



第 11 章 收入

考情分析

本章是非常重要的章节。从近几年的考试情况来看，本章既可能在客观题中出现，也可能在主观题中出现。既可以单独考查，也可以与其它章节结合。因此不能掉以轻心，需重点掌握。

目 录

- 01 收入概述
- 02 收入的确认与计量
- 03 合同成本
- 04 关于特定交易的会计处理

收入概述

一、收入的概述

收入——指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。

【提示 1】本章适用于所有与客户之间的合同，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、保险合同取得的保费收入等。

【提示 2】企业以存货换取客户的存货、固定资产、无形资产以及长期股权投资等，按照本章进行会计处理；处置固定资产、无形资产等，在确定处置时点以及计量处置损益时，按照本章的有关规定处理。

【例题·多选题】下列各项中，应按收入准则相关规定进行处理的有（ ）。

- A. 企业以一批自产产品换取另一企业的一台设备
- B. 企业以一台设备换取另一企业的一批存货
- C. 企业出售固定资产时处置损益的计算
- D. 保险合同取得的保费收入

【答案】AC

二、关于收入确认的原则

(1) 收入的确认方式：应当反映其向客户转让商品的模式。

【提示 1】本章所称商品，既包括商品，也包括服务。

【提示 2】本章所称客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方。如果订立合同的目的是共同参与一项活动，合同对方和企业一起分担或分享该活动产生的风险



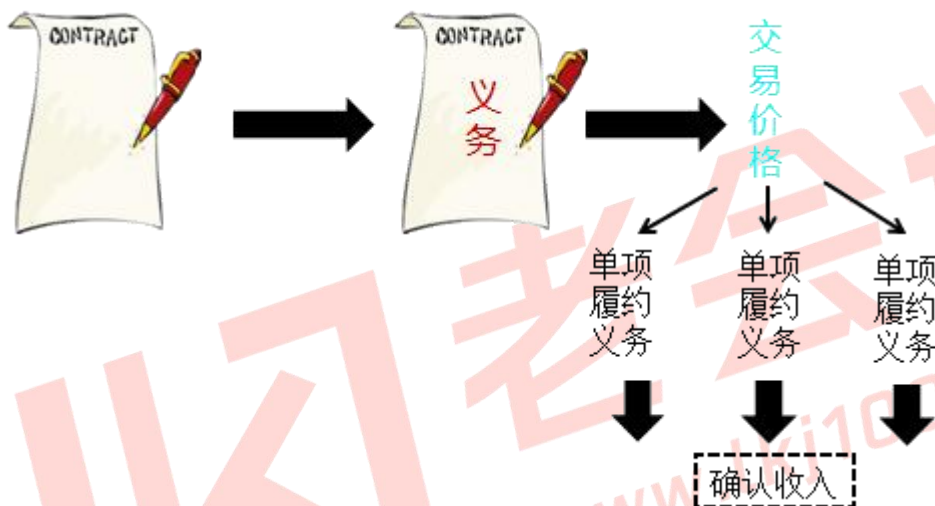
或收益，则该合同对方不是企业的客户。

(2) 收入的计量：应当反映其转让商品而预期有权收取的对价金额。

收入的确认与计量

确认与计量的五个步骤

- 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。



【提示】图片内容为收入确认与计量的五个步骤

第一步、第二步、第五步主要与收入的确认相关；

第三步、第四步主要与收入的计量相关。

一、识别与客户订立的合同

(1) 合同识别：

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。合同包括书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。

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：

【提示】取得相关商品控制权，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。取得商品控制权同时包括下列三要素：一是能力，即客户有现时权利主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益；二是主导该商品的使用；三是能够获得几乎全部经济利益。



- 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；
- ④该合同具有商业实质；
- ⑤企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

需要注意下列三点：

- ①合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断；
- ②合同具有商业实质；
- ③企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图（即客户的信用风险）。

【提示】对于不符合上述五项条件的合同，企业只有在不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）无须退回时，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。

持续评估：

- ①在合同开始日（生效日）即满足上述五项条件的，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；
- ②在合同开始日不符合上述五项条件的，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足上述五项条件。

【例题】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合同确认收入的五个条件。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，乙公司继续使用该专利技术，但是乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用现金不足，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。

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。合同开始日后的第二年，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，同时对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。

（2）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基于同一商业目的订立+构成“一揽子”交易；
- ②一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。

