

母仪天下第三季 - - 收入

常规出题方式：拼盘式，编制会计分录，难点：收入+分录做结合

甲公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%，期初无留抵增值税税额，适用企业所得税税率为 25%。甲公司发生如下经济业务：（单位：万元）

【专题一：售后回购】2022 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 60 万元，增值税专用发票上注明销售价格为 100 万元，增值税额为 13 万元。协议规定，甲公司应在当年 5 月 31 日将所售商品购回，回购价为 120 万元，另需支付增值税 15.6 万元。货款已实际收付，不考虑其他相关税费。

【解析】①1 月 1 日发出商品时：

借：发出商品 60
 贷：库存商品 60
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

②1 月 - 5 月每月计提利息费用：

借：财务费用 4 $[(120 - 100) / 5]$
 贷：其他应付款 4

③5 月回购商品时：

借：库存商品 60
 贷：发出商品 60
借：其他应付款 120
 应交税费—应交增值税（进项税额） 15.6
 贷：银行存款 135.6

【拓展】

①如果回购价为 80 万元，则如何定性？

由于回购价低于原价，应视为租赁交易，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，能界定为售后回购吗？

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；

③售后回购体现了何原则？

售后回购体现了实质重于形式原则。

【专题二：先收款后发货的融资行为】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 121 万元，或者在合同签订时支付 100 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%，上述价格不包含增值税，且此业务假定不考虑增值税。

【解析】甲公司账务处理如下：

①2022 年初收到货款时

借：银行存款 100
 未确认融资费用 21
 贷：合同负债 121

②2022 年末确认融资成份的影响

借：财务费用 10
 贷：未确认融资费用 10 $[(121 - 21) \times 10\%]$

③2023年末确认融资成份的影响

借：财务费用 11
 贷：未确认融资费用 11 $[(121 - 21 + 10) \times 10\%]$

④2024年初交付产品时

借：合同负债 121
 贷：主营业务收入 121

【专题三：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（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返还货款，收到退货。

【解析】①2022年12月5日甲公司发出商品时：

借：应收账款 226 $(200 \times 1 \times 113\%)$
 贷：主营业务收入 160 $(200 \times 80\%)$
 预计负债 40 $(200 \times 20\%)$
 应交税费—应交增值税（销项税额） 26 $(200 \times 13\%)$

借：主营业务成本 128 $(200 \times 0.8 \times 80\%)$
 应收退货成本 32 $(200 \times 0.8 \times 20\%)$
 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 (10×1)
 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 $(50 \times 1 \times 13\%)$
 贷：主营业务成本 8 (10×0.8)
 应收退货成本 32
 银行存款 56.5 $(50 \times 1 \times 113\%)$

【拓展】

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 $(40 \times 1 \times 13\%)$
 贷：应收退货成本 32
 银行存款 45.2 $(40 \times 1 \times 113\%)$

②如果退货30件时：

借：主营业务成本 8 (10×0.8)
 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 (10×1) 确认未退货 10 件收入
 应收退货成本 32 (40×0.8)
 银行存款 33.9 (30×1×113%)

【备注】退货是 30 件因“预计负债——应付退货款”形成的会税可抵扣差异 40 (40×25%)

借：递延所得税资产 10
 贷：所得税费用 10

两分录合写一起：

因“应收退货成本”形成的会税应纳税差异 32 (32×25%) 借：递延所得税资产 10
 借：所得税费用 8 贷：所得税费用 2
 贷：递延所得税负债 8 递延所得税负债 8

【拓展】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 3 月 25 日完成。而退货时间改在 3 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 8 (10×0.8) 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 (10×1) 应收退货成本 32 应付账款（或其他应付款） 33.9 (30×1×113%)
	当初认定可抵扣差异为 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 【调增税后净利 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 【调增盈余公积 0.15】 贷：盈余公积 0.15

