

6大专题课



【讲师：橙子老师】



专

题

四

收入



收入五步法



第1步：识别与客户订立的合同

合同

第2步：识别合同中的单项履约义务

履约义务A

履约义务B

第3步：确定交易价格

合同交易价格

第4步：将交易价格分摊至各单项履约义务

分摊至履约义务A的交易价格

分摊至履约义务B的交易价格

第5步：履行每一单项履约义务时确认收入

履行履约义务A时，确认收入

履行履约义务B时，确认收入





考点1·识别合同

一、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；

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。

二、合同变更

情形	处理原则
①合同增加了可明确区分的商品及合同价款 ②新增合同价款反应了新增商品单独售价	变更部分作为单独合同
不满足②	新合同=原合同未履约部分+变更部分
不满足①	变更部分作为原合同组成部分

【提示】情形一、二一般为商品，情形三一般为工程。





考点2·识别合同中的单项履约义务

一、属于单项履约义务

1.企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺。

（1）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得的资源一起使用中收益；

（2）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

2.一系列实质相同且转让模式相同的，可明确区分的商品。

二、不属于单项履约义务（合并作为一项单项履约义务）

- 1.企业需要提供重大的服务以将该商品和合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些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。





考点3·确定交易价格

一、可变对价

1.最佳估计数的确定

最佳估计数

单个项目：最可能发生的金额

多个项目：加权平均数-期望值
按照各种可能结果记相关概率计算确定

2. 计入交易价格的可变对价金额的限制

企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当**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。



二、合同中存在重大融资成分

合同中存在重大融资成分，企业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。
具体账务处理见后续时点履行履约义务考点。



三、非现金对价

客户支付非现金对价的，通常情况下，企业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。

合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。



四、应付客户对价

情形	处理原则
取得可明确区分的商品，且支付的对价金额为商品的单独售价	支付客户的对价，视为采购商品
支付的对价超过商品的单独售价	商品单独售价部分，视为采购商品； 超过单独售价部分，冲减交易价格
无法合理估计商品单独售价	冲减交易价格
没有取得明确区分的商品	





考点4·将交易价格分摊至各单项履约义务

一、一般原则

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，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。

分摊公式（以两项单项履约义务为例）：

分摊交易价格

$$= \frac{\text{履约义务}_1 \text{单独售价}}{\text{履约义务}_1 \text{单独售价} + \text{履约义务}_2 \text{单独售价}} \times \text{总交易价格}$$

二、特殊原则

合同折扣与可变对价，与哪个履约义务相关，分摊给哪个履约义务。

【常见案例】甲公司销售 A 和 B 两项商品，A 商品的单独售价 5 万元，B 商品单独售价 5 万元，由于 A 商品价格相对已经很低，A 商品不打折，A 和 B 商品打包出售时，折扣 1 万元。





考点5·履行履约义务时确认收入

一、在某一时段内履行履约义务

1.属于某一时段内履行履约义务的情形

- (1) 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；
- (2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品；
- (3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，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

2.确认收入方法

情形	账务处理
(仅) 当其履约进度能够合理确定时	应当按照履约进度确认收入 本期确认收入金额 $=$ 资产负债表日合同的交易价格总额 \times 履约进度-以前会计期间累计已确认的收入
履约进度不能合理确认时	已经发生的成本预计能够得到补偿的, 应当按照已经发生的成本金额确认收入, 直到履约进度能够合理确定为止



二、在某一时点履行履约义务

对于不属于在某一时段内履行的履约义务，应当属于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品**控制权时点**确认收入。



具体业务





考点1·确认收入结转成本一般账务处理原则

情形		账务处理
预先收取款项		借：银行存款 贷：合同负债
发生相关履约支出时		借：合同履约成本 贷：应付职工薪酬/累计折旧/累计摊销/原材料/银行存款等
商品控制权转移时	确认收入	借：合同负债（存在预收款） 应收账款（无条件收款权） 合同资产（有条件收款权） 银行存款（收到钱） 合同结算 贷：主营业务收入
	结转成本	借：主营业务成本等 贷：库存商品、合同履约成本等

