

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年注会母仪天下第三季——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。

【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	
每月确认租金收入	
回购商品时	

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：

(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				
2023年				
2024年				



2025 年

(3) 2022 年末会计分录

(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	
2023 年	

【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	
2022 年应交所得税	
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	
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	
当年的所得税会计分录	

【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。

【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。

【拓展一】

- ①如果退货 20 件时（全部退货均于退货期满时发生）：
- ②如果退货 10 件时（全部退货均于退货期满时发生）：

【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、应纳所得税税额，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：	

【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：	
集团不承认此交易，应作如下抵销：	

集团不承认此内部债权债务

【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，甲公司以银行存款 170 万元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】

- (1) 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。
- (2) 计算甲公司交易价格分摊到设备销售与安装的金額。
- (3) 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。
- (4) 编制甲公司 2024 年 12 月发生设备安装费用的会计分录。
- (5) 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。

【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		
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单		
结算货款和手续费		

【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：

【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		
2020 年		
2021 年		
2022 年		
2023 年		

【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。

【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。

【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。

【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；



【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”？

【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	
收取引流费用时	

【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。

【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，均满足在某一时间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；

【要求二】计算建造服务收入；

【要求三】编制甲公司会计处理，假定政府方确定此大桥的使用寿命为50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，均满足在某一时间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 $[1372 \times (1+10\%)]$
运营服务（每年）	2024 年—2027 年	200	20%	240 $[200 \times (1+20\%)]$

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；

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