

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年注会母仪天下第3季——收入

甲公司为增值税一般纳税人，一般业务适用的增值税税率为13%，期初无留抵增值税税额，适用企业所得税税率为25%，按照净利润的10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。甲公司发生如下经济业务：（单位：万元）

**【专题一：售后回购】**2024年1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80万元，增值税专用发票上注明销售价格为100万元，增值税税额为13万元，协议规定，乙公司有权要求甲公司在当年5月31日将所售商品购回，回购价为130万元，甲公司预计5月31日的商品公允价值远低于130万元。货款以银行存款方式结算，当日商品已发出。假设税法规定货物发出时确认收入，不考虑增值税以外的相关税费的影响。

**【要求】**编制相关会计分录。

**【解析】**

（1）首先合理推定乙公司会要求甲公司回购商品，应界定为售后回购；

（2）甲公司会计处理如下：

①1月1日发出商品时：

借：发出商品 80

    贷：库存商品 80

借：银行存款 113

    贷：其他应付款 100

        应交税费——应交增值税（销项税额） 13

**【拓展】**此业务引发的所得税处理：

借：递延所得税资产 25（100×25%）

    贷：递延所得税负债 20（80×25%）

        应交税费——应交所得税 5[（100-80）×25%]

②1月—5月每月计提利息费用：

借：财务费用 6

    贷：其他应付款 6

③5月回购商品时：

借：库存商品 80

    贷：发出商品 80



借：其他应付款 130  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 16.9（130×13%）  
贷：银行存款 146.9

【拓展】

①如果回购价为60万元，则界定为出租行为，收取租金20万元，同时应界定为经营租赁行为，每月确认租金收入4万元，相关会计分录如下：

发出商品时	①借：发出商品 80 贷：库存商品 80 ②借：银行存款 113 贷：其他应付款 100 应交税费——应交增值税（销项税额） 13
每月确认租金收入	借：其他应付款 4 贷：主营业务收入（或其他业务收入） 4
回购商品时	①借：库存商品 80 贷：发出商品 80 ②借：其他应付款 60 应交税费——应交增值税（进项税额） 7.8 贷：银行存款 67.8

②如果回购价按照市场价格确定的，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%，税法规定于每年结款日以结款额认定交易发生额并开出增值税发票。[ $(P/A, 10\%, 4) = 3.1699$ ]

【要求】编制相关会计分录。

【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。

(4) 年末资产负债表中“长期应收款”项目列报一览表

年份	年末资产负债表中“长期应收款”列报额
2022年	347.12万元
2023年	181.83万元

【拓展】计算2022年应交所得税、递延所得税费用并编制相关会计分录。

【解析】

2022年应税所得	$(200+200)-600 \times 2/5 = 160$ (万元)；
2022年应交所得税	$160 \times 25\% = 40$ (万元)；
因“长期应收款”产生的新增应纳税暂时性差异而调整的所得税费用	$497.38 \times 25\% = 124.345$ (万元)；
因“库存商品”引发的新增可抵扣暂时性差异调整的所得税费用	$600 \times 3/5 \times 25\% = 90$ (万元)；
当年的所得税会计分录	借：所得税费用 74.345 递延所得税资产 90 贷：递延所得税负债 124.345 应交税费——应交所得税 40

【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968万元，或者在合同签订时支付800万元，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%。税法认定发货时才确认收入。相关税款以银行存款方式结算。

【要求】编制相关会计分录，并计算每年的所得税费用影响。

【解析】甲公司账务处理如下：

① 2022年初收到货款时

借：银行存款 800  
未确认融资费用 168  
贷：合同负债 968

② 2022年末确认融资成份的影响

借：财务费用 80 (800×10%)  
贷：未确认融资费用 80

③ 当年产生新增可抵扣暂时性差异880万元 $[968 - (168 - 80)]$ ，相应所得税费用处理如下：

借：递延所得税资产 220  
贷：所得税费用 220

即当年因此产生的递延所得税收益为220万元。

③ 2023年末交付产品时

借：财务费用 88 (168-80)  
贷：未确认融资费用 88  
借：合同负债 968  
贷：主营业务收入 968

④ 发货时开出增值税发票并收到款项

借：银行存款 125.84 (968×13%)