【提示】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。

(3) 合同变更：

合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

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：

①合同变更部分作为单独合同：

条件：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。此类合同变更不影响原合同的会计处理。

【例题】甲公司承诺向某客户销售 120 件产品，每件产品售价 100 元。该批产品彼此之间可明确区分，且将于未来 6 个月内陆续转让给该客户。甲公司将其中的 60 件产品转让给客户之后，双方对合同进行了变更，甲公司承诺向该客户再支付 30 件相同的产品，这 30 件产品与原合同中的产品可明确区分，其售价为每件 95 元（假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价）。上述价格均不包含增值税。

本例中，由于新增的 30 件产品是可明确区分的，且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价，因此，该合同变更实际上构成了一份单独的、在未来销售 30 件产品的新合同，该新合同并不影响对原合同的会计处理。甲公司应当对原合同中的 120 件产品按每件产品 100 元确认收入，对新合同中的 30 件产品按每件产品 95 元确认收入。

②合同变更作为原来合同终止及新合同订立：

条件：不属于合同变更的第 1 种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分。

【例题】沿用上例，甲公司新增销售的 30 件产品售价为每件 80 元（假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价）。同时，由于客户发现甲公司已转让的 60 件产品存在瑕疵，要求甲公司对已转让的产品提供每件 15 元的销售折让以弥补损失。经协商，双方同意将价格折让在销售新增的 30 件产品的合同价款中进行抵减，金额为 900 元（15 元×60 件）。上述价格均不包含增值税。

本例中，由于 900 元的折让金额与已经转让的 60 件产品有关，因此应当将其作为已销售的 60 件产品的销售价格的抵减，在该折让发生时冲减当期销售收入。对于合同变更新增的 30 件产品，由于其售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品（包括原合同中尚未交付的 60 件产品以及新增的 30 件产品）与已转让的产品是可明确区分的，因此，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理。

该新合同中，剩余产品为 90 件，其对价为 8 400 元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价 6 000 元（100 元×60 件）与合同变更部分的对价 2 400 元（80 元×30 件）之和，新合同中的 90 件产品每件产品应确认的收入为 93.33 元（8 400/90）。



③合同变更作为原合同的组成部分：

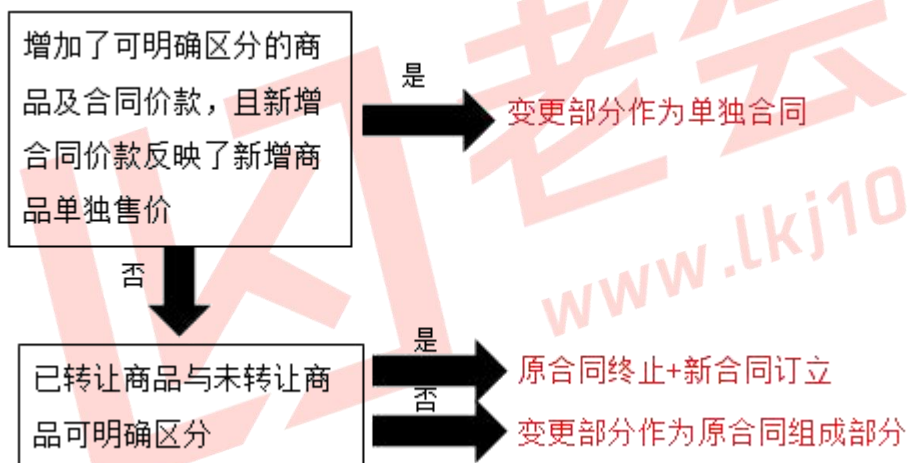
条件：不属于合同变更的第1种情形，且已转让商品与未转让商品之间不可明确区分。

【例题】2×18年1月15日，乙建筑公司和客户签订了一项总金额为1 000万元固定造价合同，在客户自有土地上建造一幢办公楼，预计合同总成本为700万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，并根据累计发生的合同成本占合同预计成本的比例确定履约进度。

截至2×18年末，乙公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%（420/700）。因此，乙公司在2×18年确认收入600万元（1 000×60%）。2×19年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

本例中，由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日之前已提供的服务不可明确区分（即该合同仍为单项履约义务），因此，乙公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为1 200万元（1 000+200），乙公司重新估计的履约进度为51.2% $[420 / (700 + 120)]$ ，乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元（51.2%×1200-600）。

合同变更三种情况图示：



二、识别合同中的单项履约义务

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。

合同开始日，企业应当识别合同中所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行；然后，在履行各单项履约义务时确认收入。

企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

（1）企业向客户转让可明确区分商品（或商品或服务的组合）的承诺同时满足2个条件：

①客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。如：客户能使用、消耗



或以高于残值的价格出售商品，或者以能够产生经济利益的其他方式持有商品。

【提示】在评估某项商品是否能够明确区分时，应当基于该商品自身的特征，无须考虑合同中可能存在的阻止客户从其他来源取得相关资源的限制性条款。

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，以识别企业承诺转让的是每一项商品，还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。

