

注册会计师 会计 考点强化班

第十七章 收入、费用和利润

【考点 1】合同资产和应收账款、合同负债和预收账款的区分

1. 企业应当根据其履行履约义务与客户付款之间的关系，在资产负债表中列示合同资产（应收款项）或合同负债；
2. 通常情况下，企业对其已向客户转让商品而有权收取的对价金额应当确认为合同资产或应收账款；对于其已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当按照已收或应收的金额确认合同负债。
3. 合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素；应收款项是企业无条件收取合同对价的权利，只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。
4. 合同资产和应收款项都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件才能收取相应的合同对价；
即与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险。
5. 合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务；企业在向客户转让商品之前，如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项列示为合同负债。
6. 企业因转让商品收到的预收款适用《企业会计准则——收入》进行会计处理时，不再使用“预收账款”科目及“递延收益”科目。

【考点 2】收入确认与计量 ★★★

一、收入确认的五步法模型

五个步骤	特征	要点
识别合同	合同成立的 5 个条件：批准并承诺、明确的权利和义务、明确的支付条款、具有商业实质、对价很可能收回	合同合并的 3 种情形、合同变更的 3 种类型
识别履约义务	履约义务 1 履约义务 2	可明确区分的承诺：客户能从商品中受益、承诺可以区分
确定交易价格	预期有权收取的金额	可变对价的估计、重大融资成分、非现金对价、应付客户对价
分摊交易价格	单独售价的比例分摊：单独销售的价格、市场调整法、成本加成法、余值法	可变对价的分摊、合同折扣的分摊、交易价格后续变动的分摊
履行履约义务时确认收入	履约义务 1 的收入、履约义务 2 的收入	某一时段：同时消耗、客户控制在建商品、不可替代及收款权某一时点：收款权、法定所有权转移、实物转移、主要风险和报酬转移、客户已接受

二、收入的确认和计量

（一）收入的确认

项目	处理
收入确认的原则	在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入 取得相关商品控制权：能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益
收入确认	当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

的条件	(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的商品（或提供的服务，以下简称转让的商品）相关的权利和义务 (3) 该合同有明确的与所转让的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；
收入确认的条件	(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】对于不能同时满足上述收入确认的五个条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无需退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理
合同的合并	企业与同一客户（或该客户的关联方）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 (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 (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
合同变更	(1) 合同变更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的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理 (2) 不属于上述（1）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（以下简称“已转让的商品”）与未转让的商品或未提供的服务（以下简称“未转让的商品”）之间可明确区分的，应当视为原合同终止，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 (3) 不属于上述（1）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入

（二）识别合同中的单项履约义务

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务

履约义务	举例
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	常规或经常性的服务
客户能够控制企业履约过程中在建的商品	在客户场地上建造资产
企业履约过程中所产出的商品不具有可替代用途，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	建造只有客户能够使用的专项资产，或按照客户的指示建造资产

（三）收入的计量

1. 确定交易价格，交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

考虑的因素	处理
可变对价	(1) 可变对价最佳估计数的确定 按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数 (2) 计入交易价格的可变对价金额的限制 不超过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
合同中存在的重大融资部分	(1) 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 (2) 企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销
非现金对价	(1) 通常情况下，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 (2) 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 (3) 合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，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
应付客户对价	将该应付对价冲减交易价格（应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外） 应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的一一购买商品 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

	<p>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>【提示】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>
--	---

2. 将交易价格分摊至各单项履约义务

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	处理
单独售价的确定	<p>单独售价：企业向客户单独销售商品的价格</p> <p>【提示】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</p>
合同折扣的分摊	<p>对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊</p> <p>【提示】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一项或多项履约义务（非相关不承担）</p> <p>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，企业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>
合同履约成本	<p>1. 企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产</p> <p>（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本</p> <p>（2）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源</p> <p>（3）该成本预期能够收回</p> <p>2. 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益</p> <p>（1）管理费用，除非这些费用明确由客户承担</p> <p>（2）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中</p> <p>（3）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>（4）无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出</p> <p>“合同结算”科目，核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算—价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算—收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目</p>
合同取得成本	<p>（1）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>（2）企业为取得合同发生的，除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，应在发生时计入当期损益（明确由客户承担的除外）</p>
与合同成本有关的资产的后续计量	<p>1. 摊销：与合同有关的资产，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益</p> <p>2. 减值：与合同有关的资产，其账面价值高于下列两项的差额的，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>3. 在确定与合同成本有关的资产的减值损失时，企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确认资产减值损失；然后，再确定与合同成本有关的资产的减值损失</p>