贷：应交税费——应交增值税（销项税额）125.84

⑤当年转回可抵扣暂时性差异 880 万元，相应所得税处理如下：

借：所得税费用 220

贷：递延所得税资产 220

即当年因此产生递延所得税费用 220 万元。

【专题四：附退货条件的商品销售】2024 年 12 月 5 日，甲公司向丙公司赊销商品 100 件，单位售价 1 万元（不含增值税），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。根据协议约定，商品赊销期为 1 个月，6 个月内出现质量问题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%。2025 年 1 月 5 日甲公司收到货款。6 月 5 日退货期满，丙公司实际退回商品 30 件，甲公司当天开出红字增值税专用发票并当即退还货款，收到退货商品。假设税法规定货物发出时确认收入。

【要求】编制甲公司相关会计分录。

【解析】

①2024 年 12 月 5 日甲公司发出商品时：

借：应收账款 113 (100×1×113%)

贷：主营业务收入 80 (100×80%)

    预计负债 20 (100×20%)

    应交税费——应交增值税（销项税额）13

借：主营业务成本 64 (100×0.8×80%)

    应收退货成本 16 (100×0.8×20%)

    贷：库存商品 80

借：递延所得税资产 5

    贷：所得税费用 5

借：所得税费用 4

    贷：递延所得税负债 4

②2025 年 1 月 5 日收到货款时：

借：银行存款 113

    贷：应收账款 113

③2025 年 6 月 5 日退货时（全部退货均于退货期满时发生）：

借：主营业务收入 10 (10×1)

    预计负债 20

    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：主营业务成本 8 (10×0.8)

        应收退货成本 16

        银行存款 33.9 (30×1×113%)

借：所得税费用 5

    贷：递延所得税资产 5

借：递延所得税负债 4

    贷：所得税费用 4

【拓展一】

①如果退货 20 件时（全部退货均于退货期满时发生）：

借：预计负债 20

    库存商品 16 (20×0.8)



应交税费——应交增值税（销项税额） 2.6（ $20 \times 1 \times 13\%$ ）  
 贷：应收退货成本 16  
     银行存款 22.6（ $20 \times 1 \times 113\%$ ）  
 借：所得税费用 5  
     贷：递延所得税资产 5  
 借：递延所得税负债 4  
     贷：所得税费用 4

②如果退货 10 件时（全部退货均于退货期满时发生）：

借：主营业务成本 8（ $10 \times 0.8$ ）  
     预计负债 20  
     库存商品 8（ $10 \times 0.8$ ）  
 应交税费——应交增值税（销项税额） 1.3（ $10 \times 1 \times 13\%$ ）  
 贷：主营业务收入 10（ $10 \times 1$ ）  
     应收退货成本 16  
     银行存款 11.3（ $10 \times 1 \times 113\%$ ）  
 借：所得税费用 5  
     贷：递延所得税资产 5  
 借：递延所得税负债 4  
     贷：所得税费用 4

③预计负债形成可抵扣暂时性差异，产生递延所得税收益，应收退货成本形成应纳税暂时性差异，产生递延所得税费用。

【拓展二】如果甲公司的 2024 年年报于 2025 年 4 月 2 日批准报出，假设涉及损益的调整事项，可以调整报告年度应纳税所得额、应纳税所得税额，退货时间改在 4 月 1 日，则退货 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 10（ $10 \times 1$ ） 预计负债 20 库存商品 24（ $30 \times 0.8$ ） 应交税费——应交增值税（销项税额） 3.9（ $30 \times 1 \times 13\%$ ） 贷：以前年度损益调整 8（ $10 \times 0.8$ ） 应收退货成本 16 其他应付款 33.9（ $30 \times 1 \times 113\%$ ）
	当初认定可抵扣暂时性差异为 20 万元[预计负债形成的]，认定应纳税暂时性差异 16 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 5 贷：递延所得税资产（ $20 \times 25\%$ ） 5 借：递延所得税负债（ $16 \times 25\%$ ） 4 贷：以前年度损益调整 4 同时调减应交所得税金额 = $30 \times (1 - 0.8) \times 25\% = 1.5$ （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：利润分配——未分配利润 1.5 贷：以前年度损益调整 1.5
	借：盈余公积 0.15

贷：利润分配——未分配利润 0.15

【拓展三】（与拓展二无关）如果甲公司是丙公司的母公司，丙公司收到商品后留 60%，卖给第三方 40%，且 2024 年末甲公司针对此应收账款计提了 10% 的坏账准备，则 2024 年的相关抵销分录如下（考虑所得税因素）：