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。

【例题】企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的单项商品可能包括砖头、水泥、人工等，虽然这些单项商品本身都能够使客户获益（如客户可将这些建筑材料以高于残值的价格出售，也可以将其与其他建筑商提供的材料或人工等资源一起使用），但是，在该合同下，企业向客户承诺的是为其建造一栋办公楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，企业需提供重大的服务将这些单项商品进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给客户。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品彼此之间不能单独区分。

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。

【例题】企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的重大修改，为该软件增加重要的新功能，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。在这种情况下，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的。

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项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

【例题】企业承诺为客户设计一种实验性的新产品并负责生产 10 个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，并导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。此时，企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，二者高度关联，因此，在合同层面是不可明确区分的。

企业向客户转让可明确区分商品（或商品或服务的组合）的承诺			
同时满足	商品本身可明确区分	客户能够从商品本身受益	
		与其他易于获得的资源一起使用中受益	
	转让商品的承诺可明确区分	不可明确区分的情形	组合产出
			重大修改或定制
		高度关联性	



【提示】企业向客户销售商品时，往往约定企业需要将商品运送至客户指定的地点。通常情况下，控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务；相反，商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时刻履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司，在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务；当该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人时，甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

假定该产品的控制权不是在出库时，而是在送达乙公司指定地点时转移给乙公司，由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为了履行合同发生的必要活动。

(2) 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品

当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供类似劳务的长期劳务合同等，如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品时，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。

要求	条件	
实质相同	提供确定数量的商品	考虑商品本身是否实质相同
	某一期期间内随时向客户提供某项服务	考虑企业在该期间的各个时间段的承诺是否相同，而非具体的服务行为本身

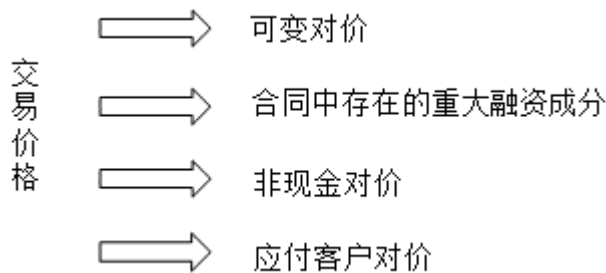
【例题】企业向客户提供 2 年的酒店管理服务，具体包括保洁、维修、安保等，但没有具体的服务次数或时间的要求，尽管企业每天提供的具体服务不一定相同，但是企业每天对于客户的承诺都是相同的，即按照约定的酒店管理标准，随时准备根据需要为其提供相关服务，因此，企业每天提供的该酒店管理服务符合“实质相同”的条件。

要求	条件	
转让模式相同	同时满足	在某一时段内履行履约义务
		采用相同方法确定其履约进度

三、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。

【提示】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，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。



【提示】确认交易价格时，需要考虑以下四个因素：

- ①可变对价；
- ②合同中存在的重大融资成分；
- ③非现金对价；
- ④应付客户对价。

1. 可变对价：

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔、未来事项等因素而变化。

例如：企业售出商品但允许客户退货时，由于企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同的交易价格是可变的。

【例题】甲公司系增值税一般纳税人，在2×18年6月1日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为800 000元，增值税税额为104 000元，款项尚未收到；该批商品成本为640 000元。6月30日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予5%的减让。假定甲公司已确认收入；并已取得税务机关开具的红字增值税专用发票。甲公司的账务处理如下：

(1) 2×18年6月1日销售实现。

借：应收账款	904 000
贷：主营业务收入	800 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	104 000
借：主营业务成本	640 000
贷：库存商品	640 000

(2) 2×18年6月30日发生销售折让，取得红字增值税专用发票。

借：主营业务收入	40 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	5 200
贷：应收账款	45 200

(3) 2×18年收到款项。

借：银行存款	858 800
贷：应收账款	858 800



最佳估计数	适用范围	计算方法
期望值	拥有大量具有类似特征的交易，并估计可能产生多个结果	\sum 各种可能发生的对价金额 \times 相关概率
最可能发生金额	合同仅有两个可能结果	一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额

【例题】甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为 100 万元，但是，如果甲公司不能在合同签订之日起的 120 天内竣工，须支付 10 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。上述金额均不含增值税。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为 90%，工程延期的概率为 10%。假定上述金额不含增值税。

本例中，由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司估计的交易价格为 100 万元，即为最可能发生的单一金额。

