



四、综合题

(二)

甲公司从事药物研发服务，相关年度发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×23年1月1日，甲与乙公司签订药品研发合同，约定甲为乙提供中国境内A药品开发服务，包含增值税合同价款8480万元，乙公司按里程碑支付合同价款(含增值税)，分别在完成试剂小试时支付1590万元，完成稳定性试验时支付2650万元，在甲公司辅助乙公司完成中国境内A药品注册支付4240万元。



四、综合题

若A药品研发失败，甲公司退回所有已收的里程碑价款。

若甲单方面终止合同，甲公司除应向乙退回所有已收到的里程碑价款外，还需按合同价款(不含增值税)的30%支付违约金。

若乙单方面终止合同，甲无需退回已收到里程碑价款。该药品研发合同中仅包括一项履约义务。在甲对A药品的研发过程中，乙不能控制甲的研发活动与相关资料，考虑到A药品研发的复杂性，甲公司若在研发过程中被更换，乙不能利用甲已有的研发成果。甲预计该药品研发合同总成本为6000万元。



四、综合题

(2) 由于A药具有一定创新性，甲于合同签订日不能合理确定A药品能否研发成功，截至2×23年6月30日，甲为该研发合同已累计发生人工费用的500万元，消耗原材料600万元。

(3) 自2×23年7月1日起，甲公司预计A药品很可能研发成功。截至2×23年12月31日甲成功完成试剂小试，累计发生人工费用1000万元，累计消耗原材料900万元。当日，甲公司将乙支付的里程碑价款已收存银行。完成试剂小试后，甲公司重新估计该药品研发合同的预计总成本为10200万元。



四、综合题

(4) 截至2×24年8月31日，该研发合同累计发生人工费用1800万元，累计消耗原料4000万元。甲方完成稳定性实验当日，甲将乙支付的里程碑价款收存银行。

(5) 截至2×24年12月31日，甲辅助乙完成中国境内药品注册，累计发生人工费用2800万元，累计消耗原料6400万元，当日，甲将乙支付的里程碑价款收存银行。

2×24年12月31日，甲自查发现2×23年12月31日重新估计的合同总成本存在计算错误，预计合同总成本应为9200万元。



四、综合题

其他资料：

(1) 甲为增值税一般纳税人，中国境内药物研发服务增值税税率6%，境外药物研发服务增值税率为零；假定税法规定，甲公司按里程碑收取合同价款时发生增值税纳税义务。

(2) 甲 2×23 年与 2×24 年度财务报表重要性的金额为500万元；

(3) 甲每年按实现净利润10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积；

(4) 不考虑重大融资成分的影响和其他税费等影响因素。

要求：



四、综合题

(1) 根据资料(1)，判断甲公司为乙公司提供的 A 药品研发服务属于时点履约义务还是时段履约义务，并说明理由。

答案：甲公司向乙公司提供的药品研发服务属于在某一时点履行的履约义务。

理由：

①考虑到A药品研发的复杂性，甲公司若在研发中途被乙公司更换，乙公司不能利用甲公司已有的研发成果，不符合客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；



四、综合题

理由：

②在甲公司对A 药品的研发过程中，乙公司不能控制甲公司的研发活动等相关资料，不符合客户能够控制企业履约过程中在建的商品；

③若乙公司单方面违约合同，甲无需退回已收到的里程碑价款，但是也没有其他补偿，无法保证在整个合同期内弥补成本并赚合理利润，说明甲公司在整个合同期间内无权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

因三个条件都不满足，因此不属于某一时段的履约义务。
因此，应属于在某一时点履行的履约义务。



四、综合题

解释：

约定按里程碑付款不代表甲公司在整个合同期间的任一时点有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。当乙公司单方面终止合同时，甲公司无须退回的价款也不一定能补偿其已发生成本和合理利润。



四、综合题

(2) 根据资料(1)和(2)，说明甲应如何处理截至2×23年6月30日为A药品研发合同发生的支出，并编制相关会计分录。

答案：甲应将截至2×23年6月30日为A药品研发合同发生的支出记入当期损益。



四、综合题

理由：若A药品研发失败，甲应向乙退回所有已收的里程碑价款。甲于合同签订日不能合理预计A药品能否研发成功，说明该研发支出的经济利益不满足很可能收回的条件，不应资本化记入合同履约成本，应计入当期损益。会计分录如下：

借：管理费用	1100	
贷：原材料		600
应付职工薪酬		500



四、综合题

(3) 根据资料(1)到(3)，判断2×23年12月31日甲公司A药品研发合同是否为亏损合同，说明理由；如是，计算应确认的预计负债金额，并编制甲2×23年12月31日的相关会计分录。

答案：2×23年12月31日甲公司A药品研发合同属于亏损合同。

理由：2023年12月31日，甲公司预计合同总成本为 10200 万元，大于合同总价款 8000 万元 $[8480 / (1 + 6\%)]$ ，因此形成亏损合同，总损失 = $10\ 200 - 8\ 000 = 2\ 200$ （万元）。



