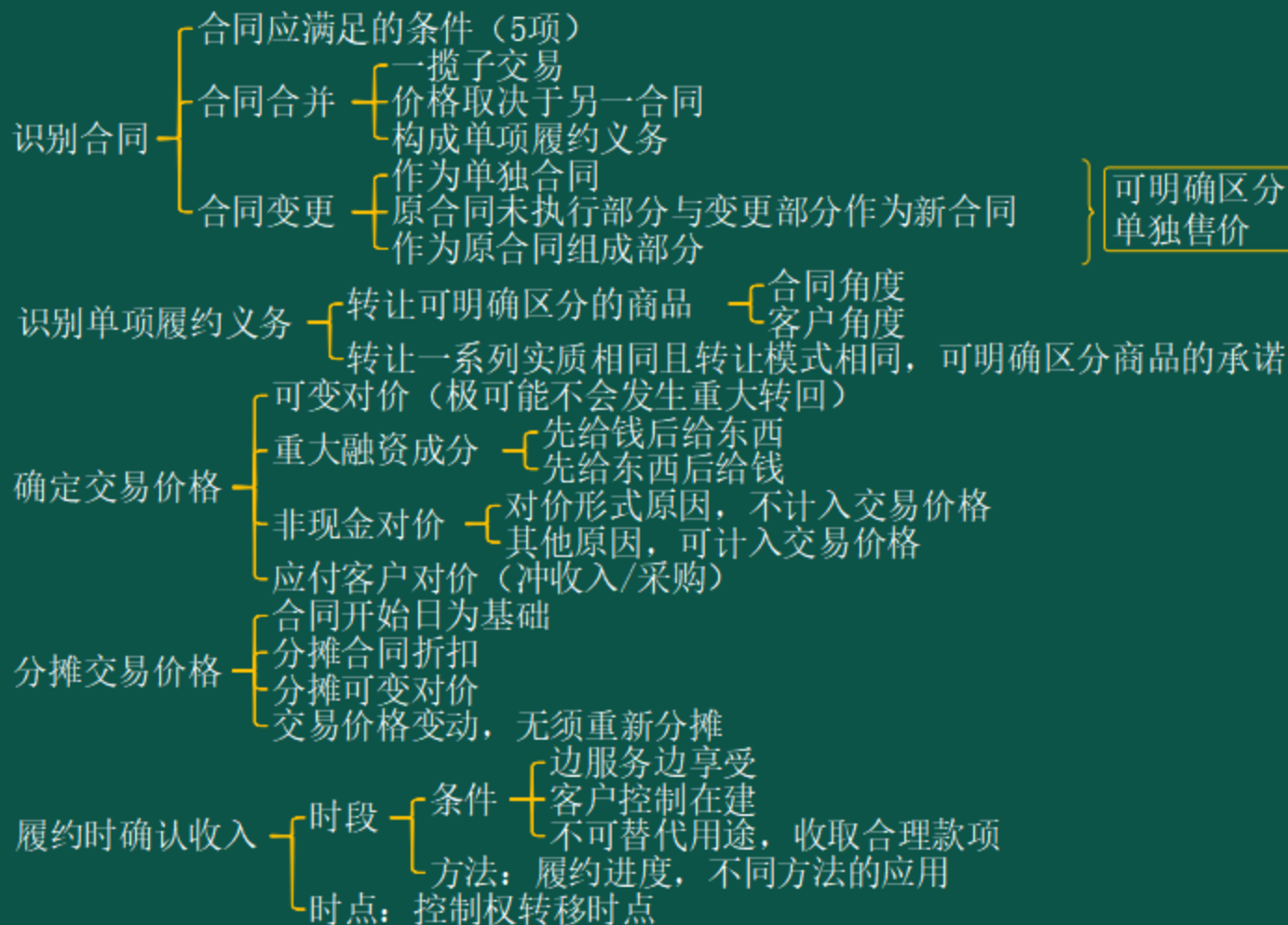
$5+113.5-48+1=801$ （万元）。



总结

收入

收入的确认和计量



可明确区分
单独售价

合同成本

- 合同履约成本
- 合同取得成本
- 合同结算的应用

范围
摊销
减值

特定交易