

## 2022 年中级会计实务《母仪天下第三季——收入》

甲公司为增值税一般纳税人，发生如下经济业务：（单位：万元）

下列各项业务中的销售价格均为不含增值税的售价。

**【专题一：售后回购】**2022 年 4 月 1 日，甲公司与乙公司（增值税一般纳税人）签订协议，向乙公司销售商品，成本为 150 万元，增值税专用发票上注明销售价格为 200 万元，增值税税额为 26 万元。协议约定，甲公司应在当年 9 月 1 日将所售商品购回，回购价为 350 万元，另需支付增值税 45.5 万元。货款已实际收付，不考虑其他相关税费。

**【要求】**分别编制甲公司 2022 年 4 月 1 日发出商品时、发出商品至回购商品期间内确认利息费用、以及 9 月 1 日回购商品时的会计分录。

**【解析】**①4 月 1 日发出商品时：

借：发出商品 150

    贷：库存商品 150

借：银行存款 226

    贷：其他应付款 200

        应交税费——应交增值税（销项税额） 26

②4 月—8 月每月月末计提利息费用：

借：财务费用 30 [ (350-200) /5 ]

    贷：其他应付款 30

③9 月 1 日回购商品时：

借：库存商品 150

    贷：发出商品 150

借：其他应付款 350

    应交税费——应交增值税（进项税额） 45.5

    贷：银行存款 395.5

**【拓展】**

①如果回购价为 180 万元，则界定为出租行为，收取租金 20 万元；

②如果回购价按照市场价格确定，则不可以定义为售后回购，即售后回购的回购价必须是提前确定好的固定价格。

**【专题二：融资行为之分期收款销售商品】**甲公司 2022 年初销售商品给乙公司，商品

成本 600 万元，售价 1000 万元，交易当天结付 200 万元，后续款项于四年内、每年末、等额结清，市场利率为 10%，甲公司于每次结款日开出增值税专用发票，并收到对应的增值税税额，适用的增值税税率为 13%。[ $(P/A, 10\%, 4) = 3.1699$ ]

## 【要求】

- (1) 编制甲公司 2022 年初发出商品的相关会计分录。
- (2) 计算并填列下表（不需要写出计算过程）。

年份	年初本金	利息收益	收款	年末本金
2022 年				
2023 年				
2024 年				
2025 年				

- (3) 编制甲公司 2022 年末分摊融资收益以及收到乙公司支付款项的会计分录。

## 【解析】

- (1) 2022 年初实现销售收入时：

①借：银行存款 226

    长期应收款 800

    贷：主营业务收入 833.98 [ $200 + 200 \times (P/A, 10\%, 4)$ ]

        未实现融资收益 166.02

        应交税费——应交增值税（销项税额）26

②借：主营业务成本 600

    贷：库存商品 600

- (2) 每年利息收益计算表：

年份	年初本金	利息收益	收款	年末本金
2022 年	633.98	63.4	200	497.38
2023 年	497.38	49.74	200	347.12
2024 年	347.12	34.71	200	181.83
2025 年	181.83	18.17	200	0

- (3) 2022 年末会计分录：

①借：未实现融资收益 63.4

贷：财务费用 63.4

②借：银行存款 226

贷：长期应收款 200

应交税费——应交增值税（销项税额）26

其他年份同理。

**【专题三：融资行为之先收款后发货】**2022年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，合同约定，该批产品将于2年后交货，合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付363万元，或者在合同签订时支付300万元，乙公司选择在合同签订时支付货款，此产品的控制权在交货时转移，甲公司于2022年1月1日收到乙公司支付的货款。此融资的内含利率为10%，此业务假定不考虑增值税。

**【要求】**编制甲公司从2022年1月1日收到款项至2024年交付商品的相关会计分录。

**【解析】**甲公司账务处理如下：

①2022年初收到货款时：

借：银行存款 300

未确认融资费用 63

贷：合同负债 363

②2022年末确认融资费用：

借：财务费用 30

贷：未确认融资费用 30 [ (363-63) × 10% ]

③2023年末确认融资费用：

借：财务费用 33

贷：未确认融资费用 33 (63-30)