【例题】甲公司生产和销售洗衣机。2×18 年 3 月，甲公司向零售商乙公司销售 1 000 台洗衣机，每台价格为 2 000 元，合同价款合计 200 万元。同时，甲公司承诺，如果未来 6 个月内，同类洗衣机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计未来 6 个月内，不降价的概率为 50%；每台降价 200 元的概率为 40%；每台降价 500 元的概率为 10%。假定不考虑增值税等因素。

本例中，甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。假定不考虑有关“计入交易价格的可变对价金额的限制”要求，甲公司估计交易价格为每台 $=2000 \times 50\% + 1800 \times 40\% + 1500 \times 10\% = 1870$ （元）。2×18 年 3 月，甲公司销售洗衣机的账务处理为：

借：应收账款	1 870 000
贷：主营业务收入	1 870 000

【提示】企业采用期望值或最可能发生金额估计可变对价时，应当选择能够更好地预测其有权收取的对价金额的方法。对于某一事项的不确定性对可变对价金额的影响，企业应当在整个合同期间一致地采用同一种方法进行估计；对于类似的合同，应当采用相同的方法进行估计。但是，当存在多个不确定性事项均会影响可变对价金额时，企业可以采用不同的方法对其进行估计。

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額。

其中，“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”；评估收入转回金额的比重时，应同时考虑合同中包含的固定对价和可变对价。

【例题】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 A 产品。合同约定，当乙公司在 2×18 年的采购量不超过 2 000 件时，每件产品的价格为 80 元；当乙公司在 2×18 年的采购量超过 2 000 件时，每件产品的价格为 70 元。乙公司在第一季度的采购量为 150 件，甲公司预计乙公司全年的采购



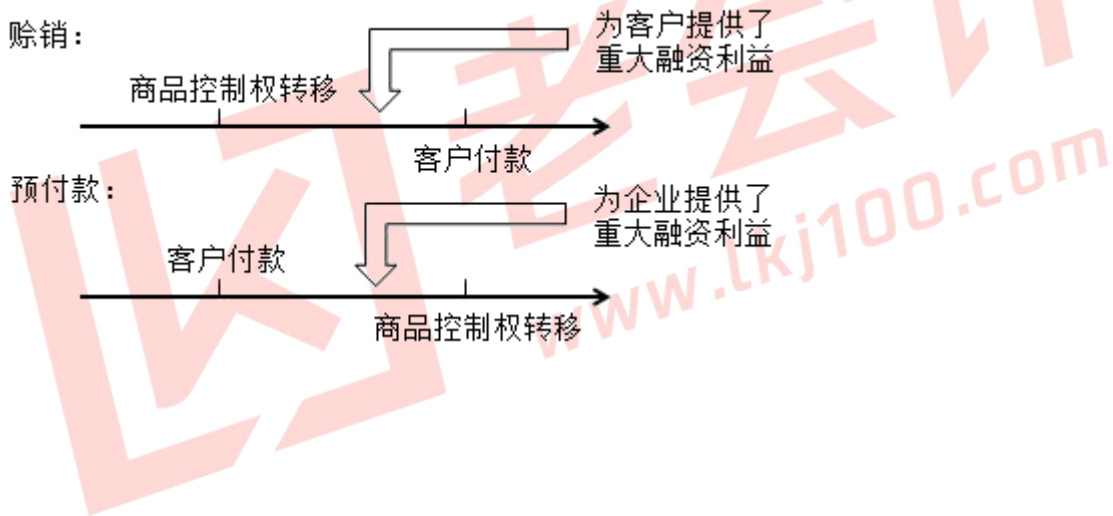
量不会超过 2 000 件。2×18 年 4 月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购 A 产品 1 000 件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过 2 000 件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为 70 元。

本例中，2×18 年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过 2 000 件，甲公司按照 80 元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后（即乙公司全年的采购量确定之后），累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此，甲公司在第一季度确认的收入金额 12 000 元（80×150）。

2×18 年第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过 2 000 件，按照 70 元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入 68 500 元[70×（1 000+150）-12 000]。

【提示】每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额（包括重新评估对可变对价的估计是否受到限制），以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

2. 合同中存在的重大融资成分：



(1) 合同中是否存在重大融资成分的考虑因素：

	考虑因素
是否存在重大融资成分	已承诺的对价金额与已承诺商品的现销价格之间的差额
	企业将承诺的商品转让给客户与客户支付相关款项之间的预计时间间隔和相应的市场现行利率的共同影响

(2) 合同中未包含重大融资成分的情形：



	未包含重大融资成分的情形
转让商品与客户支付相关款项之间存在时间间隔	客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间。举例：企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；再如，企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等
	客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制。举例：按照实际销售量收取的特许权使用费
	合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的，举例：合同约定的支付条款是为了向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务（质保金）

