

## 第十二章 收入

## 【高频考点 1】识别与客户订立的合同（★★）

## 1. 合同识别

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商品相关的权利和义务;
- (3) 该合同有明确的与所转让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。

提示:企业在进行上述判断时,需要注意下列三点:

- (1) 合同约定的权利和义务是否具有法律约束力,需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断。
- (2) 合同具有商业实质。
- (3) 企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时,仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图(即客户的信用风险)。

## 2. 合同合并

企业与同一客户同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同,在满足下列条件之一时,应当合并为一份合同进行会计处理:

- (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的对价的情况下将会发生亏损。
- (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,将会影响另一份合同的对价金额。
- (3) 该两份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。

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的,仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。

## 3. 合同变更

合同变更的情形	合同变更的具体内容	合同变更的会计处理
合同变更部分作为 <u>单独</u> 合同	<u>增加了可明确区分的商品及合同价款</u> ，且新增合同价款反映了新增商品 <u>单独售价</u> 的	将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理
合同变更作为原合同终止及新合同订立	合同变更不属于上述情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间 <u>可明确区分的</u>	视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理
合同变更部分作为原合同的组成部分	合同变更不属于上述第一种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间 <u>不可明确区分的</u>	将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等

### 【高频考点 2】识别合同中的单项履约义务（★★）

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺

如果满足下列条件，则作为单项履约义务：

（1）企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺

企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

- ①客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。
- ②企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，以识别企业承诺转让的是每一项商品，还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。组合产出的价值通常高于或者显著不同于各单项商品的价值总和。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

- ①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。
- ②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。
- ③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

（2）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

企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分

## 【高频考点 3】确定交易价格 (★★★)

可变对价	<p>(1) 可变对价最佳估计数的确定。企业应当按照<u>期望值或最可能发生金额</u>确定可变对价的最佳估计数。</p> <p>(2) 计入交易价格的可变对价金额的限制。企业确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当<u>不超过</u>在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额</p>
合同中存在的重大融资成分	<p>合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即<u>以现金支付的应付金额（即，现销价格）</u>确定交易价格。</p> <p>未包含重大融资成分的情形：</p> <p>(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，如企业向客户出售其发行的储值卡、企业向客户授予奖励积分等。(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。如按照实际销量收取的特许权使用费。</p> <p>(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。如合同约定的支付条款是为了对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</p>
非现金对价	<p>通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的<u>公允价值</u>确定交易价格。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。</p> <p>非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动（例如，企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动），也可能因为其形式以外的原因而发生变动。合同开始日后，非现金对价的公允价值<u>因对价形式以外</u>的原因而发生变动的，应当<u>作为可变对价</u>，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；合同开始日后，非现金对价的公允价值<u>因对价形式</u>而发生变动的，该变动金额<u>不应计入交易价格</u>。</p>

	企业在向客户转让商品的同时，如果客户向企业投入材料、设备或人工等商品，以协助企业履行合同，企业应当评估其是否取得了对这些商品的控制权，取得这些商品控制权的，企业应当将这些商品作为从客户收取的非现金对价进行会计处理
应付客户对价	企业在向客户转让商品的同时，需要向客户或第三方支付对价的，除为了自客户取得其他可明确区分商品的款项外，应当将该应付对价 <u>冲减交易价格</u> ，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价 <u>二者孰晚</u> 的时点冲减当期收入

#### 【高频考点 4】将交易价格分摊至各单项履约义务（★★★）

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

##### （1）分摊合同折扣

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣；然后再采用余值法估计单独售价。

##### （2）分摊可变对价

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分相关。

可变对价及可变对价的后续变动额，如果满足相关条件，则企业应当将其全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品；如果不满足条件，则企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。

对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

注：上述所谓满足条件，是指同时满足下列两条：

①可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努

力；②企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

### 【高频考点 5】履行每一单项履约义务时确认收入（★★）

在某一时间段内履行的履约义务	条件	<p>满足下列条件之一的，属于在某一时间段内履行的履约义务：</p> <p>①客户在企业<u>履约的同时即取得并消耗</u>企业履约所带来的经济利益。</p> <p>②客户能够<u>控制</u>企业履约过程中<u>在建的商品</u>。</p> <p>③企业履约过程中所产出的商品<u>具有不可替代用途</u>，且该企业在整个合同期间内<u>有权</u>就累计至今已完成的履约部分<u>收取款项</u></p>
	收入确认方法	<p>①产出法。产出法主要是根据<u>已转移给客户的商品</u>对于客户的价值确定履约进度，主要包括按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等指标确定履约进度的方法。</p> <p>②投入法。投入法主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，主要包括以投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。</p> <p>实务中，企业通常按照<u>累计实际发生的成本占预计总成本的比例</u>（即成本法）确定履约进度。企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：</p> <p>①已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。</p> <p>②已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。如果企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法时需要进行适当调整</p>
在某一时间点内履行的履约义务	<p>对于在某一时间点履行的履约义务，企业应当在客户<u>取得相关商品控制权时点</u>确认收入。</p> <p>在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑下列迹象：</p> <p>（1）企业就该商品<u>享有现时收款权利</u>，即客户就该商品负有现时付款义务。</p> <p>（2）企业已将该商品的法定<u>所有权转移</u>给客户。</p>	