集团不承认“预计负债”和“应收退货成本”，应做反冲：	①借：其他流动负债——预计负债 20 贷：营业收入 20 ②借：营业成本 16 贷：其他流动资产——应收退货成本 16 ③借：递延所得税负债 4 所得税费用 1 贷：递延所得税资产 5
集团不承认此交易，应作如下抵销：	①借：营业收入 100 贷：营业成本 100 ②借：营业成本 12 贷：存货 12 ③借：递延所得税资产 3（12×25%） 贷：所得税费用 3
集团不承认此内部债权债务	①借：应付账款 113 贷：应收账款 113 ②借：应收账款 11.3 贷：信用减值损失 11.3 ③借：所得税费用 2.825 贷：递延所得税资产 2.825

【专题五：履约义务的分拆、交易价格的界定及合同资产的使用】

甲公司 2024 年 12 月发生的与收入相关的交易或事项如下：

资料一，2024 年 12 月 1 日，甲公司与客户乙公司签订一项销售并安装合同，合同期限 2 个月，合同价格 270 万元。合同约定，当甲公司履约完毕时，才能从乙公司收取全部合同金额，甲公司对设备质量和安装质量承担责任。该设备单独售价 200 万元，安装劳务单独售价 100 万元。2024 年 12 月 5 日，甲公司从丙公司购入并取得该设备的控制权，于当日按合同约定直接运抵乙公司指定地点并安装，乙公司对其验收并取得控制权，此时甲公司向客户乙公司销售设备履约义务已完成。

资料二，至 2024 年 12 月 31 日，甲公司实际发生安装费用 48 万元（均系甲公司员工薪酬），估计还将发生安装费用 32 万元，甲公司向乙公司提供设备安装劳务属于在某一时段内履行的履约义务，按实际发生的成本占估计总成本的比例确定履约进度，不考虑增值税及其他因素。

【要求】

- 判断甲公司向乙公司销售设备时的身份是主要责任人还是代理人，并说明理由。
- 计算甲公司应将交易价格分摊到设备销售与安装的金額。
- 编制 2024 年 12 月 5 日甲公司销售设备时确认销售收入并结转销售成本的会计分录。
- 编制甲公司 2024 年 12 月发生设备安装费用的会计分录。
- 分别计算甲公司 2024 年 12 月 31 日设备安装履约进度和应确认设备安装收入金额，并编制确认安装收入和结转安装成本的会计分录。

【答案】

(1) 甲公司是主要责任人。

理由：2024 年 12 月 5 日，甲公司从丙公司购入设备并取得该设备的控制权，甲公司对设备质量和安装质量承担责任。因此甲公司是主要责任人。



(2) 设备销售应分摊的交易价格 =  $270 \times 200 / (200 + 100) = 180$  (万元)

设备安装应分摊的交易价格 =  $270 \times 100 / (200 + 100) = 90$  (万元)

(3) 甲公司销售设备时确认销售收入并结转销售成本:

借: 库存商品 170  
    贷: 银行存款 170  
借: 合同资产 180  
    贷: 主营业务收入——设备销售 180  
借: 主营业务成本——设备销售 170  
    贷: 库存商品 170

(4) 甲公司 12 月发生设备安装费用:

借: 合同履约成本——设备安装 48  
    贷: 应付职工薪酬 48

(5) 2024 年 12 月 31 日, 甲公司安装履约进度 =  $48 / (48 + 32) \times 100\% = 60\%$ ;

2024 年 12 月 31 日, 甲公司应确认安装收入金额 =  $90 \times 60\% = 54$  (万元)。

借: 合同资产 54  
    贷: 主营业务收入——设备安装 54  
借: 主营业务成本——设备安装 48  
    贷: 合同履约成本——设备安装 48

【专题六: 委托代销之收取手续费】2023 年 12 月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, 按售价的 10% 给丙公司提成, 代销手续费的增值税税率为 6%。2023 年 12 月 31 日丙公司将商品以单价 1 万元标准卖给丁公司 80 件。双方款项均以银行存款方式结算。

【要求】编制相关会计分录。

【解析】

业务	会计处理	
	甲	丙
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 90.4 贷: 主营业务收入 80 应交税费——应交增值税(销项税额) 10.4 借: 主营业务成本 64 贷: 发出商品 64	借: 银行存款 90.4 贷: 受托代销商品 80 应交税费——应交增值税(销项税额) 10.4 借: 受托代销商品款 80 应交税费——应交增值税(进项税额) 10.4 贷: 应付账款 90.4
结算货款和手续费	①借: 销售费用 8 应交税费——应交增值税(进项税额) 0.48 贷: 应收账款 8.48 ②借: 银行存款 81.92 贷: 应收账款 81.92	借: 应付账款 90.4 贷: 银行存款 81.92 主营业务收入(或其他业务收入) 8 应交税费——应交增值税(销项税额) 0.48