【例题】2×18年1月，甲公司与乙公司签订了一项施工总承包合同。合同约定的工期为30个月，工程造价为8亿元（不含税价）。甲乙双方每季度进行一次工程结算，并于完工时进行竣工结算，每次工程结算额（除质保金及相应的增值税外）由客户于工程结算后5个工作日内支付；除质保金外的工程尾款于竣工结算后10个工作日内支付；合同金额的3%作为质保金，用以保证项目在竣工后2年内正常运行，在质保期满后5个工作日内支付。

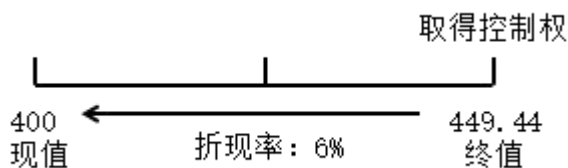
本例中，乙公司保留了3%的质保金直到项目竣工2年后支付，虽然服务完成时间与乙公司付款的时间间隔较长，但是，该质保金旨在为乙公司提供工程质量保证，以防甲公司未能完成其合同义务，而非向乙公司提供融资。因此，甲公司认为该合同中不包含重大融资成分，无需就延期支付质保金的影响调整交易价格。

(3) 合同中存在重大融资成分时交易价格的确定：

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。

【提示】如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在重大融资成分。

【例题】2×18年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于2年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付449.44万元，或者在合同签订时支付400万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2×18年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。



本例中，按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔以及现行市场利率水平，甲公司认为该合同包含重大融资成分，在确定交易价格时，应当对合



同承诺的对价金额进行调整，以反映该重大融资成分的影响，假定该融资费用不符合借款费用资本化的要求。甲公司的账务处理为：

(1) 2×18年1月1日收到货款：

借：银行存款	400
未确认融资费用	49.44
贷：合同负债	449.44

【提示】合同负债：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确认并列示为合同负债。

(2) 2×18年12月31日确认融资成分的影响：

借：财务费用	24 (400×6%)
贷：未确认融资费用	24

(3) 2×19年12月31日交付产品：

借：财务费用	25.44
贷：未确认融资费用	25.44
借：合同负债	449.44
贷：主营业务收入	449.44

【提示】449.44万元为取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（现销价格）。

3. 非现金对价：

对价	交易价格的确定
非现金形式	非现金对价在合同开始日的公允价值
	非现金对价公允价值不能合理估计，参照企业承诺向客户转让商品的单独售价

【提示】非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动（例如，企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动），也可能会因为其形式以外的原因而发生变动（例如，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）。

合同开始日，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；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。

【例题】甲企业为客户生产一台专用设备。双方约定，如果甲企业能够在30天内交货，则可以额外获得600股客户的股票作为奖励。合同开始日，该股票的价格为每股4元；由于缺乏执行类似合同的经验，当日，甲企业估计，该600股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。合同开始日之后的第27天，企业将该设备交付给客户，从而获得了600股股票，该股票在此时的价格为每股4.5元。假定企业将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

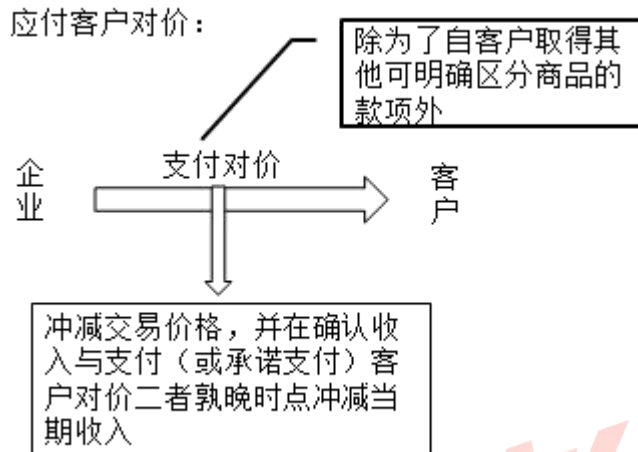
本例中，合同开始日，该股票的价格为每股4元，由于缺乏执行类似合同的经验，当日，甲企业估计，该600股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件，因此，甲企业不应将该600股股票的公允价值2400元计入交易价格。合同开始日之后的第27