④2024年初交付产品时：

借：合同负债 363

贷：主营业务收入 363

结转成本的分录略。

**【专题四：附退货条件的商品销售】**2022年12月5日，甲公司向丙公司赊销商品200件，单位售价1万元，单位成本0.8万元。甲公司发出商品并开具增值税专用发票，适用的

增值税税率为 13%。根据协议约定, 商品赊销期为 2 个月, 6 个月内丙公司有权将商品退回甲公司, 甲公司根据实际退货数量, 给丙公司开具红字增值税专用发票并退还相应的货款。甲公司根据以往的经验, 合理地估计退货率为 20%。2023 年 2 月 5 日, 甲公司收到货款。2023 年 6 月 5 日, 退货期满, 丙公司实际退回商品 50 件, 甲公司当天开出红字增值税专用发票并当即退还货款, 收到退货。

【要求】编制甲公司 2022 年 12 月 5 日发出商品、2023 年 2 月 5 日收到货款、以及 2023 年 6 月 5 日发生退货的会计分录。

【解析】①2022 年 12 月 5 日甲公司发出商品时:

借: 应收账款 226 (200×1×113%)  
贷: 主营业务收入 160 (200×1×80%)  
    预计负债 40 (200×1×20%)  
    应交税费——应交增值税(销项税额) 26

借: 主营业务成本 128 (200×0.8×80%)  
    应收退货成本 32 (200×0.8×20%)  
贷: 库存商品 160

②2023 年 2 月 5 日收到货款时:

借: 银行存款 226  
贷: 应收账款 226

③2023 年 6 月 5 日退货时:

借: 主营业务收入 10 [ (50-200×20%) ×1 ]  
    预计负债 40  
    库存商品 40 (50×0.8)  
    应交税费——应交增值税(销项税额) 6.5 (50×1×13%)  
贷: 主营业务成本 8 (10×0.8)  
    应收退货成本 32  
    银行存款 56.5 (50×1×113%)

【拓展一】假定 2023 年 6 月 5 日, 丙公司实际退货 40 件或 30 件, 其他条件不变。

【要求】编制甲公司的会计分录。

【解析】①如果退货 40 件时:

借: 预计负债 40

库存商品 32 (40×0.8)

应交税费——应交增值税(销项税额) 5.2 (40×1×13%)

贷: 应收退货成本 32

银行存款 45.2 (40×1×113%)

②如果退货 30 件时:

借: 主营业务成本 8[(200×20%−30)×0.8]

预计负债 40

库存商品 24 (30×0.8)

应交税费——应交增值税(销项税额) 3.9 (30×1×13%)

贷: 主营业务收入 10[(200×20%−30)×1]

应收退货成本 32

银行存款 33.9 (30×1×113%)

**【拓展二】**③如果甲公司的 2022 年年报于 2023 年 4 月 2 日批准报出, 所得税汇算清缴在 2023 年 3 月 25 日完成。而退货时间改在 2023 年 3 月 1 日(假设此时退货期满)。甲公司适用的企业所得税税率为 25%, 预计未来期间不会发生变化, 预计未来期间能产生足够的应纳税所得额以利用可抵扣暂时性差异。甲公司按 10% 计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。税法规定, 企业合理预计的退货, 在实际发生退货时可以税前扣除。

**【要求】**编制甲公司 2023 年 3 月 1 日的会计分录。

**【解析】**退货 30 件时的会计处理如下:

首先界定此业务为资产负债表日后调整事项	
相关调整分录如下:	借: 以前年度损益调整 8[(200×20%−30)×0.8] 预计负债 40 库存商品 24 (30×0.8) 应交税费——应交增值税(销项税额) 3.9 (30×1×13%) 贷: 以前年度损益调整 10[(200×20%−30)×1] 应收退货成本 32 其他应付款 33.9 (30×1×113%)
	当初认定可抵扣暂时性差异为 40 万元【预计负债形成的】, 认定应纳税暂时性差异 32 万元【应收退货成本形成的】, 现在要将其冲回, 相关处理如

下： 借：以前年度损益调整 10 贷：递延所得税资产 10（40×25%） 借：递延所得税负债 8（32×25%） 贷：以前年度损益调整 8 同时调减应交所得税，金额=30×（1-0.8）×25%=1.5（万元） 借：应交税费——应交所得税 1.5 贷：以前年度损益调整 1.5
借：以前年度损益调整 1.5 贷：利润分配——未分配利润 1.5
借：利润分配——未分配利润 0.15 贷：盈余公积 0.15

**【专题五：合同资产与应收账款的区别】**2022年3月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两项商品，A商品的单独售价为2万元，B商品的单独售价为3万元，合同价款为4万元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取4万元的合同对价。假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。此业务假定不考虑增值税。