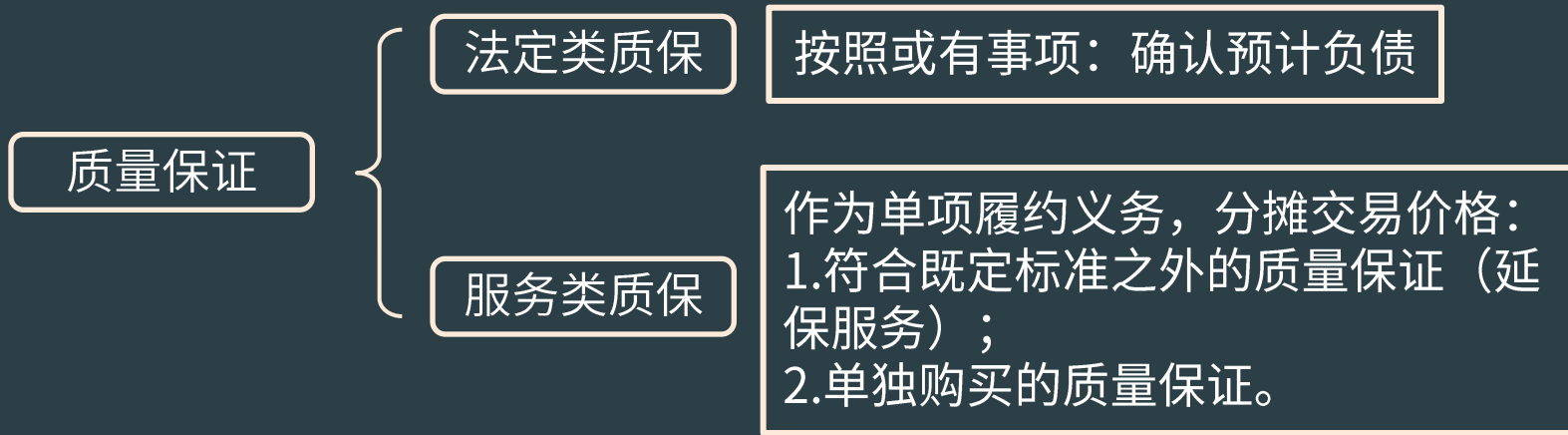


考点2·时段履行履约义务下特殊业务处理

1.建造工程业务（执行中变为亏损合同）

情形	账务处理
发生相关履约支出时	借：合同履行成本 贷：应付职工薪酬/累计折旧/累计摊销/原材料/银行存款等
根据履约进度确认收入时	借：合同结算——收入结转 贷：主营业务收入
按履约进度结转成本时	借：主营业务成本 贷：合同履行成本
与客户结算款项时	借：应收账款 贷：合同结算——价款结算
存在合同预计损失时	借：主营业务成本 贷：预计负债
后续合同损失逐步确认时	借：预计负债 贷：主营业务成本

2.附有质量保证条款的销售



情形	账务处理
质量保证条款 作为单项履约 义务	借：银行存款/应收账款 贷：主营业务收入（销售商品分摊的交易价格） 合同负债 （作为单项履约义务的质量保证分摊的交易价格） 借：主营业务成本 贷：库存商品
质量保证条款 不能作为单项 履约义务	借：主营业务成本 贷：预计负债（按或有事项的相关规定进行处理）



3.客户未行使的权利

时点	账务处理
销售储值卡时	借：银行存款等 贷：合同负债[含税价款/ (1+适用税率)] 应交税费——待转销项税额[含税价款/ (1+适用税率) ×适用税率]
根据储值卡的消费金额确认收入	借：合同负债 应交税费——待转销项税额 贷：主营业务收入（当期确认收入金额） 应交税费——应交增值税（销项税额） [实际消费金额/ (1+适用税率) ×适用税率]





考点3·时点履行履约义务下特殊业务处理

1. 合同中存在重大融资成分

先收款，后确认收入	先确认收入，后收款
收款时 借：银行存款（当前收到金额） 未确认融资费用（差额） 贷：合同负债（客户取得商品控制权时现销价）	交付商品，确认收入时 借：长期应收款（未来收款额） 贷：主营业务收入（现销价） 未实现融资收益（差额）
资产负债表日分摊未确认融资费用时： 借：财务费用 贷：未确认融资费用	资产负债表日分摊未实现融资收益时： 借：未实现融资收益 贷：财务费用
交付商品，确认收入时： 借：合同负债 贷：主营业务收入	收款时： 借：银行存款 贷：长期应收款

