

第十七章 收入、费用和利润

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	18 分左右
考查形式	客观题、主观题
高频考点	合同变更的会计处理、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入、合同成本、附有销售退回条款的销售、主要责任人和代理人、附有客户额外购买选择权的销售、授予知识产权许可、PPP 项目合同的会计处理

【考点一】合同变更的会计处理(★★)

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
合同变更部分作为单独合同处理	增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价	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处理	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可明确区分	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。 新合同的交易价格=原合同交易价格中未确认为收入部分（包括已从客户收取的金额）+合同变更中客户已承诺的对价金额
合同变更部分作为原合同的组成部分处理	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不可明确区分	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

【考点二】识别合同中的单项履约义务(★★)

合同开始日，企业应识别合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在**某一时段内**履行，还是在**某一时点**履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

下列情况下，企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：一是企业向客户转让可明确区分商品的承诺。二是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。其中，转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

项目	内容
可明确区分的商品应同时满足的条件	<p>① 该商品本身能够明确区分，即从物理层面是可明确区分的商品，客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益。</p> <p>② 在合同层面继续评估转让该商品的承诺是否与合同中其他承诺彼此之间可明确区分，可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。</p>
通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分的情形	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>③ 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。</p> <p>④ 在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。</p>

【考点三】确定交易价格（★★）

确定交易价格时需要考虑的因素

项目	内容
可变对价	企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。
重大融资成分	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以现金支付的应付金额（即，现销价格）确定交易价格。
非现金对价	<p>非现金对价包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。</p> <p>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</p>



	单独售价 间接确定交易价格。
应付客户对价	<p>企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。</p> <p>在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。</p>

【考点四】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。

项目	内容
分摊合同折扣	<p>① 有确凿证据表明合同折扣与合同中全部履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至全部履约义务。</p> <p>② 有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。</p> <p>③ 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。</p>
分摊可变对价	<p>同时满足下列两项条件的，企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额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：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（或者是履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所导致的特定结果）；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。</p> <p>对于不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，企业应当按照分摊交易价格的</p>





	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 。
交易价格的后续变动	<p>合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：</p> <p>① 合同变更部分作为单独合同的，企业应判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理。</p> <p>② 合同变更作为原合同终止及新合同订立的，且可变对价后续变动与合同变更更前已承诺可变对价相关的，企业应首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。</p> <p>③ 合同变更部分作为原合同的组成部分的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行（或部分未履行）的履约义务。</p>

【考点五】履行每一单项履约义务时确认收入（★★★）

类别	内容
在某一时段内履行的履约义务	<p>满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：</p> <p>① 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。</p> <p>② 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。</p> <p>③ 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。</p> <p>应当选取恰当的方法来确定履约进度，按照履约进度确认收入，但履约进度不能合理确定的除外。</p>
在某一时点履行的履约义务	<p>当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。</p> <p>应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。</p> <p>在判断客户是否已取得商品控制权时应当考虑五个迹象：</p> <p>① 企业就该商品享有现时收款权利，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所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。</p> <p>③ 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。</p> <p>④ 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。</p> <p>⑤ 客户已接受该商品。如果客户已经接受了企业提供的商品，例如，企业销售给客户的商品通过了客户的验收，可能表明客户已经取得了该商品的控制权。</p>
--	---

【考点六】合同成本（★★★★）

项目	内容
合同履约成本	合同履约成本确认为资产的条件：一是该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。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。三是该成本预期能够收回。
合同取得成本	<p>企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。</p> <p>增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等。</p> <p>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>

【考点七】附有销售退回条款的销售（★）

项目	会计处理
在客户取得商品控制权时确认收入，同时按照预期销售退回的金额确认负债	<p>借：应收账款/银行存款等</p> <p>贷：主营业务收入</p> <p>应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>预计负债——应付退货款</p> <p>借：主营业务成本</p> <p>应收退货成本</p> <p>贷：库存商品</p>
资产负债表日，重新估计	<p>重新估计退货数量小于销售时预计退货数量的：</p> <p>借：预计负债——应付退货款</p>





