



## 第十三章 收入

【考点】★附有质量保证条款的销售

【例题】甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供维修服务（进水维修），甲公司应当按照其各自单独售价的相对比将交易价格分摊至这两项履约义务，并在各项履约义务履行时分别确认收入。



## 第十三章 收入

### 【考点】★主要责任人和代理人

|       |                            |                  |
|-------|----------------------------|------------------|
| 在判断时： | (1) 企业应当首先识别向客户提供的特定商品；    |                  |
|       | (2) 该特定商品在转让给客户之前，是否控制这些商品 | 控制该商品的，企业为主要责任人； |
|       |                            | 不控制该商品的，企业为代理人。  |



## 第十三章 收入

续表

|                                  |                                                         |                                |
|----------------------------------|---------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 企业<br>作为<br>主要<br>责任<br>人的<br>情况 | (1) 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户                          | 如：淘宝网：代理人                      |
|                                  | (2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务                               | 如：京东网：主要责任人                    |
|                                  | (3) 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户 | 甲与乙签订合同，甲设计，甲委托丙制造。<br>甲：主要责任人 |



## 第十三章 收入

续表

|                            |                                        |
|----------------------------|----------------------------------------|
| 主要责任人还是代理人，均应当在履约义务履行时确认收入 | (1) 企业为主要责任人的，对价总额确认收入；                |
|                            | (2) 企业为代理人的，按照既定的佣金金额或比例计算收入，或者差价确认收入。 |



## 第十三章 收入

### 【考点】★★★附有客户额外购买选择权的销售

【例题】2020年1月1日甲公司推出计划，客户每消费10元可获1个积分（1元）。截至2020年1月31日，共消费100 000元（不含增值税），可获得10 000积分，根据经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。

|       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1月31日 | $[100\ 000 / (100\ 000 + 9\ 500)] \times 100\ 000 = 91\ 324 \text{ (元)}$ $[9\ 500 / (100\ 000 + 9\ 500)] \times 100\ 000 = 8\ 676 \text{ (元)}$ <div>借：银行存款                      100 000</div> <div>    贷：主营业务收入              91 324</div> <div>                合同负债                              8 676</div> |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



## 第十三章 收入

续表

|                                                                                             |                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| 至2020年12月31日，共兑换了4 500个积分，预计总共会兑换9 500分。确认收入4 110元（ $4\,500/9\,500 \times 8\,676$ ）。        | 借：合同负债      4 110<br>贷：主营业务收入   4 110 |
| 至2021年12月31日，共兑换8 500个积分。预计会兑换9 700分。确认收入3 493 元（ $8\,500/9\,700 \times 8\,676 - 4\,110$ ）。 | 借：合同负债      3 493<br>贷：主营业务收入   3 493 |



## 第十三章 收入

### 【考点】★授予知识产权许可

|                                   |                                       |                                            |
|-----------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------|
| (一) 授予知识产权许可是否构成单项履约义务            | 知识产权许可与所售商品不可明确区分的情形包括：               | 一是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；      |
|                                   |                                       | 二是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。            |
| (二) 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务<br>★★★ | 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。 | 同时满足条件的，作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入，否则，作为某一时点履行。 |
|                                   | 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。                  |                                            |



## 第十三章 收入

续表

|                                  |                                                                                                   |
|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>（三）授予知识产权许可属于在某一时刻履行的履约义务</p> | <p>例如企业授权客户使用软件，在企业提供密钥之前，客户无法使用该软件，企业不应确认收入。</p>                                                 |
| <p>（四）基于销售或使用情况的特许权使用费</p>       | <p>应当在（1）客户后续销售或使用行为实际发生<br/>（2）企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。</p>                                        |
|                                  | <p>【例题】甲应当在乙放映电影期间按照约定分成比例确认收入。如果授予电影版权许可、提供电影片花以及广告服务分别构成单项履约义务，甲公司应当将该取得的分成收入在这些履约义务之间进行分摊。</p> |





## 第十三章 收入

### 【考点】★★售后回购

|                      |                                                            |
|----------------------|------------------------------------------------------------|
| (一) 负有回购义务或企业享有回购权利的 | 1. 回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；                              |
|                      | 2. 回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易。                                   |
| (二) 企业应客户要求回购商品的     | 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（当回购价格明显高于该商品回购时的市场价值时）。        |
|                      | 1. 客户具有行使该要求权的重大经济动因的，按（一）会计处理。                            |
|                      | 2. 客户不具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。 |



## 第十三章 收入

【考点】★★客户未行使的权利（例如，放弃储值卡的使用等。按比例确认为收入）

【例题】2021年，甲公司销售储值卡100万元（含税价）。根据经验，甲公司预期客户将有5%的部分不会被消费。年末，客户使用该储值卡消费的金额为40万元（含税价）。



## 第十三章 收入

续表

**解析：**收入为372 613元  $[(400\ 000 + 50\ 000 \times 400\ 000 / 950\ 000) / (1+13\%)]$

| (1) 销售储值卡                                                               | (2) 根据消费金额确认收入，待转销项税额确认为销项税额：                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 借：库存现金<br>1 000 000<br>贷：合同负债<br>884 956<br>应交税<br>费——待转销项税额<br>115 044 | 借：合同负债                    372 613<br>应交税费——待转销项税额<br>$[400\ 000 / (1+13\%) \times 13\%]$ 46 018<br>贷：主营业务收入            372 613<br>应交税费——应交增值税<br>(销项税额)<br>46 018 |



## 第十三章 收入

### 【考点】★无须退回的初始费

|                                       |                                    |
|---------------------------------------|------------------------------------|
| 包括入会费、接驳费、初装费等。                       | 掌握【例题】俱乐部的年费2 000元，还向客户收取了50元的入会费。 |
| 与向客户转让已承诺的商品相关：按照分摊至该商品的交易价格确认收入；     |                                    |
| 与向客户转让已承诺的商品不相关的，作为预收款，在未来转让该商品时确认为收入 | 50元与收取的年费一起在2年内分摊确认为收入。            |