【考点4】特定交易的收入确认和计量★★★

一、特定交易的会计处理

方式	收入的确认
附有销售退回条款	<p>(一) 附有销售退回条款的销售(退货权): 在客户取得相关商品控制权时, 按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额(即, 不包含预期因销售退回将退还的金额)确认收入</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 有关退货权的判断: 可能会在合同中明确约定, 也有可能是隐含的 2. 企业应当在客户取得相关商品控制权时, 按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额(即, 不包含预期因销售退回将退还的金额)确认收入, 按照预期因销售退回将退还的金额确认负债; 同时, 按照预期将退回商品转让时的账面价值, 扣除收回该商品预计发生的成本(包括退回商品的价值减损)后的余额, 确认一项资产, 按照所转让商品转让时的账面价值, 扣除上述资产成本的净额结转成本 3. 每一资产负债表日, 企业应当重新估计未来销售退回情况, 并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化, 应当作为会计估计变更进行会计处理
附有质量保证条款(质保)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 作为单项履约义务的质量保证应当将部分交易价格分摊至该项履约义务。企业提供的质量保证同时包含保证类质量保证和服务类质量保证的, 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 2. 对于不能作为单项履约义务的质量保证, 企业应当按照《企业会计准则第13号—或有事项》的规定进行会计处理
主要责任人和代理人	<ol style="list-style-type: none"> 1. 会计原则: 主要责任人按总额法确认收入, 代理人按净额法确认收入 2. 企业在判断其是主要责任人还是代理人时, 应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。控制该商品的, 企业为主要责任人; 相反, 企业为代理人
附有客户额外购买选择权的销售	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企业提供重大权利的, 应当作为单项履约义务, 按照有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务, 在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时, 或者该选择权失效时, 确认相应的收入 2. 客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的, 应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后, 予以合理估计
授予知识产权许可	<ol style="list-style-type: none"> 1. 对于构成单项履约义务, 同时满足下列条件时, 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: <ol style="list-style-type: none"> (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 2. 不能同时满足上述条件的, 属于在某一时点履行的履约义务, 并在该时点确认收入 3. 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, 应当在下列两项孰晚的时点确认收入 <ol style="list-style-type: none"> ① 客户后续销售或使用行为实际发生 ② 企业履行相关履约义务
售后回购	<p>情形一: 企业负有回购义务或企业享有回购权利, 客户在销售时点未取得相关商品控制权</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 回购价格 < 原售价, 应当视为租赁交易, 按照租赁准则进行会计处理 (2) 回购价格 ≥ 原售价, 应当视为融资交易 <ol style="list-style-type: none"> ① 收到客户款项时确认金融负债 ② 将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用 ③ 企业到期未行使回购权利的, 应在该回购权利到期时终止确认金融负债, 同时确认收入 <p>情形二:</p> <p>企业负有应客户要求回购商品义务, 应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 具有: 企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易, 按照上述第1种情形进行会计处理 (2) 不具有: 企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理
客户未行使的权利	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企业因销售商品向客户收取的预收款(比如企业向客户销售购物卡、储值卡等), 赋予了客户一项在未来从企业取得该商品的权利, 并使企业承担了向客户转让该商品的义务, 因此, 企业应当将预收的款项确认为合同负债, 待未来履行了相关履约义务, 即向客户转让相关商品时, 再将该负债转为收入

	<p>2. 某些情况下，企业收取的预收款无需退回，但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利，例如，放弃储值卡的使用等。企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式，考虑可变对价计入交易价格的限制要求，按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将相关负债余额转为收入</p> <p>3. 如果有相关法律规定，企业所收取的、与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（例如，法律规定无人认领的财产需上交政府），企业不应将其确认为收入</p> <p>4. 判断企业是否将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额</p> <p>(1) 有权利：应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入</p> <p>(2) 无权利：在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入</p>
无需退回的初始费	<p>1. 企业收取该初始费时，关键是判断该初始费相关的履约义务是否已经履行</p> <p>企业在合同开始日（或邻近合同开始日），通常必须开展一些初始活动，为履行合同进行准备，如一些行政管理性质的准备工作，这些活动虽然与履行合同有关，但并没有向客户转让已承诺的商品，因此，不构成单项履约义务。在这种情况下，即使初始费与这些初始活动有关，也不应在这些活动完成时将该初始费确认为收入，而应当将该初始费作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入</p> <p>2. 初始费与向客户转让已承诺的商品相关</p> <p>(1) 该商品构成单项履约义务</p> <p>在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入</p> <p>(2) 该商品不构成单项履约义务</p> <p>在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入</p> <p>3. 初始费与向客户转让已承诺的商品不相关</p> <p>作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入</p> <p>【提示】企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本节合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益</p>

二、合同收入的列报

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示。不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示。

会计科目	列报项目	会计科目	列报项目
合同资产	合同资产	合同负债	合同负债
	其他非流动资产		其他非流动负债
合同取得成本	其他流动资产	应收退货成本	其他流动资产
	其他非流动资产		其他非流动资产
合同履约成本	存货	应付退货款	其他流动负债
	其他非流动资产		预计负债