**【要求】**

- （1）分别计算A商品和B商品应分摊的合同价款。
- （2）编制甲公司交付A商品和B商品的会计分录。

**【解析】**

（1）分摊至A商品的合同价款= $[2 \div (2+3)] \times 4 = 1.6$ （万元）；  
 分摊至B商品的合同价款= $[3 \div (2+3)] \times 4 = 2.4$ （万元）。

（2）甲公司的账务处理如下：

（1）交付A商品时：

借：合同资产 1.6

    贷：主营业务收入 1.6

（2）交付B商品时：

借：应收账款 4

贷：合同资产 1.6

主营业务收入 2.4

**【专题六：委托代销之收取手续费】**2022 年初甲公司委托丙公司代销商品 100 件，单件成本 0.8 万元，单件协议价 1 万元，适用的增值税税率为 13%，按售价的 10% 给丙公司提成。2022 年 4 月 30 日，丙公司将商品以单价 1 万元全部销售给丁公司。

**【要求】**编制甲公司和丙公司从交付商品至结算货款的相关会计分录。

**【解析】**

业务	会计处理	
	甲公司	丙公司
交付商品	借：发出商品 80 贷：库存商品 80	借：受托代销商品 100 贷：受托代销商品款 100
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：应收账款 113 贷：主营业务收入 100 应交税费——应交增值税（销项税额）13 借：主营业务成本 80 贷：发出商品 80	借：银行存款 113 贷：受托代销商品 100 应交税费——应交增值税（销项税额）13 借：受托代销商品款 100 应交税费——应交增值税（进项税额）13 贷：应付账款 113
结算货款和手续费	①借：销售费用 10 贷：应收账款 10 ②借：银行存款 103 贷：应收账款 103	借：应付账款 113 贷：银行存款 103 主营业务收入 10 （或其他业务收入）

**【专题七：建造合同收入】**2022 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为 1000 万元，工程期限为 1 年半，甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每半年与甲公司

结算一次；预计 2023 年 6 月 30 日竣工；预计可能发生的总成本为 800 万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用成本法确定履约进度，适用的增值税税率为 9%，不考虑其他相关因素。相关数据如下：

单位：万元

	2022 年 6 月 30 日	2022 年 12 月 31 日	2023 年 6 月 30 日
累计发生成本	200	700	910
预计尚需发生成本	600	175	0
合同约定结款	300	500	200
实际收款	200	400	400

【备注】甲公司与乙公司结算时发生增值税纳税义务，乙公司实际支付工程价款时支付对应增值税款。

【要求】根据上述业务，编制甲公司的相关会计分录。

【解析】甲公司的会计处理如下：

(1) 2022 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本 200  
    贷：原材料、应付职工薪酬等 200

(2) 2022 年 6 月 30 日：

①履约进度 =  $200 / (200 + 600) \times 100\% = 25\%$ ；

②合同收入 =  $1000 \times 25\% - 0 = 250$ （万元）；

③合同成本 =  $800 \times 25\% - 0 = 200$ （万元）。

④会计分录如下：

借：合同结算 250  
    贷：主营业务收入 250

借：主营业务成本 200  
    贷：合同履约成本 200

借：应收账款 327  
    贷：合同结算 300

    应交税费——应交增值税（销项税额） 27

借：银行存款 218



贷：应收账款 218

⑤期末“合同结算”科目的余额为贷方 50 万元（300-250），应在资产负债表中作为合同负债列示。

（3）2022 年 7 月 1 日至 12 月 31 日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本 500（700-200）

贷：原材料、应付职工薪酬等 500

（4）2022 年 12 月 31 日：

①履约进度 =  $700 / (700 + 175) \times 100\% = 80\%$ ；

②合同收入 =  $1000 \times 80\% - 250 = 550$ （万元）

③合同成本 =  $875 \times 80\% - 200 = 500$ （万元）；

④会计分录如下：

借：合同结算 550

贷：主营业务收入 550

借：主营业务成本 500

贷：合同履约成本 500

借：应收账款 545

贷：合同结算 500

应交税费——应交增值税（销项税额） 45

借：银行存款 436

贷：应收账款 436

⑤期末，“合同结算”科目的余额为零。

（5）2023 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本 210（910-700）

贷：原材料、应付职工薪酬等 210

（6）2023 年 6 月 30 日：

①由于当日该工程已竣工，其履约进度为 100%；

②合同收入 =  $1000 - 250 - 550 = 200$ （万元）；

③合同成本 =  $910 - 200 - 500 = 210$ （万元）；

④会计分录如下：

借：合同结算 200

贷：主营业务收入 200  
 借：主营业务成本 210  
     贷：合同履约成本 210  
 借：应收账款 218  
     贷：合同结算 200  
         应交税费——应交增值税（销项税额） 18  
 借：银行存款 436  
     贷：应收账款 436  
 ⑤期末，“合同结算”科目的余额为零。