2.附有销售退回条款的销售

情形	收入	成本
确认收入时	借：应收账款等 贷：主营业务收入 预计负债（售价×预期退货数）	借：主营业务成本 应收退货成本（成本×预期退货数） 贷：库存商品等
重估退货率时	借：预计负债 贷：主营业务收入 （或相反分录）	借：主营业务成本 贷：应收退货成本 （或相反分录）
实际退货时	借：预计负债（冲销余额） 贷：银行存款（售价×实际退货数） 差额：主营业务收入	借：库存商品（成本×实际退货数） 贷：应收退货成本（冲销余额） 差额：主营业务成本



3.主要责任人和代理人

企业在将特定商品转让给客户之前**控制**该商品的，企业为主要责任人，应当按照**总额法**确认收入；

企业在特定商品转让给客户之前**不控制**该商品的，则企业为代理人，应当按照**净额法**确认收入。



【典型案例】 委托代销安排：

情形		账务处理
委托方	发出商品	借:发出商品(成本价) 贷:库存商品
	收到代销清单, 同时发生增值税纳税义务	借:应收账款 贷:主营业务收入(已销售部分价款) 应交税费——应交增值税(销项税额) 借:主营业务成本 贷:发出商品 借:销售费用(手续费, 注意是否考虑增值税) 贷:应收账款
	收到货款时	借:银行存款 贷:应收账款



情形		账务处理
受托方	收到商品	借:受托代销商品(售价) 贷:受托代销商品款
	对外销售	借:银行存款 贷:受托代销商品(售价) 应交税费——应交增值税(销项税额)
	收到增值税专用发票	借:受托代销商品款(已销售部分对应价款) 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷:应付账款
	支付货款并计算代销手续费	借:应付账款 贷:银行存款 其他业务收入(代销手续费, 注意是否考虑增值税)





考点4·混合特殊业务

1.附有客户额外购买选择权的销售

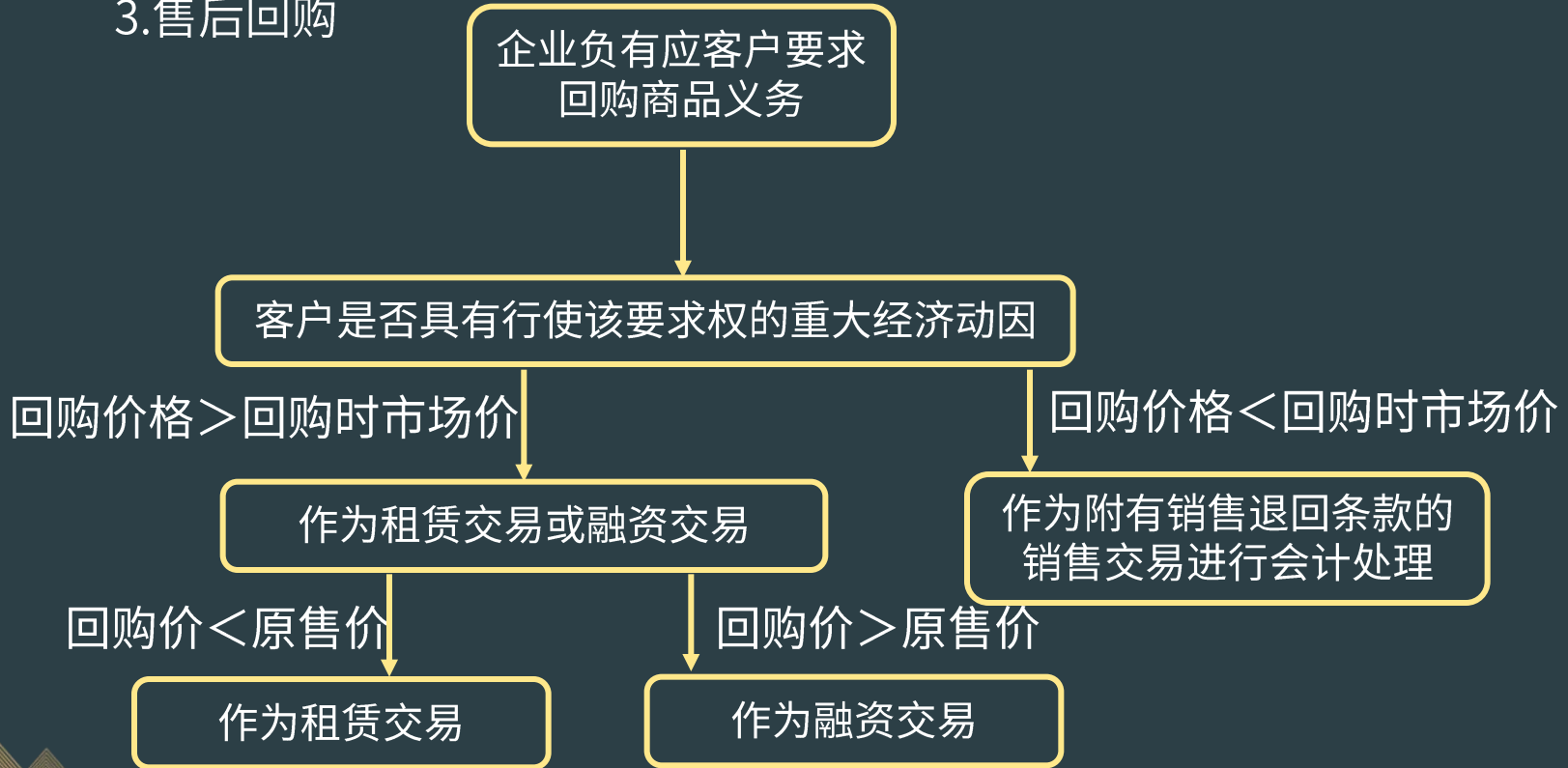
附有客户额外购买选择权的销售， 向客户提供了一项重大权利时	账务处理
按单独售价分摊交易价格	借：银行存款等 贷：主营业务收入 合同负债
之后，重大权利每期结转收入 (奖励积分) = 【重大权利确认金 额】 × 累计兑换数/预计兑换数-以 前确认过的	借：合同负债 贷：主营业务收入

