



## 第 26 讲 收入的确认和计量

基本原则是：确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或提供服务的模式，收入的金额应当反映企业因转让商品或提供服务而预期有权收取的对价金额。

本章的收入不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利以及保费收入等。

【例题 1·单选题】下列各项中，属于企业“营业收入”的是（ ）。 （2017 年改编）

- A. 出租固定资产取得的租金
- B. 接受捐赠取得的现金
- C. 出售无形资产取得的净收益
- D. 股权投资取得的现金股利

【答案】A

【解析】选项 B 计入营业外收入；选项 C 计入资产处置损益；选项 D 计入投资收益。

【例题 2·多选题】下列各项中，属于工业企业“营业收入”的有（ ）。 （2017 年）

- A. 债权投资的利息收入
- B. 出租无形资产的租金收入
- C. 销售产品取得的收入
- D. 出售无形资产的净收益

【答案】BC

【解析】选项 A 计入投资收益；选项 B 计入其他业务收入；选项 C 计入主营业务收入；选项 D 计入资产处置损益；选项 BC 属于工业企业的营业收入。

### 一、收入的确认与计量

#### （一）收入确认的原则

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。

解释：

取得相关商品控制权（现时权利），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。

取得商品控制权包括三个要素：

一是客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。

二是客户有能力主导该商品的使用，即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。

三是客户能够获得商品几乎全部的经济利益。

#### （二）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五项条件的，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；
- （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；
- （3）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；

#### （二）收入确认的前提条件



(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；

(5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

注：很可能的概率区间为：50% < 发生的可能性 ≤ 95%。

【例题 3·多选题】甲省 A 市长江公司与乙省 B 市某客户签订一项石油供货合同，根据合同约定该批石油交货地点为乙省 B 市。乙省 B 市的黄河公司与甲省 A 市的某客户签订石油购买合同，根据合同约定该批石油交货地点为甲省 A 市。随即长江公司与黄河公司签订合同，约定石油互换协议，即甲省 A 市长江公司供应黄河公司客户石油，乙省 B 市的黄河公司供应长江公司客户石油。不考虑其他因素，下列说法正确的有（ ）。

- A. 长江公司与其客户签订的合同应确认收入
- B. 黄河公司与其客户签订的合同应确认收入
- C. 长江公司与黄河公司签订的互换协议应各自确认收入
- D. 长江公司与黄河公司签订的互换协议不应确认收入

【答案】ABD

【解析】长江公司与黄河公司签订互换石油协议并不具有商业实质，不满足识别与客户订立合同中第（4）项，所以不能确认收入。

### （三）收入确认和计量的步骤

收入确认和计量大致分为五步，即按照“五步法”模型进行处理：

|                     |
|---------------------|
| 第一步：识别与客户订立的合同      |
| 第二步：识别合同中的单项履约义务    |
| 第三步：确定交易价格          |
| 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  |

#### 1、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。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

合同的存在是企业确认客户合同收入的前提，企业与客户之间的合同一经签订，企业即享有从客户取得与转移商品和服务对价的权利，同时负有向客户转移商品和服务的履约义务。

#### 2. 识别合同中的单项履约义务（识别合同都让你干啥）

履约义务是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。

企业应当将向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺以及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作为单项履约义务。

【例题 4·单选题】下列各项中，构成企业履约义务的是（ ）。

- A. 甲公司为履行合同而进行的前期客户档案的管理
- B. 乙公司销售商品合同中约定保修期为 1 年
- C. 丙公司为履行合同而进行的行政管理工作
- D. 丁公司为履行合同而对客户进行会籍管理



【答案】B

【解析】选项 A、C 和 D 为履行合同而应开展的初始活动，所以不构成履约义务。

### 3. 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，不包括企业代第三方收取的款项（如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项。

合同条款所承诺的对价，可能是固定金额、可变金额或两者兼有。

### 4. 将交易价格分摊至各单项履约义务。

当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，分摊的方法是在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价（企业向客户单独销售商品的价格）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

【综合例题】2019 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，A 商品的单独售价为 6 000 元，B 商品的单独售价为 24 000 元，合同价款为 25 000 元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 25 000 元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

【解析】

分摊至 A 商品的合同价款为 5 000 元， $[(6\,000 \div (6\,000 + 24\,000)) \times 25\,000]$ ；

分摊至 B 商品的合同价款为 20 000 元， $[(24\,000 \div (6\,000 + 24\,000)) \times 25\,000]$ 。

### 5. 履行各单项履约义务时确认收入。

当企业将商品转移给客户，客户取得了相关商品的控制权，意味着企业履行了合同履约义务，此时，企业应确认收入。

企业将商品控制权转移给客户，可能是在某一时段内（即履行履约义务的过程中）发生，也可能在某一时点（即履约义务完成时）发生。

企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

## 二、收入核算应设置的会计科目

收入核算需要设置“主营业务收入”“其他业务收入”“主营业务成本”“其他业务成本”“合同取得成本”“合同履约成本”“合同资产”“合同负债”“合同履约成本减值准备”“合同取得成本减值准备”“合同资产减值准备”等科目。

“合同取得成本”科目核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。

该科目借方登记发生的合同取得成本，贷方登记摊销的合同取得成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同取得成本。该科目可按合同进行明细核算。

“合同履约成本”科目核算企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照收入准则应当确认为一项资产的成本。

该科目借方登记发生的合同履约成本，贷方登记摊销的合同履约成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同履约成本。该科目可按合同分别“服务成本”“工程施工”等进行明细核算。

“合同资产”科目核算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（如履行合同中的其他履约义务）。

该科目借方登记因已转让商品而有权收取的对价金额，贷方登记取得无条件收款权的金额，期末借方余额，反映企业已向客户转让商品而有权收取的对价金额。该科目按合同进行明细核算。

【综合例题】2019 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，A 商品的单独售价为 6 000 元，B 商品的单独售价为 24 000 元，合同价款为 25 000 元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 25 000 元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

【解析】

分摊至 A 商品的合同价款为 5 000 元， $[(6\,000 \div (6\,000 + 24\,000)) \times 25\,000]$ ；

分摊至 B 商品的合同价款为 20 000 元， $[(24\,000 \div (6\,000 + 24\,000)) \times 25\,000]$ 。

甲公司的账务处理如下：

（1）交付 A 商品时：

借：合同资产            5 000  
    贷：主营业务收入        5 000

（2）交付 B 商品时：

借：应收账款                25 000  
    贷：合同资产                5 000  
        主营业务收入            20 000

“合同负债”科目核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。

该科目贷方登记企业在向客户转让商品之前，已经收到或已经取得无条件收取合同对价权利的金额；借方登记企业向客户转让商品时冲销的金额；期末贷方余额，反映企业在向客户转让商品之前，已经收到的合同对价或已经取得的无条件收取合同对价权利的金额。该科目按合同进行明细核算。