

# 中级会计职称 中级会计实务 精讲班

## 二、收入的确认和计量

收入确认模型，**五步法**模型



### (一) 识别与客户订立的合同

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）。

1. 合同识别【收入确认的前提条件】
2. 合同合并
2. 合同变更

#### 1. 收入确认的前提条件

企业与客户之间的合同**同时满足**下列条件的，企业应当在客户**取得相关商品控制权**时确认收入：

合同各方**已批准**该合同**并承诺**将履行各自义务；

该合同**明确了**合同各方与所转让的商品相关的**权利和义务**；

该合同**有明确的**与所转让的商品相关的**支付条款**；

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**；

企业因向客户转让商品而有权取得的对价**很可能**收回。【**仅应考虑客户信用风险**】

(1) 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。

(2) 对于在合同开始日**即满足**上述收入确认条件的合同，企业**在后续期间无需**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**。

(3) 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**这些条件。

#### 例题 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。

## 分析

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。

## 2.合同合并

### 合同合并需要满足的条件

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 2

**【判断题】**（2020年）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。（ ）

## 分析

**【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。