【专题四：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 6000 元，B 商品的单独售价为 24000 元，合同价款为 25000 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，甲公司有权收取 25000 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。上述价格均不包含增值税，且此业务假定不考虑增值税。

【解析一】分摊至 A 商品的合同价款为 5000[(6000÷(6000 + 24000))×25000] 元；

分摊至 B 商品的合同价款为 20000[(24000÷(6000 + 24000))×25000] 元。

【解析二】甲公司的账务处理如下：

(1)交付 A 商品时:

借: 合同资产 5000

贷: 主营业务收入 5000

(2)交付 B 商品时:

借: 应收账款 25000

贷: 合同资产 5000

主营业务收入 20000

【专题五: 委托代销之视同买断】 2022 年初甲委托丙代销商品 100 件, 单件成本 0.8 万/件, 单件协议价 1 万元, 增值税率为 13%, 2022 年 4 月 30 日丙将商品以单价 2 万元标准全部卖给丁公司。

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 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 226 贷: 主营业务收入 200 应交税费——应交增值税(销项税额) 26 借: 主营业务成本 100 贷: 受托代销商品 100 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	借: 银行存款 113 贷: 应收账款 113	借: 应付账款 113 贷: 银行存款 113

【专题五: 委托代销之收取手续费】 2022 年初甲委托丙代销商品 100 件, 单件成本 0.8 万元, 单件协议价 1 万元, 增值税率 13%, 按售价的 10% 给丙提成。2022 年 4 月 30 日丙将商品以单价 1 万元标准全部给丁公司。

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 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: 应付账款 100 应交税费——应交增值税(销项税额) 13 借: 受托代销商品款 100 贷: 受托代销商品 100 借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 13 贷: 应付账款 13
结算货款和手续费	①借: 销售费用 10 贷: 应收账款 10	借: 应付账款 113 贷: 银行存款 103

②借：银行存款 103 贷：应收账款 103	主营业务收入 10 (或其他业务收入)
---------------------------	------------------------

【专题六：建造合同收入】2021 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 8000 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 2022 年 6 月 30 日竣工；预计可能发生的总成本为 6000 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，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

	2021 年 6 月 30 日	2021 年 12 月 31 日	2022 年 6 月 30 日
累计发生成本	1500	4500	6100
预计尚需发生成本	4500	1500	0
合同约定结款	3000	2000	3000
实际收款	2000	1000	5000

【备注】上述价款不含增值税。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。

【答案解析】甲公司的会计处理如下：

(1) 2021 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 1500
 贷：原材料、应付职工薪酬等 1500

(2) 2021 年 6 月 30 日

- ①履约进度 = $1500/6000 = 25\%$ ；
 ②合同收入 = $8000 \times 25\% - 0 = 2000$ (万元)；
 ③合同成本 = $6000 \times 25\% - 0 = 1500$ (万元)。

④会计分录如下：

借：合同结算——收入结转 2000
 贷：主营业务收入 2000

借：主营业务成本 1500
 贷：合同履约成本 1500

借：应收账款 3270
 贷：合同结算——价款结算 3000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 270

借：银行存款 2180
 贷：应收账款 2180

⑤期末“合同结算”科目的余额为贷方 1000 万元(3000 - 2000)，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 1000 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。

(3) 2021 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 3000 (4500 - 1500)
 贷：原材料、应付职工薪酬等 3000
 2021 年 12 月 31 日

①履约进度 = $4500/6000 = 75\%$;

②合同收入 = $8000 \times 75\% - 2000 = 4000$ (万元)

③合同成本 = $6000 \times 75\% - 1500 = 3000$ (万元);

④会计分录如下:

借:合同结算——收入结转 4000

贷:主营业务收入 4000

借:主营业务成本 3000

贷:合同履约成本 3000

借:应收账款 2180

贷:合同结算 2000

应交税费——应交增值税(销项税额) 180

借:银行存款 1090

贷:应收账款 1090

⑤期末,“合同结算”科目的余额为借方 1000($4000 - 2000 - 1000$)万元,表明甲公司已经履行履约义务但尚未与客户结算的金额为 1000 万元,由于该部分金额将在 2022 年内结算,因此,应在资产负债表中作为合同资产列示。

