

中级会计职称

中级会计实务

考点强化班

第十章 收入

【知识点】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 【提示】 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
收入确认的条件	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： （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； （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

确定各项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，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，如下表所示：

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	建造只有客户能够使用的专项资产，或按照客户的指

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	示建造资产
--------------------------------	-------

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。

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其他承诺不可单独区分：

- (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整合成合同约定的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。

(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	<p>(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</p> <p>(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</p>
合同中存在的重大融资部分	<p>(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；</p> <p>(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；</p> <p>【提示】企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品的现销价格的折现率（即内含利率）</p>
非现金对价	<p>(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；</p> <p>(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；</p> <p>(3) 合同开始后，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</p>
应付客户对价	<p>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）</p> <p>应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的——购买商品；</p> <p>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>【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>
可变对价及	对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照上述规定，将其分摊至与之相关的一项

<p>可变对价后续变动的分摊</p>	<p>或多项履约义务，或者分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项商品。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。</p> <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合同变更属于合同变更第（1）种规定情形，企业应当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合同变更属于合同变更第（2）种规定情形，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当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合同变更之后发生除上述第（1）和（2）种情形以外的可变对价后续变动的，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】特定交易的收入确认和计量

<p>方式</p>	<p>收入的确认</p>
<p>附有销售退回条款</p>	<p>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> <p>【提示】具体账务处理按照“教材例题【16-13】、【16-14】”熟练掌握</p>
<p>附有质量保证条款</p>	<div style="text-align: center;"> <pre> graph TD A[客户是否有权单独购买质保] -- 是 --> B[质量保证作为单项履约义务 (将交易价格在产品与质保服务间分摊)] A -- 否 --> C[履行某些特定任务以保证产品符合既定标准] C -- 否 --> B C -- 是 --> D[《或有事项》准则] </pre> </div> <p>【提示】如果企业同时承诺了保证类的质量保证和服务类的质量保证，但无法合理地对这两类质量保证分别进行会计处理，企业应当将这两类质量保证合并为单项履约义务进行会计处理</p>
<p>主要责任人 和代理人</p>	<p>1. 向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权：</p> <p>（1）拥有：该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；</p> <p>（2）不拥有：该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入</p> <p>【提示】该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定</p> <p>2. 存在第三方参与企业向客户提供商品，企业向客户转让特定商品之前能够控制该商品，从而应当作为主要责任人的情形包括：</p> <p>（1）企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户；</p> <p>（2）企业自该第三方取得商品控制权后，企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务；</p> <p>（3）企业自该第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户</p> <p>3. 判断企业向客户转让特定商品之前是否已经有对该商品的控制权时，应当考虑：</p> <p>（1）企业承担向客户转让商品的主要责任；</p> <p>（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；</p> <p>（3）企业有权自主决定所交易商品的价格；</p> <p>（4）其他相关事实和情况</p>
<p>附有客户额外购买选择权的销售</p>	<p>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；</p>

	<p>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；</p> <p>【提示】客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利</p>
授予知识产权许可	<p>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：</p> <p>(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；</p> <p>(2) 该活动对客户将产生有利或不利影响；</p> <p>(3) 该活动不会导致向客户转让商品</p> <p>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</p> <p>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：</p> <p>①客户后续销售或使用行为实际发生；</p> <p>②企业履行相关履约义务</p>
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> <p>(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；</p> <p>(2) 回购价格≥原售价，应当视为融资交易：</p> <p>①收到客户款项时确认金融负债；</p> <p>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；</p> <p>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> <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> <p>(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；</p> <p>(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</p>
客户未行使的权利	<p>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. 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： 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： 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>2. 初始费与向客户转让已承诺的商品不相关： 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用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>

【考点】合同成本

项目	处理
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>
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> <p>【提示】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</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>【提示】以前期间减值的因素之后发生变化，使（1）、（2）两项之间差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，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价值。</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>