【拓展】如果甲公司是丙公司的母公司, 则针对此业务的抵销分录如下:

①借: 营业收入 8  
    贷: 销售费用 8  
②借: 支付其他与经营活动有关的现金 8.48  
    贷: 收到其他与经营活动有关的现金 8.48



【专题七：建造合同收入】甲公司与乙公司签订一项总金额为 580 万元的办公楼的固定造价合同，该合同不可撤销。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，每年与甲公司结算一次；该工程于 2019 年 2 月开工，2022 年 6 月完工达到预定可使用状态；当初预计工程总成本为 550 万元。到 2020 年底，由于材料价格上涨等因素，甲公司将预计工程总成本调整为 600 万元。2021 年末根据工程最新情况将预计工程总成本调整为 610 万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，该公司采用成本法确定履约进度，不考虑其他相关因素。该合同的其他有关资料如表所示。

单位：万元

项目	2019	2020	2021	2022	2023
年末累计实际发生成本	154	300	488	610	—
年末预计完成合同尚需发生成本	396	300	122	—	—
合同约定结款	174	196	180	30	—
实际收到价款	170	190	190	—	30

【备注】按照合同约定，工程质保金 30 万元需等到客户于 2023 年底保证期结束且未发生重大质量问题方能收款。上述价款均不含增值税额。假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税款，该业务适用的增值税税率为 9%。不考虑其他因素的影响。

【要求】

1. 编制甲公司个别报表的相关会计分录；
2. 如果乙公司是甲公司的母公司，且乙公司于 2022 年 7 月开始折旧，20 年期直线法折旧，假定无残值。基于此假设分别编制每年的抵销分录。

【解析】

年份	甲公司	合并报表抵销分录
2019 年	<p>(1) 实际发生合同成本</p> <p>借：合同履约成本 154</p> <p>贷：原材料、应付职工薪酬等 154</p> <p>(2) 确认当年的收入并结转成本</p> <p>① 履约进度 = <math>154 / (154 + 396) = 28\%</math>；</p> <p>② 合同收入 = <math>580 \times 28\% - 0 = 162.4</math> (万元)；</p> <p>③ 合同成本 = <math>550 \times 28\% - 0 = 154</math> (万元)；</p> <p>④ 会计分录如下：</p> <p>借：合同结算——收入结转 162.4</p> <p>贷：主营业务收入 162.4</p> <p>借：主营业务成本 154</p> <p>贷：合同履约成本 154</p> <p>(3) 结算合同价款</p> <p>借：应收账款 189.66</p> <p>贷：合同结算——价款结算 174</p> <p>应交税费——应交增值税 (销项税额) 15.66</p> <p>(4) 实际收到合同价款</p> <p>借：银行存款 185.3</p> <p>贷：应收账款 185.3</p> <p>(5) 2019 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 11.6 万元 (174 - 162.4)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为</p>	<p>① 借：营业收入 162.4</p> <p>合同负债 11.6</p> <p>贷：营业成本 154</p> <p>在建工程 20</p> <p>② 借：应付账款 4.36 (189.66 - 185.3)</p> <p>贷：应收账款 4.36</p> <p>③ 借：购建固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 185.3</p> <p>贷：销售商品、提供劳务收到的现金 185.3</p>