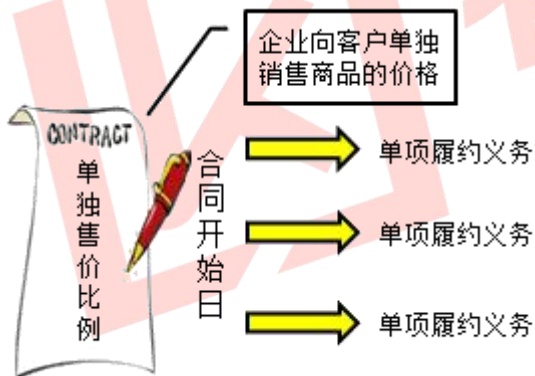
天，甲企业获得了 600 股股票，该股票在此时的价格为每股 4.5 元。甲企业应按股票（非现金对价）在合同开始日的公允价值，即 2400 元（ 4×600 ）确认为收入，因对价形式（对价是股票，股票本身的价格会发生变动）原因而发生的变动，即 300 元（ $4.5 \times 600 - 4 \times 600$ ）计入公允价值变动损益。

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。



四、交易价格分摊至各单项履约义务



比如合同中包含三个单项履约义务 A、B 和 C，假定合同的销售价格是 100 万，这 100 万需要在这三个单项履约义务之间进行分摊，待履行每个单项履约义务时，确认与其相关的销售收入。

1. 销售收入确定方法



	确定方法	
单独售价	直接观察	
	无法直接观察	市场调整法（市场售价考虑成本和毛利调整后的金额）
		成本加成法（预计成本+合理毛利）
		余值法（合同交易价格-其他可观察商品单独售价）

【例题】2×18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，合同价款为2 000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A、B两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取2 000元的合同对价。假定A商品和B商品分别构成两项履约义务，其控制权在交付时转移给客户，A商品的单独售价为500元，B商品的单独售价为2 000元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，根据交易价格分摊原则，A商品应当分摊的交易价格为400元（ $500 \div 2\,500 \times 2\,000$ ），B商品应当分摊的交易价格为1 600元（ $2\,000 \div 2\,500 \times 2\,000$ ），甲公司将A商品交付给客户之后，与该客户相关的履约义务已经履行，但是需要等到后续交付B商品时，甲公司才具有无条件收取合同对价的权利。

（1）交付A商品时：

借：合同资产 400
 贷：主营业务收入 400

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。

（2）交付B商品时：

借：应收账款 2 000
 贷：合同资产 400
 主营业务收入 1 600

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。

资产	联系	区别
应收款项	企业拥有的有权收取对价的合同权利	无条件（时间）
合同资产		取决于其他条件（其他履约义务的履行）

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性，分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。

[提示]同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。



【例题】2×18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，合同价款为2 000元。A商品的单独售价为500元，B商品的单独售价为2 000元。

单独售价之和=500+2 000=2 500>合同交易价格2 000

两者之间的差额(2 500-2 000=500)就是客户取得的合同折扣

2. 分摊合同折扣：

企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

【例题】2×18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，合同价款为2 000元。A商品的单独售价为500元，B商品的单独售价为2 000元。

A商品分摊的交易价格=500 ÷ 2 500 × 2 000=400元

B商品分摊的交易价格为2 000 ÷ 2 500 × 2 000=1 600元

A商品分摊的合同折扣=500-400=100元

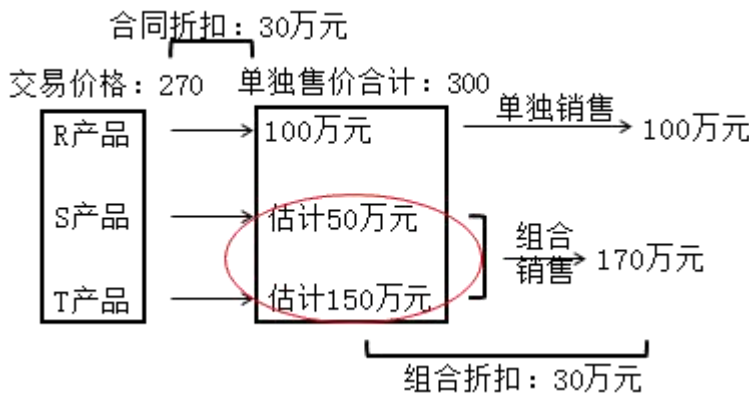
B商品分摊的合同折扣=2 000-1 600=400元

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的一项或多项履约义务。

同时满足下列三项条件时，企业应当将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项(而非全部)履约义务：

- ①企业经常将该合同中的各项可明确区分的商品单独销售或者以组合的方式单独销售；
- ②企业经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售；
- ③归属于第二项中每一组合的商品的折扣与该合同中的折扣基本相同，并且对每一组合中的商品的评估为将该合同的整体折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。

