

## 第一节 收入

### （四）附有客户额外购买选择权的销售

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。

### （四）附有客户额外购买选择权的销

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。
------	--

**【提示】**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相关信息后，予以合理估计。

**【例 17-38】**2×24 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 2×24 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。

本例中，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×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：

分摊至商品的交易价格= $[100\ 000 \div (100000+9500)] \times 100\ 000=91\ 324$ （元）

分摊至积分的交易价格= $[9\ 500 \div (100000+9500)] \times 100000=8\ 676$ （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

截至 2×24 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占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。

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

剩余未兑换的积分= $8\ 676-4\ 110=4\ 566$ （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

截至 2×25 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**。

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

剩余未兑换的积分= $8\ 676-4\ 110-3\ 493=1\ 073$ （元），仍然作为合同负债。

#### （五）授予知识产权许可

项目	说明
含义	是指企业 <b>授予客户对企业拥有的知识产权</b> 享有相应权利；常见的知识产权包括 <b>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</b> 。
评估	是否构成单项履约义务？（即： <b>是否与所售商品明确分开</b> ）

<p>不构成单项履约义务</p>	<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>
------------------	---	--

1. 对于构成单项履约义务的授予知识产权许可确认相关收入的原则

（1）进一步确定该履约义务在某一时间段内履行还是在某一时点履行

同时满足下列条件时，应当作为在某一时间段内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商品

2. 基于销售或使用情况的特许权使用费

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。

【例 17-40】甲公司是一家著名的足球俱乐部。甲公司授权乙公司在其设计生产的服装、帽子、水杯以及毛巾等产品上使用甲公司球队的名称和图标，授权期间为 2 年。合同约定，甲公司收取的合同对价由两部分组成：

一是 200 万元固定金额的使用费；

二是按照乙公司销售上述商品所取得销售额的 5%计算的提成。乙公司预期甲公司会继续参加当地顶级联赛，并取得优异的成绩。

本例中，该合同仅包括一项履约义务，即授予使用权许可，甲公司继续参加比赛并取得优异成绩等活动是该许可的组成部分，而并未向客户转让任何可明确区分的商品或服务。

由于乙公司能够合理预期甲公司将继续参加比赛，甲公司的成绩将会对其品牌（包括名称和图标等）的价值产生重大影响，而该品牌价值可能会进一步影响乙公司产品的销量，甲公司从事的上述活动并未向乙公司转让任何可明确区分的商品，因此，甲公司授予的该使用权许可，属于在某一时段内履行的履约义务。

甲公司收取的 200 万元固定金额的使用费应当在 2 年内平均确认收入，按照乙公司销售相关商品所取得销售额的 5%计算的提成应当在乙公司的销售实际完成时确认收入。

#### （六）售后回购

1. 企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

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。

（1）回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的相关规定进行会计处理；

【例 17-43】甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为 200 万元，同时双方约定两年之后，甲公司将以 120 万元的价格回购该设备。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。

分析：根据合同有关甲公司在两年后回购该设备确定，乙公司并未取得该设备的控制权。不考虑货币时间价值等影响，该交易的实质是乙公司支付了 80 万元（200 万元－120 万元）的对价取得了该设备 2 年的使用权。因此，甲公司应当将该交易作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，在收到客户款项时确认金融负债，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。

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。客户具有行使该要求权重大经济动因的（即客户行使该要求权的可能性很大），企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照第 1 种情形的规定进行会计处理；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。

在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等。例如，如果回购价格明显高于该资产回购时的市场价值，则表明客户有行权的重大经济动因。

**【例 17-44】**甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2 000 万元，双方约定，乙公司在 5 年后有权要求甲公司以 1 500 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值将远低于 1 500 万元。

分析：假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格低于原售价，但远高于该设备在回购时的市场价值，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。