	<p>11.6 万元, 由于甲公司预计该部分履约义务将在 2020 年内完成, 因此, 应在资产负债表中作为合同负债列示。</p>	
<p>2020 年</p>	<p>(1) 实际发生合同成本 借: 合同履行成本 146 贷: 原材料、应付职工薪酬等 146</p> <p>(2) 确认当年的收入并结转成本: ①履约进度 = <math>300 / (300 + 300) = 50\%</math>; ②合同收入 = <math>580 \times 50\% - 162.4 = 127.6</math> (万元); ③合同成本 = <math>600 \times 50\% - 154 = 146</math> (万元); ④会计分录: 借: 合同结算——收入结转 127.6 贷: 主营业务收入 127.6 借: 主营业务成本 146 贷: 合同履行成本 146</p> <p>(3) 确认合同预计损失 ①合同预计损失 = <math>(300 + 300 - 580) \times (1 - 50\%) = 10</math> (万元); ②会计分录 借: 主营业务成本 10 贷: 预计负债 10</p> <p>(4) 结算合同价款 借: 应收账款 213.64 贷: 合同结算——价款结算 196 应交税费——应交增值税 (销项税额) 17.64</p> <p>(5) 实际收到合同价款 借: 银行存款 207.1 贷: 应收账款 207.1</p> <p>(6) 2020 年 12 月 31 日, “合同结算”科目的余额为贷方 80 万元 (<math>11.6 + 196 - 127.6</math>), 表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 80 万元, 由于甲公司预计该部分履约义务将在 2021 年内完成, 因此, 应在资产负债表中作为合同负债列示。</p>	<p>①借: 年初未分配利润 8.4 合同负债 11.6 贷: 在建工程 20</p> <p>②借: 营业收入 127.6 合同负债 68.4 贷: 营业成本 146 在建工程 50</p> <p>③借: 应付账款 10.9 贷: 应收账款 10.9 (<math>4.36 + 213.64 - 207.1</math>)</p> <p>④借: 预计负债 10 贷: 营业成本 10</p> <p>⑤借: 购建固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 207.1 贷: 销售商品、提供劳务收到的现金 207.1</p>
<p>2021 年</p>	<p>(1) 实际发生的合同成本 借: 合同履行成本 188 贷: 原材料、应付职工薪酬等 188</p> <p>(2) 确认当年的合同收入并结转成本 ①履约进度 = <math>488 / (488 + 122) = 80\%</math> ②合同收入 = <math>580 \times 80\% - 162.4 - 127.6 = 174</math> (万元) ③合同成本 = <math>610 \times 80\% - 300 = 188</math> (万元) 会计分录</p>	<p>①借: 合同负债 80 贷: 在建工程 70 年初未分配利润 10</p> <p>②借: 营业收入 174 合同负债 6 在建工程 8 贷: 营业成本 188</p> <p>③借: 预计负债 6 营业成本 4</p>



	<p>借：合同结算——收入结转 174     贷：主营业务收入 174</p> <p>借：主营业务成本 188     贷：合同履约成本 188</p> <p>(3) 调整合同预计损失。 ①合同预计损失 = (488 + 122 - 580) × (1 - 80%) - 10 = -4 (万元)； ②在 2021 年底，由于该合同预计总成本 (610 万元) 大于合同总收入 (580 万元)，预计发生损失总额为 30 万元，由于其中 24 万元损失 (30 万元 × 80%) 已经反映在损益中，因此预计负债的余额应调整至 6 万元，由于已经调整至 10 万元，因此，本期应转回合同预计损失 4 万元。 ③会计分录 借：预计负债 4     贷：主营业务成本 4</p> <p>(4) 结算合同价款 借：应收账款 196.2     贷：合同结算——价款结算 180         应交税费——应交增值税 (销项税额) 16.2</p> <p>(5) 实际收到合同价款 借：银行存款 207.1     贷：应收账款 207.1</p> <p>(6) 2021 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 86 万元 (80 + 180 - 174)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 86 万元，由于该部分履约义务将在 2022 年 6 月底前完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。</p>	<p>    贷：年初未分配利润 10</p> <p>④借：购建固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 207.1     贷：销售商品、提供劳务收到的现金 207.1</p>
<p>2022 年</p>	<p>(1) 实际发生合同成本 借：合同履约成本 122     贷：原材料、应付职工薪酬等 122</p> <p>(2) 确认当期的合同收入并结转成本及已计提的合同损失。 ①2022 年 1-6 月确认的合同收入 = 合同总金额 - 截至目前累计已确认的收入 = 580 - 162.4 - 127.6 - 174 = 116 (万元) ②2022 年上半年的合同成本 = 610 - 154 - 146 - 188 = 122 (万元)； ③会计分录 借：合同结算——收入结转 116     贷：主营业务收入 116</p>	<p>①借：合同负债 86     贷：固定资产 62         年初未分配利润 24</p> <p>②借：营业收入 116     固定资产 92     贷：营业成本 122         合同负债 86</p> <p>③借：应付账款 32.7     贷：应收账款 32.7</p> <p>④借：营业成本 6     贷：年初未分配利润 6</p> <p>⑤借：管理费用 0.75 (30/20/2)     贷：固定资产 0.75</p>



	借：主营业务成本 122 贷：合同履约成本 122 (3) 结转已提损失 借：预计负债 6 贷：主营业务成本 6 (4) 结算合同价款 借：应收账款 32.7 贷：合同结算 30 应交税费——应交增值税（销项税额） 2.7 (5) 2022年6月30日，“合同结算”科目的余额为0。	
2023年	保质期结束且未发生重大质量问题，实际收到合同价款 借：银行存款 32.7 贷：应收账款 32.7	①借：固定资产 30 贷：年初未分配利润 30 ②借：年初未分配利润 0.75 贷：固定资产 0.75 ③借：管理费用 1.5 贷：固定资产 1.5