	<p>(3) 企业已将该商品<u>实物转移</u>给客户。</p> <p>(4) 企业已将该商品所有权上的<u>主要风险和报酬转移</u>给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。</p> <p>(5) 客户<u>已接受</u>该商品</p>
--	--

时段履行义务下建造合同的会计处理：

①当期发生的履约成本

借：合同履约成本

贷：原材料

应付职工薪酬等

②确认合同收入

借：合同结算

贷：主营业务收入

③确认合同成本

借：主营业务成本

贷：合同履约成本

④确认合同预计损失

借：主营业务成本

贷：预计负债

【提示】工程完工时需要作反向处理，冲减预计负债的账面余额，即

借：预计负债

贷：主营业务成本

⑤结算合同价款

借：应收账款

贷：合同结算

应交税费——应交增值税（销项税额）

⑥实际收款

借：银行存款

贷：应收账款

## 【高频考点 6】合同成本（★★）

项目	合同履约成本	合同取得成本
具体内容	<p>合同履约成本确认为资产的条件：</p> <p>一是，该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。</p> <p>二是，该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。</p> <p>三是，该成本预期能够收回。</p> <p>提示：企业应当在下列支出发生时，将其计入<u>当期损益</u>：</p> <p>一是<u>管理费用</u>，除非这些费用明确由客户承担。</p> <p>二是<u>非正常消耗</u>的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用）。</p> <p>三是与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。</p> <p>四是<u>无法</u>在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间<u>区分的相关支出</u></p>	<p>企业为取得合同发生的<u>增量成本</u>预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益</p>
摊销	<p>对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即，在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益</p>	
减值	<p>合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列第一项减去第二项差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：</p> <p>①企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；</p> <p>②为转让该相关商品估计将要发生的成本。</p> <p>以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款①减②的差额高于该资产账面价值的，应当<u>转回原已计提的资产减值准备</u>，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面</p>	

	价值
--	----

**【高频考点 7】关于特定交易的会计处理 (★★★)**

## 1. 附有销售退回条款的销售

业务类型	会计处理
发出商品	借：应收账款 贷：主营业务收入 <u>预计负债——应付退货款</u> 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 <u>应收退货成本</u> 贷：库存商品
资产负债表日对退货率进行重新评估，调整收入和成本	借：预计负债——应付退货款 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：应收退货成本 调减收入、成本作相反会计分录
发生销售退回	①实际退货量与预计一致的 借：库存商品 预计负债——应付退货款 应交税费——应交增值税（销项税额） 贷：银行存款 应收退货成本 ②实际退货量小于估计的 借：库存商品[退回数量×单位成本] 应交税费——应交增值税（销项税额） 预计负债——应付退货款 贷：应收退货成本[退回数量×单位成本] 主营业务收入[预计退回部分中未退回数量×单位



	售价] $\text{银行存款}[\text{退回数量} \times \text{单位售价} \times (1 + \text{增值税税率})]$ 借: 主营业务成本[预计退回部分中未退回数量 $\times$ 单位成本] 贷: 应收退货成本 ③实际退货量高于估计的 借: 库存商品 预计负债——应付退货款 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
--	---

## 2. 附有质量保证条款的销售

对于附有质量保证条款的销售,企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外**提供了一项单独的服务**。

企业提供额外服务的	作为单项履约义务,按照本章内容进行会计处理
企业没有提供额外服务的	质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理
企业提供的质量保证同时包含上述两类的	应当分别对其进行会计处理,无法合理区分的,应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理

## 3. 附有客户额外购买选择权的销售

对于附有客户额外购买选择权的销售,企业应当评估该选择权是否向客户提供了**一项重大权利**。

如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权,并且客户行使该选择权购买额外商品时,能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣,则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。该选择权向客户提供了重大权利的,应当作为单项履约义务。

### (1) 销售商品

借：银行存款

贷：主营业务收入

合同负债

(2) 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

借：合同负债

贷：主营业务收入

#### 4. 授予知识产权许可

(1) 不构成单项履约义务。对于不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理。

(2) 构成单项履约义务。对于构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获益之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。例如，企业授权客户在一定期间内使用软件，但是在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，不应确认收入。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：一是客户后续销售或使用行为实际发生；二是企业履行相关履约义务。

#### 5. 售后回购

售后回购的会计处理具体见下表所示：

情形		会计处理	
企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的		回购价格 < 原售价的	租赁交易
		回购价格 ≥ 原售价的	融资交易 收到的款项确认为金融负债，并将该款项和回购价格的 <u>差额在回购期间内确认为利息费用</u>
企业负有应客户要求回购商品义务	客户具有行使该要求权重大经济动	回购价格 < 原售价的	租赁交易
		回购价格 ≥ 原售价的	融资交易

的	因的	原售价的	
	客户 <u>不具有</u> <u>行使该要求</u> <u>权重大经济</u> <u>动因的</u>	作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理	