

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024 年中级/注会逐章刷题讲义（收入）

1. 收入确认和计量的五步法原则

步骤	内容	本质
第一步	识别与客户订立的合同	收入确认
第二步	识别合同中的单项履约义务	
第三步	确定交易价格	收入计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	
第五步	履行各单项履约义务时确认收入	收入确认

2. 识别与客户订立的合同

收入确认原则	企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。
取得控制权的三个要素	①能力； ②主导该商品的使用； ③能够获得几乎全部的经济利益。
收入确认的一般条件	企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入： ①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务； ②该合同明确了合同各方与所转让的商品（或提供的服务，以下简称转让的商品）相关的权利和义务； ③该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款； ④该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额； ⑤企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。
收入确认的特殊情况	①对于不能同时满足上述收入确认的五个条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务（例如，合同已完成或取消），且已向客户收取的对价（包括全部或部分对价）无需退回时，才能将已收取的对价确



	<p>认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。</p> <p>②企业向客户收取无需退回的对价的，应当在已经将该部分对价所对应的商品的控制权转移给客户，并且已不再向客户转让额外的商品且不再负有此义务时，将该部分对价确认为收入；或者，在相关合同已经终止时，将该部分对价确认为收入。</p> <p>③对于在合同开始日即满足上述收入确认条件的合同，企业在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。</p> <p>④对于不满足上述收入确认条件的合同，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足这些条件。企业如果在合同满足相关条件之前已经向客户转移了部分商品，当该合同在后续期间满足相关条件时，企业应当将在此之前已经转移的商品所分摊的交易价格确认为收入。</p> <p>⑤没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入。</p>						
合同合并	<p>企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足如下条件之一时，应当合并为一份合同处理：</p> <p>①该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成“一揽子交易”，如一份合同在不考虑另一份合同对价的情况下将会发生亏损；</p> <p>②该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况，如一份合同如果发生违约，将会影响到另一份合同的对价金额；</p> <p>③该两份合同或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务。</p>						
合同变更	<table border="1"> <tr> <td>原合同继续，新合同创立</td> <td>增加了可明确区分的商品及合同价款 新合同价款反映了新增商品的单独售价</td> </tr> <tr> <td>原合同终止，新合同创立</td> <td>原合同未执行部分与已执行部分可明确区分 新合同价款未反映新增商品的单独售价（优惠价）</td> </tr> <tr> <td>合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理</td> <td>原合同未执行部分与已执行部分无法明确区分 新增合同与原合同无法明确区分</td> </tr> </table>	原合同继续，新合同创立	增加了可明确区分的商品及合同价款 新合同价款反映了新增商品的单独售价	原合同终止，新合同创立	原合同未执行部分与已执行部分可明确区分 新合同价款未反映新增商品的单独售价（优惠价）	合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理	原合同未执行部分与已执行部分无法明确区分 新增合同与原合同无法明确区分
原合同继续，新合同创立	增加了可明确区分的商品及合同价款 新合同价款反映了新增商品的单独售价						
原合同终止，新合同创立	原合同未执行部分与已执行部分可明确区分 新合同价款未反映新增商品的单独售价（优惠价）						
合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理	原合同未执行部分与已执行部分无法明确区分 新增合同与原合同无法明确区分						

3. 识别合同中的单项履约义务

原则	合同开始日，识别合同中的单项履约义务，并确定是期间履约还是时点履约。
可确认为单项履约义务的承诺	<p>企业向客户承诺转让可明确区分商品的承诺</p> <p>同时满足如下条件，可定义为可明确区分商品：</p> <p>①客户能够从商品本身或从商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。</p> <p>②此商品承诺与合同中其他承诺可单独区分。</p> <p>【备注】下列情形通常表明此商品的承诺与其他承诺不可明确区分：</p> <p>a. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户；</p> <p>b. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制；</p> <p>c. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。</p> <p>企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。</p>

4. 确定交易价格

1) 可变对价

企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数	
计入交易价格的可变对价金额的限制	包含可变对价的交易价格,应当不超过在相关不确定性消除时,累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额