**【专题八：产品质量担保服务】** 甲公司与丙公司签订一项销售商品的合同，售价为100万元。甲公司承诺售出后1年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，免费保修，同时还提供2年延保服务，商品单独标价100万元，延保单独标价20万元。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。该批商品的成本为70万元。合同签订当日，甲公司将该批商品交付给丙公司，同时丙公司向甲公司支付了100万元价款。假设税法规定货物发出时确认收入。

**【要求】** 编制甲公司相关会计分录。

**【解析】**

① 甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 113  
 贷：主营业务收入 83.33 $[100 \times 100 / (100 + 20)]$   
 合同负债 16.67 $[100 \times 20 / (100 + 20)]$   
 应交税费——应交增值税（销项税额）13

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

借：递延所得税资产 5.6675 $[(16.67 + 6) \times 25\%]$   
 贷：所得税费用 5.6675

② 此延保服务交易价格16.67万元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

借：所得税费用  
 贷：递延所得税资产

**【专题九：奖励积分计划】** 2021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2021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%。

【要求】编制甲公司相关的会计处理。

【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。

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 113

贷：主营业务收入 92.59

合同负债 7.41

应交税费——应交增值税（销项税额）13

④截至 2021 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，预计客户总共还将兑换 8 万个积分，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 =  $5 \div 8 \times 7.41 = 4.63$  (万元)。

借：合同负债 4.63

贷：主营业务收入 4.63

⑤截至 2022 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 8.5 万个积分。

积分应当确认的收入 =  $7 \div 8.5 \times 7.41 - 4.63 = 1.47$  (万元)。

借：合同负债 1.47

贷：主营业务收入 1.47

【专题十：储值卡销售】2021 年甲公司向客户销售了 1000 张储值卡，每张卡面值为 1000 元，总额 100 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%（面值金额 10 万元即客户预计未行使权利为 10 万元）不会被消费，截至 2021 年末客户使用该储值卡消费的金额为 40 万元，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。此业务的增值税税率为 6%，不考虑其他因素影响。

【要求】编制甲公司相关会计分录。

【解析】①销售储值卡时：

借：银行存款 100

贷：合同负债 94.34  $[100 \div (1 + 6\%)]$

应交税费——待转销项税额 5.66  $[100 \div (1 + 6\%) \times 6\%]$

② 2021 年末

借：合同负债 41.93  $[(40 + 10 \times 40 / 90) \div (1 + 6\%)]$

应交税费——待转销项税额 2.26  $[40 \div (1 + 6\%) \times 6\%]$

贷：主营业务收入 41.93

应交税费——应交增值税（销项税额）2.26

【专题十一：电商购物卡】自 2023 年起，甲公司开始经营一家电商平台，主要经营业务为吸引其他商家产品入驻销售。入驻平台的商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务，甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款，甲公司按照结算货款的 9% 向商家收取佣金。2024 年 1 月份，甲公司向平台的消费者销售了 50 000 张不可退的电子购物卡，每张卡的面值为 200 元，总额 1000 万元。至 2024 年 1 月末，平台入驻商家共实现销售额 6000 万元，其中 1000 万元通过电子购物卡支付。假定商家的佣金均于月末进行结算。不考虑增值税等相关因素。



【要求】分析并判断甲公司在平台商品交易中属于主要责任人还是代理人，计算甲公司 2024 年 1 月应确认收入的金额，并编制相关会计分录；

【解析】①甲公司在平台商品交易中属于代理人。因为甲公司在电商平台商品交易中，仅提供商家与消费者交易的平台及结算服务，并从交易货款中收取佣金，而商品销售和售后服务等均由商家自行负责，因此甲公司在商品交易中属于代理人。

②甲公司 2024 年 1 月应确认的收入 = 6000 × 9% = 540（万元）。

③销售购物卡时：

借：银行存款 1000  
贷：合同负债（1000 × 9%）90  
其他应付款 910

④月末确认收入和结算佣金时：

借：其他应付款 910  
贷：银行存款 910  
借：银行存款 [(6000 - 1000) × 9%] 450  
合同负债 90  
贷：主营业务收入 (6000 × 9%) 540

【拓展一：平台优惠券】甲公司为了推广自己的平台，年终大促销时向买家提供优惠券，单张优惠券可抵免 10 元，2024 年共送出了 10 万张，有效率为 80%，截止 2024 年末，顾客共使用了 7 万张优惠券。