【例题】甲公司与客户签订合同，向其销售R、S、T三种产品，合同总价款为270万元，这三种产品构成三项单项履约义务。公司经常以100万元单独出售R产品，其单独售价可直接观察；S产品和T产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计的S产品单独售价为50万元，采用成本加成法估计T产品的单独售价为150万元。甲公司通常以100万元的价格单独销售R产品，并将S产品和T产品组合在一起以170万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。



本例中，三种产品的单独售价合计为300万元，而该合同的价格为270万元，该合同的整体折扣为30万元。由于甲公司经常将S产品和T产品组合在一期以170万元的价格销售，该价格与其单独售价之和(200万元)的差额为30万元，与该合同的整体折扣一致，而R产品单独销售的价格与其单独售



价一致，证明该合同的整体折扣仅应归属于 S 产品和 T 产品。因此，在该合同下，分摊至 R 产品的交易价格为 100 万元，分摊至 S 产品和 T 产品的交易价格合计为 170 万元，甲公司应当进一步按照 S 产品和 T 产品的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊：

S 产品应分摊的交易价格=50÷200×170=42.5（万元）

T 产品应分摊的交易价格=150÷200×170=127.5（万元）

【例题】沿用上例，R、S、T 产品的单独售价均不变，合计为 300 万元，S、T 产品组合销售的折扣仍为 30 万元。但是，合同总价款为 320 万元，甲公司与该客户签订的合同中还包括销售 Q 产品。Q 产品的价格波动巨大，甲公司向不同的客户单独销售 Q 产品的价格在 20 万-60 万元之间。

本例中，由于 Q 产品价格波动巨大，甲公司计划用余值法估计其单独售价。由于合同折扣 30 万元仅与 S、T 产品有关，因此，甲公司首先应当在 S、T 产品之间分摊合同折扣。R、S 和 T 产品在分摊了合同折扣之后的单独售价分别为 100 万元，42.5 万元和 127.5 万元，合计为 270 万元。然后，甲公用余值法估计 Q 产品的单独售价为 50 万元（320-270），该金额在甲公司以往单独销售 Q 产品的价格区间之内，表明该分摊结果符合分摊交易价格的目标，即该金额能够反映甲公司因转让 Q 产品而预期有权收取的对价金额。

[提示] 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，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。

假定合同总价款不是 320 万元，而是 280 万元时，甲公司采用余值法估计的 Q 产品的单独售价仅为 10 万元（280-270），该金额在甲公司以往单独销售 Q 产品的价格区间之外，表明该分摊结果可能不符合分摊交易价格的目标，即该金额不能反映甲公司因转让 Q 产品而预期有权收取的对价金额。在这种情况下，用余值法估计 Q 产品的单独售价可能是不恰当的，甲公司应当考虑采用其他的方法估计 Q 产品的单独售价。

3. 分摊可变对价：

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分相关。

仅与合同中的某一特定组成部分相关包括两种情形：

- ①可变对价与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关；
- ②可变对价与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品相关，如为期两年的保洁服务合同中，第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。

同时满足下列两项条件的，企业应将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品：

- ①可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力；
- ②企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，将其拥有的两项专利技术 X 和 Y 授权给乙公司使用。假定两项授权均构成单项履约义务，且都属于在某一时点履行的履约义务。合同约定，授权使用专利技术 X 的价格为



80 万元，授权使用专利技术 Y 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 3%。专利技术 X 和 Y 的单独售价分别为 80 万元和 100 万元。甲公司估计其就授权使用专利技术 Y 而有权收取的特许权使用费为 100 万元。假定上述价格均不包含增值税。

本例中，该合同中包含固定对价和可变对价，其中，授权使用专利技术 X 的价格为固定对价，且与其单独售价一致，授权使用专利技术 Y 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 3%，属于可变对价，该可变对价全部与授权使用专利技术 Y 能够收取的对价有关，且甲公司估计基于实际销售情况收取的特许权使用费的金额接近 Y 的单独售价。因此，甲公司可将可变对价部分的特许权使用费金额全部由 Y 承担符合交易价格的分摊目标。

五、履行每一单项履约义务时确认收入

企业首先应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。

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

1. 在某一时段内履行的履约义务：

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

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。企业在履约过程中持续地向客户转移企业履约所带的经济利益的，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业履行剩余履约义务时，如果继续履行合同的其他企业实质上无须重新执行企业累计至今完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【举例】甲企业承诺将客户的一批货物从 A 市运送到 B 市，假定该批货物在途经 C 市时，由乙运输公司接替甲企业继续提供该运输服务，由于 A 市到 C 市之间的运输服务是无需重新执行的，表明客户在甲企业履约的同时即取得并消耗了甲企业履约所带来的经济利益，因此，甲企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。