(4) 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 1600 ($6100 - 4500$)

贷:原材料、应付职工薪酬等 1600

2022 年 6 月 30 日

①由于当日该工程已竣工决算,其履约进度为 100%

②合同收入 = $8000 - 2000 - 4000 = 2000$ (万元);

③合同成本 = $6100 - 1500 - 3000 = 1600$ (万元);

④会计分录如下:

借:合同结算——收入结转 2000

贷:主营业务收入 2000

借:主营业务成本 1600

贷:合同履约成本 1600

借:应收账款 3270

贷:合同结算 3000

应交税费——应交增值税(销项税额) 270

借:银行存款 5450

贷:应收账款 5450

⑤期末,“合同结算”科目的余额为零 ($1000 + 2000 - 3000$)。

【拓展】如果预计未来发生损失,待执行合同转为亏损合同,则会计分录:

借:主营业务成本

贷:预计负债

【专题七:产品质量担保服务】甲公司与丙公司签订一项销售商品合同,售价为 100 万元。甲公司承诺售后 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 80 万元和延保单独标价 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。该批轮胎的成本为 70 万元。合同签订当日，甲公司将该批仪器交付给丙公司，同时丙公司向甲公司支付了 100 万价款。

【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		80
合同负债		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：销售费用	6	
贷：预计负债		6

【拓展】此业务产生可抵扣差异 26 万元（合同负债的 20 万元和预计负债产生的 6 万元）。

②此延保服务收费 20 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

【专题八：奖励积分计划】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 100000 元，可获得 10000 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，且不考虑增值税等的影响。（单位：元）

【解析】

(1) 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 100000 元，考虑积分兑换率，甲公司估计积分单独售价为 9500 元（1 元×10000 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 = $[100000 \div (100000 + 9500)] \times 100000 = 91324$ (元)

分摊至积分的交易价格 = $[9500 \div (100000 + 9500)] \times 100000 = 8676$ (元)

③甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入 91324 元，同时确认合同负债 8676 元。

借：银行存款	100000
贷：主营业务收入	91324
合同负债	8676

(2) 截至 2022 年 12 月 31 日，客户共兑换了 4500 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 9500 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 = $4500 \div 9500 \times 8676 = 4110$ (元)；剩余未兑换的积分 = $8676 - 4110 = 4566$ (元)，仍然作为合同负债。

借：合同负债	4110
贷：主营业务收入	4110

(3) 截至 2023 年 12 月 31 日，客户累计兑换了 8500 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 9700 个积分。

积分应当确认的收入 = $8500 \div 9700 \times 8676 - 4110 = 3493$ (元)；剩余未兑换的积分 = $8676 - 4110 - 3493 = 1073$ (元)，仍然作为合同负债。

借：合同负债 3493

贷：主营业务收入 3493

【专题九：储值卡销售】2022 年甲公司向客户销售了 1130 张储值卡，每张卡面值为 100 元，总额 11.3 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 5% 不会被消费，截至 2022 年末客户使用该储值卡消费的金额为 5 万元，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。（单位：元）

【解析】①销售储值卡时：

借：银行存款 113000

贷：合同负债 100000 【= 113000 ÷ (1 + 13%)】

应交税费——待转销项税额 13000 【= 113000 ÷ (1 + 13%) × 13%】

②2022 年末，储值卡中预计不会消费的金额 = 113000 × 5% = 5650（元），会消费的总额 = 113000 - 5650 = 107350（元）

借：合同负债 46577 【= (50000 + 5650 × 50000 / 107350) ÷ (1 + 13%)】

应交税费——待转销项税额 5752 【= 50000 ÷ (1 + 13%) × 13%】

贷：主营业务收入 46577

应交税费——应交增值税（销项税额）5752