

第二节 收入的确认和计量

收入确认和计量大致分为五步：		
第一步	识别与客户订立的 合同 （权利与义务的对立统一）	确认
第二步	识别合同中的 单项履约义务 （企业是站在提供商品的一方，即是承担义务的一方，所以要对所承担的义务进行划分，识别出合同中的单项履约义务）	
第三步	确定 交易价格	计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	
第五步	履行 各单项履约义务时 确认收入 （即签订合同时不确认收入，履行义务时才确认收入）	确认

一、识别与客户订立的合同

（一）合同的识别

（1）合同的含义。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**，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。

合同开始日，是指合同开始赋予合同各方具有法律约束力的权利和义务的日期，**通常是指合同生效日**。



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。

取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。企业在判断商品的控制权是否发生转移时，应当从客户的角度进行分析，即客户是否取得了相关商品的控制权以及何时取得该控制权。

取得商品控制权同时包括下列三项要素：

一是**能力**。企业只有在客户拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益时，才能确认收入。

二是**主导该商品的使用**。客户有能力主导该商品的使用，是指客户在其活动中有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。

三是**能够获得几乎全部的经济利益**。客户必须拥有获得商品几乎全部经济利益的能力，才能被视为获得了对该商品的控制。

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：（实质上是对合同的要求）



【提示 1】企业在进行上述判断时，需要注意下列三点：

一是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。

二是合同具有商业实质，关于商业实质的判断，详见第十四章有关内容。

需要说明的是，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。

从事相同业务经营的企业之间，为便于向客户或潜在客户销售而进行的非货币性资产交换，不应确认收入。

三是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）。

企业预期很可能无法收回全部合同对价时，应当判断其原因是由于客户的信用风险还是企业向客户提供了价格折让所致。提供价格折让的，应当在估计交易价格时进行考虑。

【提示 2】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（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；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

【例题】客户口头约定要一批胡萝卜，但数量不确定，先给付 30 吨胡萝卜的货款并以现金支付。企业先拉了 30 吨过去给客户，过了 10 天，客户收到货说好那就先这么多吧。

在该案例中口头形式订的合同中并不满足明确企业应当承担的义务和权利。即便是把货提供给了客户的时点，亦无法确认收入。只有当客户说不用再拉了，此时才能将无需退还部分确认为收入。

1. 对于在合同开始日（合同生效日）即满足上述收入确认条件的合同	企业在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化
2. 对于不满足上述收入确认条件的合同	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
3. 开始日不满足确认条件，后来满足了	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 12-1】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，按照本书第七章的规定对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。