【要求】如何处理此优惠券业务？能否将其定义为“应付客户对价”？

【解析】首先买家并非平台的客户，入驻商与客户才是真正的买卖关系，平台与入驻商家才是真正的贸易关系，此优惠券给了顾客，并为此付出了 80 万元的代价，应理解为促销费用，界定为“销售费用”80 万元。

【拓展二】如果为了提高引流效果，甲公司与导流公司、导流公司与入驻商家分别签订 M 商品的合作协议，约定由导流公司借助甲公司的电商平台为 M 商品开展宣传促销活动，并按促销期商品售价的 30% 作为推广成本，由电商平台按此推广成本的 10% 收取软件使用费，余下部分作为导流公司的收入。活动期间导流公司请了名人开展了线上宣传，并为此支付了出场费用 90 万元，假定无其他费用支付，M 商品共实现了 500 万元的销售收入，按约定，平台扣了 150 万元的佣金，返给商家 350 万元，并基于 150 万元的 10% 收取了软件使用费用，返给了导流公司 135 万元，假定不考虑相关税费。

【要求】编制导流公司的账务处理。

【解析】

支付名人出场费用时	借：合同履行成本 90 贷：银行存款 90
收取引流费用时	借：银行存款 135 贷：主营业务收入 135 同时： 借：主营业务成本 90 贷：合同履行成本 90

【专题十二：折扣券】2021 年 12 月 1 日，甲公司以前台 6 万元的价格向客户销售 500 台智能配件 D 商品（假定每个客户只能购买一台 D 商品），购买 D 商品的客户均可得到一张 30% 的折扣券，客户可以在未来的 90 天内使用该折扣券购买甲公司原价不超过 6 万元的任一商品。同时，甲公司计划推出季节性促销活动，在未来 90 天内针对所有产品均提供 5% 的折扣。上述两项优惠不能叠加使用。根据历史经验，甲公司预计有 80% 的客户会使用该折扣券，额外购买商品的金额平均为 3 万元。假定本月客户未行使上述优惠购买权。其他资料：假定不考虑所得税、增值税等相关税费的影响。

【要求】确认收入金额，并编制相关会计分录。

【解析】



- ①D商品的单独售价 =  $6 \times 500 = 3000$  (万元) ;  
 ②估计该折扣券的单独售价 =  $3 \times 500 \times 80\% \times (30\% - 5\%) = 300$  (万元) ;  
 ③D商品应分摊的交易价格 =  $3000 \times 3000 / (3000 + 300) = 2727.27$  (万元) ;  
 ④折扣券应分摊的交易价格 =  $3000 \times 300 / (3000 + 300) = 272.73$  (万元) ;  
 ⑤因此, 甲公司 2021 年应确认收入的金额 =  $2727.27$  (万元) 。

⑥会计分录为:

借: 银行存款 3000  
 贷: 主营业务收入 2727.27  
 合同负债 272.73

【专题十三: PPP 项目】

【无形资产模式】

【案例】甲公司 2022 年 1 月, 甲公司与当地政府签订 PPP 项目合同, 甲公司作为社会资本方负责当地跨江大桥的建设、运营和维护。PPP 项目合同期间为 10 年, 其中项目建设期 2 年、运营期 8 年。甲公司有权在运营期内向通行车辆收取跨江大桥通行费, 政府不对未来能够收取的车辆通行费或者通过的车流量提供保证。运营期满后, 甲公司将 PPP 项目资产无偿移交给政府方。假设甲公司的建造服务和运营服务均构成单项履约义务, 均满足在某一时段内确认收入的条件, 且甲公司从事 PPP 项目的身份为主要责任人。假设该合同满足“双特征”和“双控制”条件。甲公司预计其提供建造和运营服务的成本如下:

项目	年份	成本	毛利率
建造服务 (每年)	2022—2023	1000	10%
运营服务 (每年)	2024—2031	200	—

甲公司 2024 年—2031 年根据实际车流量收取的通行费用均为 800 万元; 合同期间各年的现金流均在年末发生。假定不考虑其他因素和相关税费。

【要求一】确定会计核算模式;

【解析一】甲公司向政府方提供建造跨江大桥的服务, 并获得在合同约定的运营期内运营该跨江大桥的权利, 但其跨江大桥通行费金额不确定, 因此该权利不构成一项无条件收取现金的权利, 应当按照无形资产模式进行会计处理。

【要求二】计算建造服务收入;

【解析二】

①甲公司通过向政府方提供建造服务取得跨江大桥运营权, 属于非现金对价安排, 甲公司应当按照收入的相关规定, 通常按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格, 确认建造服务的收入。

