

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



高志谦老师中级/注会逐章刷题笔记：收入（2）！（7月9日）

三、确定交易价格——不属于融资的情况

储值卡

A公司卖出100张储值卡，每张面值1万元，可在门店无限时消费。该公司所从事行业增值税率6%，预计10%的卡不会被消费。当年顾客刷卡40万元，写出分录。

刷卡时的主营业务收入=40+10*40/90=44.44（万元）

借：银行存款 100

贷：合同负债 $100/(1+6\%)=94.34$

应交税费——待转销项税额 5.66

借：合同负债 $(40+10*40/90)/1.06=41.93$

贷：主营业务收入 41.93

借：应交税费——待转销项税额 2.26

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 2.26

授予知识产权使用权许可

根据产值或销售量提成，执行5年合同期，算不算融资？不算。发生提成收入时确认。一般指的是特许权使用费收入。（无法提前预测销售收入，是可变对价，但是唯一不可估计的情况）

建造合同

质保金的扣留。发包方承包方建造一个办公楼，签订合同时扣除工程保证金100万，两年质保期满归还。算不算融资？不算。

非现金对价

甲公司销售商品给乙公司，成本80万元，市场价100万元，增值税率13%。乙公司用商标权抵账，商标权原价200万元，累计摊销80万元，公允价值110万元，增值税率6%。（公允模式的非货币性资产交换）

算非货币交换，但按收入准则非现金对价原则处理。

甲公司：

借：无形资产 110

应交税费——应交增值税（进项税额） 6.6

贷：主营业务收入 $110+6.6-13=103.6$

应交税费——应交增值税（销项税额） 13

借：主营业务成本 80

贷：库存商品 80

甲公司因此事损益影响额=103.6-80=23.6（万元）

乙公司：

借：库存商品 103.6

 应交税费——应交增值税（进项税额） 13

 累计摊销 80

 资产处置损益 10

 贷：无形资产 200

 应交税费——应交增值税（销项税额） 6.6

理论：存货的收入以非现金为对价的，先定非现金的公允价，倒推主营业务收入金额。如果非现金对价没有公允价，按照商品的公允价确认收入，倒推非现金的入账。

如果商标权在交易实现当天公允价是 110 万元，一个月后变 130 万元，要不要调当初按 110 推定的主营业务收入金额？非现金对价的公允价修正后不追溯收入。

应付客户对价

一般的做法冲收入。如果应付客户对价无法自客户处取得可明确区分商品公允价值的，全冲收入。在确认收入和支付或承诺支付客户对价“二者孰晚”时点冲减收入。

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

分摊原则是根据每个单项履约义务的单独售价所占相对比例分拆。

“单独售价”一般用市场价，如果估计的话，标准有 3 个：市场调整法、成本加成法、余值法。

五、履行义务时确定收入

“控制权转移时”确定收入。分时点和时段。

履约进度确定方法：产出法、投入法。

用已经发生的成本占总成本比例——投入法；工作成果测量比例、目测法、专业测量法——产出法。

期间履约满足 3 个条件之一即可确认：

1. 客户在履约同时逐步消耗履约带来的利益
2. 客户能够控制履约中正在建的商品
3. 产品不可替代、专门定做的，且定做的生产过程中有权就已经发生成本收取合理的成本和利润的补偿

特殊情况：

装修工程花费 8 万元，总收入 12 万元，截至期末仍未完成，履约进度不确定：

如果成本 8 万元都能得到补偿，确认收入=成本=8 万元；

只能补偿 6 万：支出 8 万，收入 6 万，损失 2 万。——履约进度不可靠的话要注意的问题。

履约进度估计变更是会计估计变更，不追溯调整，用未来适用法。

控制权转移（时间点履约）5 个迹象之一即可确认：

有收款权，法定所有权转移，实物转移，主要风险报酬转移，顾客接受商品

委托代销

A 公司委托 B 公司代销商品 100 件，单件成本 0.6 万元，协议价 1 万元/件，手续费提成 10%。增值税率 13%。

B 公司实现对外销售 60 件。

A 公司：

①发出代销商品

借：发出商品 60

贷：库存商品 60

②收到代销单

借：应收账款 67.8
 贷：主营业务收入 60
 应交税费——应交增值税（销项税额） 7.8
借：主营业务成本 36
 贷：发出商品 36

③结账

借：销售费用 6
 银行存款 61.8
 贷：应收账款 67.8

B公司：

①收到受托代销商品

借：受托代销商品 100
 贷：受托代销商品款 100
 （都是存货项目，之和为0）

②实现对外销售

借：银行存款 67.8
 贷：受托代销商品 60
 应交税费——应交增值税（销项税额） 7.8

③收到A开的税票

借：受托代销商品款 60
 应交税费——应交增值税（进项税额） 7.8
 贷：应付账款 67.8

④结账

借：应付账款 67.8
 贷：主营业务收入（或其他业务收入） 6
 银行存款 61.8

包销确认收入的时间点：发出商品。（且都是主要责任人，无代理人。严格说包销不是委托代销）

建造合同

A公司中标一项工程，为B公司建造办公楼，中标价1000万元，预计总成本800万元，双方约定按工程进度结算款项，由第三方监理确定工程完工量。增值税率9%。相关数据如下：

项目	2023年	2024年	2025年
已发生成本	200	500	1090
尚需发生成本	600	600	0
约定收款	300	400	300
实际收款	200	300	500

2023年

借：合同履行成本 200
 贷：原材料/应付职工薪酬 200
借：合同结算——收入结转 $1000 \times 200 / 800 = 250$
 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——价款结算 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