2.授予知识产权许可

项目		情形
不构成单项履约义务		1.该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺； 2.客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益。
构成单项履约义务	时段	同时满足： 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某项商品。
	时点	不属于时段内履行的履约义务，作为在某一时点履行的履约义务，在履行履约义务时确认收入。
基于销售或使用情况的特许权使用费		在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。



3.售后回购





易错易混点



考点1·合同履行成本VS合同取得成本

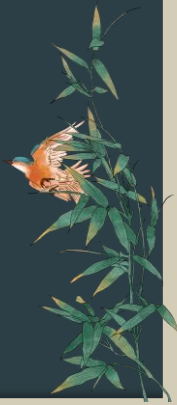
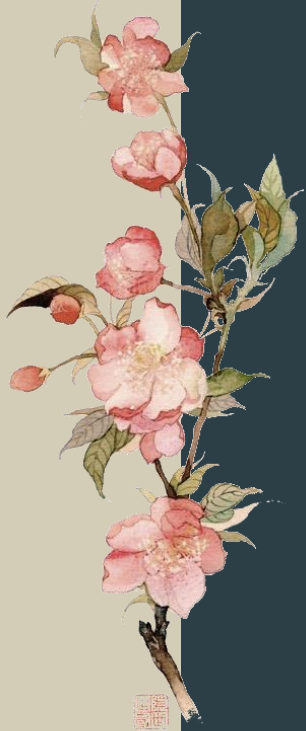
	合同履行成本	合同取得成本
属于	直接人工；直接材料；制造费用	销售佣金
不属于 (计入当期损益)	①管理费用； ②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用等； ③与履约义务中已履约部分相关的支出； ④无法在尚未履行的与已履义务之间区分的相关支出	①差旅费； ②投标费； ③为准备投标资料发生的招标文件购买费、制作费等
账务处理	借：主营业务成本/其他业务成本（当期成本） 贷：合同履行成本	借：销售费用（每期应摊销金额） 贷：合同取得成本（按相关商品收入确认的相同基础进行摊销）



考点2·合同资产VS合同负债

项目	具体内涵
应收账款	无条件收款权（履行履约义务就有权利收钱）
合同资产	有条件收款权（履行完所有履约义务才有权利收钱）
预收账款	租赁合同中，预先收钱
合同负债	收入合同中，预先收钱没干活
预计负债	预计未来可能承担的负债

感谢倾听



【讲师：橙子老师】