

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

第二节 收入的确认和计量

知识点 1 识别与客户订立的合同

(一) 合同识别	合同的概念	<p>本章所称合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。</p> <p>合同包括书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。</p>
	合同的确认条件	<p>企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当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：</p> <p>（1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；</p> <p>（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；</p>
	判断合同的确认条件时，需要注意三点	<p>（3）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；</p> <p>（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；</p> <p>（5）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。</p>
	【提示】	<p>1. 对于不符合上述五项条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务（例如，合同已完成或取消），且已向客户收取的对价（包括全部或部分对价）无须退回时，才能将已收取的对价确认为收入；</p> <p>2. 没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入。</p>

3. 企业与客户之间的合同，在合同开始日不符合上述五项条件的，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足上述五项条件，企业在此之前已经向客户转移了部分商品的，当该合同在后续期间满足上述五项条件时，企业应当将在此之前已经转移商品所分摊的交易价格确认为收入。

【例 10-1】 甲公司与乙公司签订合同，将一项专利技术授权给乙公司使用，并按其使用情况收取特许权使用费。甲公司评估认为，该合同在合同开始日满足上述五项条件。该专利技术在合同开始日即授权给乙公司使用。在合同开始日后的第一年内，乙公司每季度向甲公司提供该专利技术的使用情况报告，并在约定的期间内支付特许权使用费。在合同开始日后的第二年内，乙公司继续使用该专利技术，但是，乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用资金不足，因此，乙公司仅按合同支付了当年第一季度的特许权使用费，而后三个季度仅象征性支付了部分金额。在合同开始日后的第三年内，乙公司继续使用甲公司的专利技术。但是，甲公司得知，乙公司已经完全丧失了融资能力，且流失了大部分客户，因此，乙公司的付款能力进一步恶化，信用风险显著升高。本例中，该合同在合同开始日满足上述五项条件，因此，甲公司在乙公司使用该专利技术的行为发生时，按照约定的特许权使用费确认收入。合同开始后的第二年，由于乙公司的信用风险升高，甲公司在确认收入的同时，应对乙公司的应收款项进行减值测试。合同开始日后的第三年，由于乙公司的财务状况恶化，信用风险显著升高，甲公司对该合同进行了重新评估，认为不再满足“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件，因此，甲公司不再确认特许权使用费收入，同时，按照本书金融工具相关章节的规定对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。

(二) 合同合并

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”，如一份合同在不考虑另一份合同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。

【例题·判断题】 企业与同一客户同时订立两份合同，如果一份合同的违约将会影响另一份合同的对价，企业应将两份合同合并为一份合同进行会计处理。（ ）【2020】

【答案】 √

【解析】 企业与同一客户同时订立两份合同，如果一份合同的违约将会影响另一份合同的对价，说明这两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，此时这两份合同应当合并为一份合同处理。

本章所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。合同各方可能以书面形式、口头形式或其他形式（如隐含于企业以往的习惯做法中）批准合同变更。

企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

(三) 合同变更

1. 合同变更部分作为单独合同。

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(以下简称为“合同变更的第1种情形”),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。此类合同变更不影响原合同的会计处理。

【例 10-2】甲公司承诺向某客户销售 120 件产品,每件产品售价 100 元。该批产品彼此之间可明确区分,且将于未来 6 个月内陆续转让给该客户。甲公司将其中的 60 件产品转让给该客户后,双方对合同进行了变更,甲公司承诺向该客户额外销售 30 件相同的产品,这 30 件产品与原合同中的产品可明确区分,其售价为每件 95 元(假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价)。上述价格均不包含增值税。

本教材例中,由于新增的 30 件产品是可明确区分的,且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价,因此,该合同变更实际上构成了一份单独的、在未来销售 30 件产品的新合同,该新合同并不影响对原合同的会计处理。甲公司应当对原合同中的 120 件产品按每件产品 100 元确认收入,对新合同中的 30 件产品按每件产品 95 元确认收入。

2. 合同变更作为原合同终止及新合同订立。

合同变更不属于合同变更的第 1 种情形,且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分的(以下简称为“合同变更的第 2 种情形”),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。

【例 10-3】沿用**【例 10-2】**,甲公司新增销售的 30 件产品售价为每件 80 元(假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价)。同时,由于客户发现甲公司已转让的 60 件产品存在瑕疵,要求甲公司对已转让的产品提供每件 15 元的销售折让以弥补损失。经协商,双方同意将价格折让在销售新增的 30 件产品的合同价款中进行抵减,金额为 900 元。上述价格均不包含增值税。

本例中,由于 900 元的折让金额与已经转让的 60 件产品有关,因此应当将其作为已销售的 60 件产品的销售价格的抵减,在该折让发生时冲减当期销售收入。

对于合同变更新增的 30 件产品,由于其售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价,因此,该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品(包括原合同中尚未交付的 60 件产品以及新增的 30 件产品)与已转让的产品是可明确区分的,因此,甲公司应当将该合同变更作为原合同终止,同时,将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理。

该新合同中,剩余产品为 90 件,其对价为 8400 元,即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价 6000 元(100×60)与合同变更部分的对价 2400 元(80×30)之和,新合同中的 90 件产品每件产品应确认的收入为 93.33

元 (8400÷90)。

3. 合同变更部分作为原合同的组成部分。

合同变更不属于合同变更的第 1 种情形,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(以下简称“合同变更的第 3 种情形”),应当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。

【例 10-4】2021 年 1 月 15 日,乙建筑公司和客户签订了一项总金额为 1000 万元的固定造价合同,在客户自有土地上建造一幢办公楼,预计合同总成本为 700 万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务,并根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定履约进度。