



第十七章

收入、费用和利润



考点：合同资产和应收账款、合同负债和预收账款的区分

- 1.企业应当根据其履行履约义务与客户付款之间的关系，在资产负债表中列示合同资产（应收款项）或合同负债；
- 2.通常情况下，企业对其已向客户转让商品而有权收取的对价金额应当确认为合同资产或应收账款；对于其已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当按照**已收或应收**的金额确认合同负债。



考点：合同资产和应收账款、合同负债和预收账款的区分

3. **合同资产**，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素；

应收款项是企业无条件收取合同对价的权利，只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。



考点：合同资产和应收账款、合同负债和预收账款的区分

4. 合同资产和应收款项都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件才能收取相应的合同对价；

即与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险。



考点：合同资产和应收账款、合同负债和预收账款的区分

5.合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务；企业在向客户转让商品之前，如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项列示为合同负债。

6.企业因转让商品收到的预收款适用《企业会计准则——收入》进行会计处理时，不再使用“预收账款”科目及“递延收益”科目。



考点：收入确认与计量

一、收入确认的五步法模型

步骤	内容	处理类别
第一步	识别与客户订立的合同（卖车合同）。	确认
第二步	识别合同中的单项履约义务（卖车、提供保养服务）	
第三步	确定交易价格（合同价格90万元）	计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务 车： $90 \times 80 / 100 = 72$ （万元）； 保养： $90 \times 20 / 100 = 18$ （万元）	
第五步	履行各单项履约义务时（时点义务、时段义务） 确认收入 卖车：时点义务，2023年确认收入72万； 保养：时段义务，2023年、2024年分别确认收入9万元（ $18 \times 1/2$ ）]	确认



考点：收入确认与计量

合同成立的条件：

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：

（1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；【一拍即合，你情我愿】

（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；【我要干什么，你要干什么】



考点：收入确认与计量

(3) 该合同有明确的与所转让商品相关的**支付条款**；

【钱货结算】

(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；**【真的买，真的卖】**

【提示】没有商业实质的非货币性资产交换（石油换石油），无论何时，均不应确认收入。

(5) 企业因向客户转让商品而有权取得的**对价很可能收回**。**【八九不离十】**



考点：收入确认与计量

合同开始日	处理原则
同时满足5条件	客户取得商品控制权时，确认收入
未同时满足5条件+取得了对价	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(包括全部或部分对价)无需退回时，才能将收取的对价确认收入；
	否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。



考点：收入确认与计量

项目	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



考点：收入确认与计量

项目	处理
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商品与未转让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，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。



考点：收入确认与计量

（二）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	(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 (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



考点：收入确认与计量

考虑的因素	处理
合同中存在的重大融资部分	(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 (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
非现金对价	(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 (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 (3)合同开始日后，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



考点：收入确认与计量

考虑的因素	处理
应付客户对价	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） 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 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 【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



考点：收入确认与计量

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。



考点：收入确认与计量

项目	处理
单独售价的确定	单独售价：企业向客户单独销售商品的价格 【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



考点：收入确认与计量

项目	处理
合同折扣的分摊	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 【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） 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



考点：合同成本的确认

项目	处理
合同履约成本	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 （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。 （2）该成本增加了企业未来用于履行(或持续履行)履约义务的资源。 （3）该成本预期能够收回。



考点：合同成本的确认

项目	处理
合同履约成本	2.企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益 (1) 管理费用，除非这些费用明确由客户承担。 (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。 (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。 (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。



考点：合同成本的确认

项目	处理
合同取得成本	(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 (2) 企业为取得合同发生的，除预期能够收回的增量成本（例如销售佣金等）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）



考点：关于特定交易的会计处理

（一）附有销售退回条款的销售

处理原则	预计 不会退货 的部分：确认收入，结转成本； 预计 会退货 的部分：确认负债（预计负债）；确认资产（应收退货成本）
账务处理	借：银行存款 贷：主营业务收入【预期有权收取的对价金额（含收取的退货费）】 预计负债——应付退货款【预期退货退还的金额-收取的退货费】 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：应收退货成本【预期商品账面价值-收回商品的成本】 主营业务成本 贷：库存商品



考点：关于特定交易的会计处理

（二）附有质量保证条款的销售

- 1.法定义务的质量保证条款应与商品**合并一起**作为单项履约义务，其相关处理按照或有事项准则处理；
- 2.额外质量保证条款应作为单项履约义务进行会计处理；
- 3.质量保证期限越长，越有可能是单项履约义务；
- 4.企业提供的质量保证同时包含上述两类的，应当**分别**对其进行会计处理，无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。



考点：关于特定交易的会计处理

（三）主要责任人和代理人

1. 会计原则：主要责任人按**总额法**确认收入，代理人按**净额法**确认收入

2. 企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。控制该商品的，企业为主要责任人；相反，企业为代理人



考点：关于特定交易的会计处理

（四）附有客户额外购买选择权的销售

处理 原则

（1）**提供重大权利**：应当作为**单项履约义务**，按照本节有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务。

（2）客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业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。



考点：关于特定交易的会计处理

（五）授予知识产权许可

收入的确认

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；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

(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商品

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**

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

①客户后续销售或使用行为实际发生

②企业履行相关履约义务



考点：关于特定交易的会计处理

（六）售后回购

1.企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

（1）回购价格**低于**原售价的，应当视为**租赁交易**，按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关规定进行会计处理；



考点：关于特定交易的会计处理

(2) 回购价格**不低于**原售价的，应当视为**融资交易**，在收到客户款项时确认**金融负债**，并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**等。



考点：关于特定交易的会计处理

2.企业负有应客户要求回购商品义务的，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。客户具有行使该要求权重大经济动因的（即客户行使该要求权的可能性很大），企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照第1种情形的规定进行会计处理；否则，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。

在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等。例如，如果回购价格明显高于该资产回购时的市场价值，则表明客户有行权的重大经济动因。



考点：关于特定交易的会计处理

（七）客户未行使的权利

处理原则：企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为合同负债，待履行了相关履约义务时再转为收入

无需退回的预收款项（客户放弃储值卡的使用金额）	预期将有权获得	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
	预期无权获得	企业只有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。
	相关法律规定须交给其他方	不应将其确认为收入



考点：关于特定交易的会计处理

（八）无需退回的初始费

收入的确认

1.企业收取该初始费时，关键是判断该初始费相关的履约义务是否已经履行

企业在合同开始日（或邻近合同开始日），通常必须开展一些初始活动，为履行合同进行准备，如一些行政管理性质的准备工作，这些活动虽然与履行合同有关，但并没有向客户转让已承诺的商品，因此，不构成单项履约义务。在这种情况下，即使初始费与这些初始活动有关，也不应在这些活动完成时将该初始费确认为收入，而应当将该初始费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



考点：关于特定交易的会计处理

收入的确认

2.初始费与向客户转让已承诺的商品相关

(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

(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

3.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

谢谢 观看

THANK YOU