**【专题八：产品质量保证服务】**2022年3月1日，甲公司与丙公司签订一项销售商品合同，售价为80万元。甲公司承诺商品售出后1年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，免费维修，同时还提供2年延保服务，商品单独标价70万元、延保服务单独标价30万元。甲公司根据以往经验估计在法定保修期（1年）内将发生的保修费用为6万元。该商品的成本为70万元。合同签订当日，甲公司将商品交付给丙公司，同时丙公司向甲公司支付了银行存款80万元。假定该事项不考虑增值税。

**【要求】**编制甲公司的相关会计分录。

**【解析】**

①甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 80  
     贷：主营业务收入  $56 \left(80 \times \frac{70}{70+30}\right)$   
         合同负债  $24 \left(80 \times \frac{30}{70+30}\right)$   
 借：主营业务成本 70  
     贷：库存商品 70  
 借：销售费用 6  
     贷：预计负债 6

②延保服务应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入。

延保服务发生时：

借：合同负债

贷：主营业务收入

**【专题九：奖励积分计划】**（1）2022 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 2022 年 1 月 31 日，客户共消费 100 万元，可获得 10 万个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为 80%。假定该事项不考虑增值税等的影响。

**【要求】**分别计算甲公司分摊至商品和积分的交易价格，并编制会计分录。

**【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。

②客户购买商品的单独售价为 100 万元，考虑积分兑换率，甲公司估计积分单独售价为 8 万元（ $1 \text{ 元} \times 10 \text{ 万个积分} \times 80\%$ ）。

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 =  $[100 \div (100 + 8)] \times 100 = 92.59$ （万元）

分摊至积分的交易价格 =  $[8 \div (100 + 8)] \times 100 = 7.41$ （万元）

③甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入 92.59 万元，同时确认合同负债 7.41 万元。

借：银行存款 100

贷：主营业务收入 92.59

合同负债 7.41

（2）截至 2022 年 12 月 31 日，客户共兑换了 5 万个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计兑换率仍为 80%。

**【要求】**计算积分应确认的收入，并编制会计分录。

**【解析】**积分应当确认的收入 =  $5 \div 8 \times 7.41 = 4.63$ （万元）；剩余未兑换的积分价值 =  $7.41 - 4.63 = 2.78$ （万元），仍然作为合同负债。

借：合同负债 4.63

贷：主营业务收入 4.63

（3）截至 2023 年 12 月 31 日，客户累计兑换了 7 万个积分。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 万个积分。

**【要求】**计算积分应确认的收入，并编制会计分录。

【解析】积分应当确认的收入 =  $7 \div 9 \times 7.41 - 4.63 = 1.13$  (万元)；剩余未兑换的积分价值 =  $7.41 - 4.63 - 1.13 = 1.65$  (万元)，仍然作为合同负债。

借：合同负债 1.13

贷：主营业务收入 1.13

【专题十：储值卡销售】2022 年甲公司有一项美容保健业务，适用的增值税税率为 6%，甲公司向客户销售了 106 张储值卡，每张卡面值为 1 万元，总额 106 万元，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有大约 10% 不会被消费。截至 2022 年末客户使用该储值卡消费的金额为 50 万元，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

【要求】分别编制甲公司销售储值卡时和客户消费储值卡时的会计分录。

【解析】①销售储值卡时：

借：银行存款 106

贷：合同负债 100  $[106 \div (1+6\%) ]$

应交税费——待转销项税额 6  $[106 \div (1+6\%) \times 6\% ]$

②2022 年，顾客刷卡 50 万元，应作如下处理：

预计不会被消费的金额 =  $106 \times 10\% = 10.6$  (万元)

预计会被消费的金额 =  $106 - 10.6 = 95.4$  (万元)

借：合同负债 52.41  $[ (50 + 10.6 \times 50 / 95.4) \div (1+6\%) ]$

应交税费——待转销项税额 2.83  $[ 50 \div (1+6\%) \times 6\% ]$

贷：主营业务收入 52.41

应交税费——应交增值税（销项税额）2.83