2) 合同中存在重大融资成份

分期收款销售商品	会计处理原则	①以现销价或收款折现值列收入; ②每期利息收益=长期应收款的年初现值×实际利率 ③长期应收款的列报=长期应收款-未实现融资收益
	账务处理	①发货时: 借: 长期应收款 贷: 主营业务收入 未实现融资收益 借: 主营业务成本 贷: 库存商品
		②期末 借: 未实现融资收益 贷: 财务费用 借: 银行存款 贷: 长期应收款 借: 银行存款 贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)
先收款再发货的重大融资行为	收款时	借: 银行存款 未确认融资费用 贷: 合同负债
	期末	借: 财务费用 贷: 未确认融资费用
	交付商品时	借: 合同负债 贷: 主营业务收入
不属于融资的情况	①客户就商品支付了预付款,且可以自行决定这些商品的转让时间(例如储值卡的发行)	
	②客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的,该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生,且该事项实质上不受客户或企业控制(例如,按照实际销量收取的特许权使用费)	
	③合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的,且这一差额与产生该差额的原因是相称的(例如,合同约定的支付条款目的是向企业或客户提供保护,以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务)	

【例题——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。

【正确答案】

(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 $[200 + 200 \times (P/A, 10\%, 4)]$ 833.98
 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

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

18.17*：最后一年，倒挤得出。

(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。

【例题——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贷款，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贷款。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。

【正确答案】甲公司账务处理如下：

①2022 年初收到贷款时：

- 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 $[(363-63) \times 10\%]$ 30

③2023年末确认融资费用：

借：财务费用 33
贷：未确认融资费用 $(63-30)$ 33

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。

3) 非现金对价

①按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格；

②非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。

③合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，其变动金额不应计入交易价格；

④合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理。

4) 应付客户对价

①将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外；

②企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品；

③企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格；

④向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格；

⑤在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

5. 将交易价格分摊至各单项履约义务

会计处理原则	合同中包含多项履约义务时，应按各单项履约义务的单独售价相对比例标准分摊交易价格	
单独售价的确认	市场价	
	估计价	市场调整法
		成本加成法
	余值法	

【例题—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。

【正确答案】

(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

6. 履行每一单项履约义务时确认收入

会计处理原则	时点履约的	按控制权转移确认收入
	期间履约的	按履约进度确认收入
期间履约	满足如下条件之一,即可界定为期间履约	①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
		②客户能控制企业履约过程中在建的商品
		③产出商品具有不可替代用途,且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。
	履约进度的确认方法	①产出法
		②投入法
	完工百分比法	①当期收入 = 总收入 × 履约进度 - 确认过的收入; ②当期成本 = 总成本 × 履约进度 - 确认过的成本
特殊情况	①履约进度不能合理确认时,已发生的成本预计能够补偿,则以发生的成本额确认收入;	
	②每个资产负债表日,重估履约进度,出现变化按会计估计变更处理。	
时点履约	控制权转移的迹象	①企业就该商品享有现时收款权利
		②企业已将商品的法定所有权转移给了客户
		③企业已将商品的实物转移给了客户
		④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户,即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬
		⑤客户已接受该商品

【备注】商品实物转移不一定意味着控制权转移的情况

收取手续费方式的委托代销安排	①委托方收到代销清单时确认收入;
	②受托方无定价权;
	③受托方有权收取手续费时确认收入
售后代管商品安排	<p>企业除了考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外,还应当同时满足下列条件,才表明客户取得了该商品的控制权:</p> <p>(1) 该安排必须具有商业实质,例如该安排是应客户的要求而订立的;</p> <p>(2) 属于客户的商品必须能够单独识别,例如将属于客户的商品单独存放在指定地点;</p> <p>(3) 该商品可以随时应客户要求交付给客户;</p> <p>(4) 企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户</p>

【例题---委托代销之收取手续费】2022年年初甲公司委托丙公司代销商品100件，商品已发出，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%，甲公司按协议价的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，并已按规定开出增值税专用发票。甲公司收到丙公司开具的代销清单时，向丙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。不考虑其他因素。