合同结算借方余额：合同资产，贷方余额：合同负债。
2023年合同结算贷方余额，合同负债50万元。
合同结算贷方余额100

2024年

借：合同履行成本 300
 贷：原材料/应付职工薪酬 300
借：合同结算——收入结转
 $1000 \times 500 / (500 + 600) - 250 = 204.55$
 贷：主营业务收入 204.55
借：主营业务成本 300
 贷：合同履行成本 300
借：主营业务成本 54.55
 贷：预计负债 $100 \times (1 - 500 / 1100) = 54.55$

借：应收账款 436
 贷：合同结算——价款结算 400
 应交税费——应交增值税（销项税额） 36
借：银行存款 327
 贷：应收账款 327

2024 年合同结算贷方余额，合同负债 245.45 万元。

2025 年

借：合同履行成本 590
 贷：原材料/应付职工薪酬 590
借：合同结算——收入结转 545.45
 贷：主营业务收入 545.45
借：主营业务成本 590
 贷：合同履行成本 590
借：预计负债 54.55
 贷：主营业务成本 54.55
借：应收账款 327
 贷：合同结算——价款结算 300
 应交税费——应交增值税（销项税额） 27
借：银行存款 545
 贷：应收账款 545

【注会作业 1】如果 A、B 是母子公司关系，写出三年抵销分录。

售后代管

识别：客户取得控制的迹象+商业实质+单独识别+可随时交付+不能替换掉

收入确认时间：交易成立时（而非发货时）。

标准件、通用的、相互之间可以替换的商品很难是售后代管

合同履行成本（将来转入“主营业务成本”）

- 不计入合同履行成本的：管理费、非正常消耗、与履约义务中已经履行部分相关的支出（计入当期损益）、无法区分是属于尚未履行还是已经履行的部分的支出（计入当期损益）。

- 合同履行成本的减值

借：资产减值损失，贷：合同履行成本减值准备。可以恢复。

- 合同履行成本在财务报告中的列示

初始确认时摊销期 1 年以内的，“存货”；超过 1 年或 1 个周期的，“其他非流动资产”。都得减掉其减值准备。

合同取得成本（将来转入“销售费用”）

主要考销售佣金。增量代价为合同取得成本。

不计入合同取得成本的：差旅费、投标费、尽职调查费、律师费。（没有增量关系，计入当期损益）

核算方法：一年以内的可以直接计销售费用，或者摊销进销售费用。列报为“其他流动资产”。超过一年的列报为“其他非流动资产”。

商业折扣

商业折扣没有分录。

现金折扣属于可变对价。不考分录。

销货折让

发生折让时如何处理？普通的折让直接在当月冲收入和销项税。如果是年报的销售，在日后期间打折，属于资产负债表日后调整事项。

附有销售退回条款的销售

A公司销售商品给B公司100件，单件成本0.6万元，单价1万元。预计退货率20%。1个月后结款，6个月后退货期满。增值税率13%。假设发生退货30件、20件、5件，分别写出分录。

借：银行存款（应收账款）113
贷：主营业务收入 80
 预计负债 20
 应交税费——应交增值税（销项税额）13

借：主营业务成本 48
 应收退货成本 12
贷：库存商品 60

①估计正确，退货20件：

借：库存商品 12
 预计负债 20
 应交税费——应交增值税（销项税额）2.6
贷：应收退货成本 12
 银行存款 22.6

②估计低了，退货30件：

借：库存商品 18
 应交税费——应交增值税（销项税额）3.9
 预计负债 20
 主营业务收入 10
贷：应收退货成本 12
 主营业务成本 6
 银行存款 33.9

③估计高了，退货5件：

借：库存商品 3
 应交税费——应交增值税（销项税额）0.65
 预计负债 20
 主营业务成本 9
贷：应收退货成本 12
 主营业务收入 15
 银行存款 5.65

当初实现销售时，预计负债形成的是可抵扣差异，应收退货成本形成应纳税差异。

【注会作业2】如果退货发生在日后期间，写出相关分录；

【注会作业3】如果AB是母子公司关系，B当年末没有卖出存货，写出没有退货之前的抵消分录。

附质量保证条款的销售

甲公司出售手机给顾客，售价3万元。除法定质保，送3年延保。延保单独市场报价5000元。写出分录。

借：银行存款 3
贷：主营业务收入 $3 \times 3 / 3.5 = 2.57$
 合同负债 0.43

发生延保服务：

借：合同负债 0.43

贷：主营业务收入 0.43

计提法定质保：借：销售费用，贷：预计负债。（发生时预计负债冲原材料应付职工薪酬等）

售后回购

甲公司销售商品给乙公司，售价 300 万元。乙公司有权在半年后要求甲公司按 400 万元赎回。经测算，半年后此商品市价为 130 万元。

①回购价远低于市价，乙公司赎回可能性极大，本质是借 300 还 400 负担 100 的利息。

借：银行存款 339

贷：其他应付款 300 *本质是借款，所以收款不是“主营业务收入”而是“其他应付款”

应交税费——应交增值税（销项税额）39

如果有商品发出，要做移库结转，借：发出商品，贷：库存商品。

②每月计息：

借：财务费用 $100/6=16.67$

贷：其他应付款 16.67

③半年后赎回（还钱）：

借：其他应付款 400

应交税费——应交增值税（进项税额）52

贷：银行存款 452

如果有商品退还，借：库存商品，贷：发出商品。

回购价如果低于 300，且依然有可能赎回，本质是出租，收租金 100（不要求分录）。

- 收入基础内容到此结束 -

详情请关注高老师微博：[@高志谦](#) 微博超话：[@高志谦讲会计](#)

如有记录错误感谢您指正：[@绿子的现实世界](#)