②由于该无形资产的公允价值不能合理估计, 甲公司采用成本加成法确定建造服务的单独售价, 从而确定交易价格。甲公司预计其提供建造服务的成本和收入如下表:

项目	年份	成本	收入
建造服务 (每年)	2022—2023 年	1000	1100[1000 × (1+10%) ]

【要求三】编制甲公司与政府方的对比会计处理, 假定政府方确定此大桥的使用寿命为 50 年。

【解析三】

	甲公司
2022 年	①借: 合同资产 1100 贷: 主营业务收入 1100 ②借: 合同履约成本 1000 贷: 原材料、应付职工薪酬等 1000 ③借: 主营业务成本 1000

	贷：合同履行成本 1000
2023 年	①②③同前； ④PPP 项目资产达到预定可使用状态时： 借：无形资产 2200 贷：合同资产 2200
2024 年	①确认运营收入和成本： 借：银行存款 800 贷：主营业务收入 800 借：合同履行成本 200 贷：原材料、应付职工薪酬等 200 借：主营业务成本 200 贷：合同履行成本 200 ②摊销无形资产： 借：主营业务成本 275 (2200÷8) 贷：累计摊销 275
2025 年及以后年度同 2024 年	

**【金融资产模式】**

**【案例】**2022 年初，甲公司与当地政府签订 PPP 项目合同，甲公司作为社会资本方负责当地跨江大桥的建设、运营和维护。PPP 项目合同期间为 6 年，项目建设期 2 年、运营期 4 年。运营期满后，甲公司将 PPP 项目资产无偿移交给政府方。甲公司的履约义务包括提供桥梁建造、运营服务，假设上述服务均构成单项履约义务，均满足在某一时段内确认收入的条件，且甲公司从事 PPP 项目的身份是主要责任人。假设该合同满足“双特征”和“双控制”条件。

按照 PPP 项目合同约定，政府方需要对甲公司提供的 PPP 项目资产进行验收，包括满足桥梁如期完工通车、符合当地环保要求，并在运营期间持续保持道路的使用状态和正常通行等要求。如果未满足验收条件，政府方则有权要求甲公司进行整改，直至验收合格。政府方验收合格后，在运营期间每年末向甲公司支付 1240 万元。甲公司合理估计其能够达到验收条件。

甲公司采用成本加成法确定各单项履约义务的单独售价，考虑市场状况、行业平均毛利水平等因素之后，估计建造、运营服务的合理毛利率分别为 10%、20%。

甲公司预计其提供建造、运营的成本和收入如下表所示（计算结果保留整数）：

项目	年份	成本	毛利率	收入
建造服务（每年）	2022 年—2023 年	1372	10%	1509[1372×(1+10%)]
运营服务（每年）	2024 年—2027 年	200	20%	240[200×(1+20%)]

假设合同期间各年的现金流均在年末发生，通过插值法计算出该 PPP 项目的实际利率为 10%，假定不考虑其他因素和相关税费。

**【要求一】**确定会计核算模式；

**【解析一】**由于回收现金确定，应采用金融资产模式。

**【要求二】**编制甲公司与政府方的会计处理，假定政府方确定此大桥的使用寿命为 20 年。

**【解析二】**

	甲公司
2022 年	①借：合同资产 1509 贷：主营业务收入 1509 ②借：合同履行成本 1372 贷：原材料、应付职工薪酬等 1372 ③借：主营业务成本 1372



	贷：合同履行成本 1372
2023 年	①②③同前； ④确认融资成分的影响： 借：合同资产 150.9 贷：财务费用、利息收入等 150.9 (1509×10%)
2024 年	①确认运营收入和成本： 借：合同资产 240 贷：主营业务收入 240 借：合同履行成本 200 贷：原材料、应付职工薪酬等 200 借：主营业务成本 200 贷：合同履行成本 200 ②确认融资成分的影响： 借：合同资产 316.89 贷：财务费用、利息收入等 316.89{[1509×(1+10%)+1509]×10%} ③甲公司拥有收款权时： 借：应收账款 1240 贷：合同资产 1240
2025 年-2027 年	同 2024 年

【备注】每年的数据计算一览表

日期	年初本金	利息收益	收款	年末本金
2022 年				1509
2023 年	1509	150.9	0	3168.9 (1509+1509+150.9)
2024 年	3168.9	316.89	1240	2485.79 (3168.9+316.89-1240+240)
2025 年	2485.79	248.58	1240	1734.37 (2485.79+248.58-1240+240)
2026 年	1734.37	173.44	1240	907.81 (1734.37+173.44-1240+240)
2027 年	907.81	92.19	1240	0 (907.81+92.19-1240+240)