未来销售退回情况，并据此调整收入金额	贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：应收退货成本 如果重新估计退货数量大于销售时预计退货数量的，则编制与上述分录相反的分录。
发生退回且退货期已届满时的处理	实际退货数量小于预计退货数量的： 借：应交税费——应交增值税（销项税额）【实际退货部分冲减】 预计负债——应付退货款【原账上余额冲销】 贷：主营业务收入【少退部分重新确认的收入】 银行存款【实际退款金额】 借：库存商品【实际退货部分入库】 主营业务成本【少退部分结转的成本】 贷：应收退货成本【原账上余额冲销】 实际退货数量大于预计退货数量的： 借：应交税费——应交增值税（销项税额）【实际退货部分冲减】 预计负债——应付退货款【原账上余额冲销】 主营业务收入【多退部分冲减的收入】 贷：银行存款【实际退款金额】 借：库存商品【实际退货部分入库】 贷：应收退货成本【原账上余额冲销】 主营业务成本【多退部分冲减的成本】

【考点八】主要责任人和代理人（★★）

项目	判断原则
主要责任人	① 企业承诺自行向客户提供特定商品的，其身份是主要责任人。 ② 企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，企业为主要责任人。
代理人	① 企业承诺安排他人提供特定商品的，即为他人提供协助的，其身份是代理人。 ② 企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的，企业为代理人。

【考点九】附有客户额外购买选择权的销售（★★）



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。在这种情况下，客户在该合同下支付的价款实际上购买了两项单独的商品：一是客户在该合同下原本购买的商品；二是客户可以免费或者以折扣价格购买额外商品的**权利**。企业应当**将交易价格在这两项商品之间进行分摊**。

以附有奖励积分的情况为例，企业应在商品控制权转移时确认收入，同时确认合同负债：

借：应收账款/银行存款

贷：主营业务收入

合同负债

客户行使选择权时，比如兑换积分时：

借：合同负债

贷：主营业务收入

【考点十】授予知识产权许可（★★）

企业向客户授予的知识产权许可，同时满足**下列三项条件**的，应当作为在**某一时段**内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在**某一时点**履行的履约义务确认相关收入：

- ① 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；
- ② 该活动对客户将产生**有利或不利**影响；
- ③ 该活动**不会**导致向客户**转让**商品。

【考点十一】PPP 项目合同的会计处理（★★）

模式	会计处理
无形资产模式	社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，但 收费金额不确定 的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为 无形资产 ，并按照无形资产准则的规定进行会计处理
金融资产模式	社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取 可确定金额的现金(或其他金融资产) 条件的，应当在社会资本方拥有收取该对价的



	权利(该权利仅取决于时间流逝的因素)时确认为 应收款项 ,并按照金融工具准则的规定进行会计处理
混合模式	社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时,将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额, 超过有权收取可确定金额的现金(或其他金融资产)的差额 ,确认为无形资产

【提示】(1) 社会资本方根据 PPP 项目合同约定,提供多项服务(如既提供 PPP 项目资产建造服务又提供建成后的运营服务、维护服务)的,应当按照收入准则的规定,识别合同中的单项履约义务,将交易价格按照各项履约义务的单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。

(2) 在 PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用,社会资本方应当按照借款费用准则的规定进行会计处理。对于确认为无形资产的部分,社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时,应当将其予以资本化,并在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时,结转至无形资产。对于其他借款费用,社会资本方均应予以费用化。

(3) 社会资本方根据 PPP 项目合同,自政府方取得其他资产,该资产构成政府方应付合同对价的一部分的,社会资本方应当按照收入准则的规定进行会计处理,不作为政府补助。

(4) PPP 项目资产达到预定可使用状态后,社会资本方应当按照收入准则确认与运营服务相关的收入。

(5) 为使 PPP 项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态,社会资本方根据 PPP 项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的,应当将预计发生的支出,按照或有事项准则的规定进行会计处理(确认为预计负债)。