四、综合题

当期确认的合同履约成本= $900+1\ 000-1\ 100=800$ （万元），先对合同履约成本全额计提减值准备 800（万元），差额计提预计负债。

应确认预计负债金额= $2200-1100-800=300$ （万元）。

2×23年12月31日会计分录如下：

借：合同履约成本	800
贷：原材料	300

（900-600）

应付职工薪酬	500
--------	-----

（1000-500）



四、综合题

借：资产减值损失	800	
贷：合同履约成本减值准备		800
借：主营业务成本	300	
贷：预计负债		300
借：银行存款	1590	
贷：合同负债		

$1500[1590/(1+6\%)]$

应交税费——应交增值税（销项税额）



四、综合题

(4) 根据资料(1)至资料(5)，判断 2×24 年重新预计合同总成本应如何处理，并说明理由；编制 2×24 年与该合同相关的会计分录；计算 2×24 年应确认的主营业务成本金额。

答案：应作为差错更正进行追溯重述，调整原确认的亏损合同损失。

理由：重估的金额与原估计金额的差额为 1 000 万元（10 200－9 200），超过了重要性金额 500 万元。按照重新预计的合同总成本，亏损总金额＝9 200－8 000＝1 200（万元），合同履约成本减值金额＝1 200－1100＝100（万元），2×23 年错误的计提合同履约成本减值准备 800 万元，多计提的金额 700 万元（800－100）需要冲回，同时需要冲减之前计提的预计负债和主营业务成本 300 万元。



四、综合题

会计分录如下：

2×24 年 8 月 31 日完成稳定性实验当日收款：

借：银行存款	2650	
贷：合同负债		2500
	应交税费——应交增值税（销项税额）	

150

发生合同成本：

借：合同履约成本	3900	
贷：原材料		3100

(4000-900)

应付职工薪酬	800
--------	-----



四、综合题

2×24 年 12 月 31 日完成注册里程碑收款：

借：银行存款 4240

贷：合同负债 4000

应交税费——应交增值税（销项税额）

240

发生合同成本：

借：合同履约成本 3400

贷：原材料 2400

（6400-4000）

应付职工薪酬 1000

（2800-1800）



四、综合题

确认收入：

借：合同负债 8 000

贷：主营业务收入 8 000

结转成本：

借：主营业务成本 8 000

合同履约成本减值准备 100

贷：合同履约成本（9 200—1 100）8 100



四、综合题

更正重估的金额：

借：合同履约成本减值准备 700

贷：以前年度损益调整 700

借：预计负债 300

贷：以前年度损益调整 300

借：以前年度损益调整 1000

贷：盈余公积 100

利润分配——未分配利润 900

2×24 年应确认的主营业务成本 $= 9200 - 1100 - 100 = 8\ 000$

（万元）。



四、综合题

(6) 2×25年1月20日，甲与乙及乙在泰国的子公司丙签订药品研发合同，合同约定，甲辅助丙在泰国按当地要求完成A药品研发试验和药品注册。该合同价款由两部分组成，一是丙公司5%股权，在药品注册完成时由乙向甲交付。二是A药品未来在泰国销售收入的2%，由丙公司每年末向甲支付。除合同价款外，该合同其他条款与甲乙签订的中国境内A药研发合同相同。当日丙公司5%股权的公允价值为3500万元，甲无法预计丙公司A药品的未来收入。



四、综合题

(7) 2×25年12月31日，甲辅助丙完成A药品注册，当日，甲取得丙5%股权并完成股权转让手续，股权公允价值为4000万元。甲同时获知丙与泰国药品经销商签订了一项不可撤销的销售合同，约定该经销商独家代理A药品在泰国的销售。并在未来5年内，每年向丙采购不低于3000万的A药品，该经销商具有履行销售合同的能力。当日，除上述不可撤销的合同约定的最低采购金额外，甲无法合理预计丙公司A药品在未来的销售收入。



四、综合题

(8) 2×26年，丙公司实现A药品销售收入6000万元，2×26年12月31日，甲将丙支付的120万收存银行。当日，除上述不可撤销合同的最低采购金额外，甲仍无法合理预计2×26年后丙公司A药品在泰国的销售收入。



四、综合题

(5) 根据资料(6)至(8)，计算甲2×25年度和2×26年度应确认的营业收入的金额。

答案：由于丙与泰国药品经销商签订了不可撤销的销售合同，在未来5年内，每年向丙采购不低于3000万的A药品，采用按最可能发生金额一次性确认收入，金额为 $3000 \times 5 \times 2\% = 300$ （万元）

2×25年确认的收入= $3500 + 300 = 3800$ （万元）

2×26年，丙公司实现A药品销售收入6000万元。可变对价总额超过2×25年估计可变对价总额的部分，应补记收入。

2×26年确认的收入= $(6000 - 3000) \times 2\% = 60$ （万元）



四、综合题

解释：甲与乙及乙在泰国子公司丙签订药品研发合同，属于某一时点履约义务。按照合同，价款以丙公司5%的股权作为对价，属于客户支付非现金对价，通常情况下，甲企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值即3500万元确定交易价格，合同开始日后，非现金对价的公允价值发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

按照合同约定，丙公司每年按照药品未来在泰国销售收入的2%，每年末向甲支付，属于可变对价。在对可变对价进行估计时，企业应当按照期望值或最可能发生的金额确定可变对价的最佳估计数。

谢谢 观看

THANK YOU