



冲刺串讲

模块四：收入

一、五步法

1. 识别与客户订立的合同

(1) 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的对价的情况下将会发生亏损；



冲刺串讲

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。

注意：

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。



冲刺串讲

(2) 合同变更

企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

(2个因素、3种情况)

①合同变更部分作为**单独合同**进行会计处理的情形。

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**，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理。（**各算各的**）



冲刺串讲

②合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第一种情形（不反映单独售价），且在合同变更日已转让商品与未转让商品（包含原合同未履行和合同变更的商品）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。（重新计算单价）



冲刺串讲

③合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第一种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品（包含原合同未履行和合同变更的商品）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，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。



冲刺串讲

2. 识别合同中的单项履约义务

(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（时点的履约义务）

(2) 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。（时段的履约义务）



冲刺串讲

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的其他承诺不可明确区分：

- （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。即合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。



冲刺串讲

3. 确定交易价格

(1) 可变对价

合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。

① 可变对价最佳估计数的确定。

企业应当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。

a、当企业拥有大量具有类似特征的合同，并估计可能产生多个结果时，按照期望值估计可变对价的金额。

b、当合同仅有两个可能的结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额。



冲刺串讲

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**。

解释：

“极可能”发生的概率应远高于“很可能”，但不要求达到“基本确定”。



冲刺串讲

(2) 合同中存在的重大融资成分（给客户融资、给企业融资）

①合同中**存在重大融资成分**的，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**。

②合同存在重大融资成分的，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。该折现率一经确定，**不得**因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。

③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**。（**利息收入或利息支出**）



冲刺串讲

(3) 非现金对价

①当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。企业通常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。



冲刺串讲

③合同开始日后，非现金对价的公允价值因**对价形式**（如收取股票的价格波动）而发生变动的，该变动金额**不应计入交易价格**；

合同开始日后，非现金对价的公允价值因**对价形式以外**（如企业有权收取非现金对价的公允价值因企业的履约情况而发生变动）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。



冲刺串讲

（4）应付客户对价

企业在向客户转让商品的同时，需要向客户或第三方支付对价的，除为了自客户取得其他可明确区分商品的款项外，应当将该应付对价冲减交易价格，并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。