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。

【正确答案】

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（或其他业务收入） 10

7. 合同成本

合同履约成本	企业为履行合同发生的成本如果形成存货、固定资产和无形资产的，按相关准则处理	
	不属于其他准则规范的，在同时满足如下条件时，应作为合同履约成本确认为一项资产：	①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关； ②该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源； ③该成本预期能够收回。
	如下支出，列当期损益	①管理费用； ②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用； ③与履约义务中已履行部分相关的支出； ④无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的支出。
	合同履约成本中不超过一年或一个正常营业周期的期末余额合计，减去“合同履约成本减值准备”，列为存货项目； 合同履约成本中超过一年或一个正常营业周期的期末余额合计，减去“合同履约成本减值准备”，列为非流动资产项目。	
合同取得成本	企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应确认为合同取得成本；	
	合同取得的增量成本以外的支出，列当期损益：	①差旅费； ②投标费； ③尽职调查费； ④律师费。
	摊销期在一年内的	可以在发生时计入当期损益；而确认为资产的，列为

		其他流动资产
	摊销期超过一年的	减去“合同取得成本减值准备”，列其他非流动资产。
合同成本的摊销	①借：主营业务成本 合同履约成本减值准备 贷：合同履约成本 ②借：销售费用 合同取得成本减值准备 贷：合同取得成本	
合同成本的减值	合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于如下两项的差额的，计提减值准备：	转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价
	会计分录	为转让该相关商品估计将要发生的成本
		借：资产减值损失 贷：合同履约成本减值准备 或合同取得成本减值准备
	此减值可以恢复，但不得超过计提数	
建造合同的账务处理	借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬	
	借：合同结算——收入结转 贷：主营业务收入	
	借：主营业务成本 贷：合同履约成本	
	借：应收账款 贷：合同结算——价款结算 应交税费——应交增值税（销项税额）	
	借：银行存款 贷：应收账款	
	借：主营业务成本 贷：预计负债	

【例题---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，甲公司采用已发生成本占预计总成本比例确定履约进度，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

项目	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。

【正确答案】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：合同履行成本 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：合同履行成本 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：合同履行成本(700-200) 500

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：合同履行成本 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：合同履行成本(910-700) 210

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。

8. 特殊商品销售的会计处理

(1) 附有退货条件的商品销售的一般账务处理

① 赊销实现收入时	借：应收账款（全部价税） 贷：主营业务收入（总售价×预计不会退货的比率） 预计负债（总售价×预计退货率） 应交税费——应交增值税（销项税额） 同时： 借：主营业务成本（总成本×预计不会退货的比率） 应收退货成本（总成本×预计退货率） 贷：库存商品（总成本）
② 到期收款时	借：银行存款 贷：应收账款
③ 预计退货率调整时	如果调低退货率 借：预计负债 贷：主营业务收入 同时： 借：主营业务成本 贷：应收退货成本 如果调高退货率，则反之。
④ 退货期满时	如果退货率与预计相同： 借：库存商品 预计负债 应交税费——应交增值税（销项税额） 贷：银行存款 应收退货成本 如果退货率低于预计标准： 借：库存商品 预计负债 应交税费——应交增值税（销项税额） 贷：银行存款 应收退货成本

	主营业务收入 同时： 借：主营业务成本 贷：应收退货成本
	如果退货率高于预计标准： 借：库存商品 预计负债 应交税费——应交增值税（销项税额） 主营业务收入 贷：银行存款 应收退货成本 主营业务成本

【例题—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。甲公司预计的退货率没有变化。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。

【正确答案】①2022年12月5日甲公司发出商品时：

借：应收账款 (200×1×113%) 226
 贷：主营业务收入 (200×1×80%) 160
 预计负债 (200×1×20%) 40
 应交税费——应交增值税（销项税额） 26
 借：主营业务成本 (200×0.8×80%) 128
 应收退货成本 (200×0.8×20%) 32
 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 [(50-200×20%)×1] 10
 预计负债 40
 库存商品 (50×0.8) 40
 应交税费——应交增值税（销项税额） (50×1×13%) 6.5
 贷：主营业务成本 (10×0.8) 8
 应收退货成本 32
 银行存款 (50×1×113%) 56.5

【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。

【正确答案】①如果退货40件：

借：预计负债 40



库存商品 (40×0.8) 32
 应交税费——应交增值税(销项税额) (40×1×13%) 5.2
 贷: 应收退货成本 32
 银行存款 (40×1×113%) 45.2

②如果退货 30 件:

借: 主营业务成本 [(200×20%—30)×0.8] 8
 预计负债 40
 库存商品 (30×0.8) 24
 应交税费——应交增值税(销项税额) (30×1×13%) 3.9
 贷: 主营业务收入 [(200×20%—30)×1] 10
 应收退货成本 32
 银行存款 (30×1×113%) 33.9

【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用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。

【正确答案】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 [(200×20%—30)×0.8] 8 预计负债 40 库存商品 (30×0.8) 24 应交税费——应交增值税(销项税额) (30×1×13%) 3.9 贷: 以前年度损益调整 [(200×20%—30)×1] 10 应收退货成本 32 其他应付款 (30×1×113%) 33.9
	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 (40×25%) 10 借: 递延所得税负债 (32×25%) 8 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

(2) 附有质量保证条款的销售

法定质保	借: 销售费用 贷: 预计负债
延保	延保收费时:

	借：银行存款 贷：合同负债
	延保服务发生时： 借：合同负债 贷：主营业务收入

【例题---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。

【正确答案】

①甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 80

贷：主营业务收入 $[80 \times 70 / (70 + 30) \times \frac{70}{70+30}] 56$

合同负债 $[80 \times 30 / (70 + 30) \times \frac{30}{70+30}] 24$

借：主营业务成本 70

贷：库存商品 70

借：主营业务成本 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

(3) 主要责任人和代理人

企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其身份是主要责任人还是代理人：	
转让商品前能够控制该商品的	①主要责任人； ②按照已收或应收对价确认收入。
转让商品前不能够控制该商品的	①代理人； ②按照预期有权收取的佣金或手续费确认收入。

(4) 售后回购方式

回购价高于售价	本质是抵押借款
	账务处理： ①出售时： 借：银行存款 贷：其他应付款 应交税费——应交增值税（销项税额） ②计提利息费用

	借：财务费用 贷：其他应付款 ③回购时： 借：其他应付款 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
回购价低于售价	本质是出租

【例题】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，商品已发出。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。

【正确答案】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 [(350-200) / 5] 30
 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。

(5) 储值卡业务的会计处理

时点	会计处理
销售储值卡时	借：银行存款 贷：合同负债 $\left(\frac{\text{储值卡金额}}{1 + \text{增值税率}} \right)$ 应交税费——应交增值税（待转销项税额） $\left[\left(\frac{\text{储值卡金额}}{1 + \text{增值税率}} \right) \times \text{增值税率} \right]$

顾客刷卡时	<p>①借：合同负债 $\left(\frac{\text{刷卡金额} + \text{预计不会消费额} \times \frac{\text{刷卡额}}{\text{有效储值卡额}}}{1 + \text{增值税率}} \right)$</p> <p>贷：主营业务收入</p> <p>②借：应交税费——应交增值税（待转销项税）$\left[\left(\frac{\text{刷卡金额}}{1 + \text{增值税率}} \times \text{增值税率} \right) \right]$</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（销项税额）</p>
-------	--

【例题】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。

【正确答案】①销售储值卡时：

借：银行存款 106

贷：合同负债 $[106 \div (1 + 6\%)] 100$

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

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 $\left[\left(50 + 10.6 \times 50 / 95.4 \right) \div (1 + 6\%) \right] 52.41$

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

贷：主营业务收入 52.41

应交税费——应交增值税（销项税额）2.83

(6) 授予奖励积分的会计处理

时点	会计处理
销售商品并授予奖励积分时	<p>借：银行存款</p> <p>贷：主营业务收入 $\left(\text{合同售价} \times \frac{\text{商品单独售价}}{\text{商品单独售价} + \text{有效奖励积分价值额}} \right)$</p> <p>合同负债 $\left(\text{合同售价} \times \frac{\text{有效奖励积分价值额}}{\text{商品单独售价} + \text{有效奖励积分价值额}} \right)$</p>
奖励积分使用时	<p>借：合同负债 $\left[\left(\text{合同售价} \times \frac{\text{有效奖励积分价值额}}{\text{商品单独售价} + \text{有效奖励积分价值额}} \right) \times \frac{\text{奖励积分使用部分}}{\text{有效奖励积分部分}} \right]$</p> <p>贷：主营业务收入</p>

【例题】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。

【正确答案】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元×10万个积分×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。

【正确答案】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。

【正确答案】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