②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

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。

商品具有不可替代用途	
合同开始日	存在实质性的限制条款（不能用于其他用途）
	无限制性条款（用作其他用途将导致企业遭受重大经济损失）
	根据商品特征判断

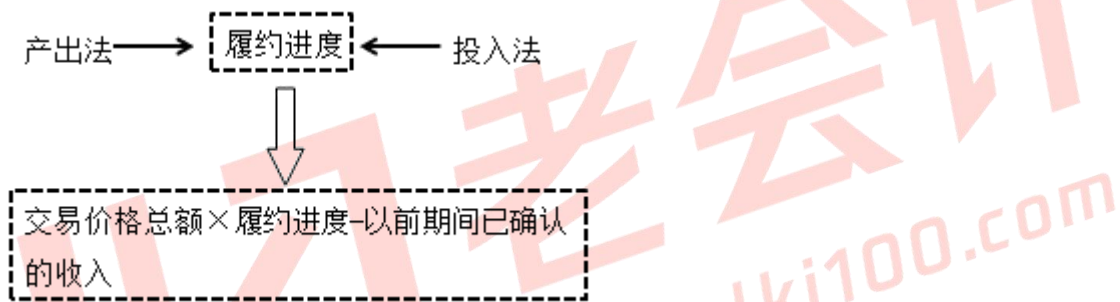


有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指由于客户或其他方原因（非企业自身原因）终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

【例题】甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价 30%的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶。

本例中，船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的，甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户，因此，该船舶具有不可替代用途。然而，如果乙公司单方面解约，仅需向甲公司支付相当于合同总价 30%的违约金，表明甲公司无法在整个合同期间内都有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。因此，甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。

2. 某一时段内履行的履约义务收入的确认



	确定履约进度的方法
产出法	根据已转移给客户商品对于客户的价值确定履约进度，通常可采用按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等； 产出法有关指标的信息有时可能无法直接观察获得，或者企业为获得这些信息需要花费很高的成本时，可采用投入法
投入法	根据为履行履约义务的投入确定履约进度，通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等；当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时，也可以按照直线法确认收入

【例题】2×18年8月1日，甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换100根铁轨，合同价格为100万元（不含税价）。截至2×18年12月31日，甲公司共更换铁轨60根，剩余部分预计在2×19年3月31日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时段内履行的条件。假定不考虑其他情况。



本例中，甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此，截至2×18年12月31日，该合同的履约进度为60%（60÷100），甲公司应确认的收入为60万元（100×60%）。

【例题】甲公司于2×18年12月1日接受一项设备安装任务，安装期为3个月，合同总收入600 000元，至年底已预收安装费440 000元，实际发生安装费用为280 000元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用120 000元。假定甲公司按实际发生的成本占总成本的比例确定安装的履约进度，不考虑增值税等其他因素。甲公司的账务处理如下：

实际发生的成本占估计总成本的比例=280 000 ÷ (280 000+120 000) ×100%=70%。

2×18年12月31日确认的劳务收入=600 000×70%-0=420 000（元）

(1) 实际发生劳务成本。

借：合同履约成本	280 000
贷：应付职工薪酬	280 000

(2) 预收劳务款。

借：银行存款	440 000
贷：合同负债	440 000

(3) 2×18年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本。

借：合同负债	420 000
贷：主营业务收入	420 000
借：主营业务成本	280 000
贷：合同履约成本	280 000

建造合同：

【例题】2×18年1月1日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为6 300万元，工程期限为一年半，预计2×19年6月30日竣工；预计可能发生的总成本为4 000万元；甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每半年与甲公司结算一次。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用已发生成本占预计总成本比例计算履约进度，增值税税率为9%，不考虑其他相关因素。

2×18年6月30日，工程累计实际发生成本1 500万元，乙公司与甲公司结算合同价款2 500万元，甲公司实际收到价款2 000万元。

(1) 2×18年1月1日至2×18年6月30日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本	1 500
贷：原材料、应付职工薪酬等	1 500

(2) 2×18年6月30日：

履约进度=1 500÷4 000=37.5%

合同收入=6 300×37.5%=2 362.5（万元）

借：合同资产	2 362.5
贷：主营业务收入	2 362.5
借：主营业务成本	1 500
贷：合同履约成本	1 500



【提示】对于同一合同下属于在一段内履行的履约义务涉及与客户结算对价的，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。

由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在一段内履行的履约义务涉及与客户进行结算对价所产生的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转收入金额。

(2) 2×18年6月30日：

履约进度=1 500 ÷ 4 000=37.5%

合同收入=6 300×37.5%=2 362.5（万元）

借：合同结算——收入结转 2 362.5→已履行的义务

贷：主营业务收入 2 362.5

借：主营业务成本 1 500

贷：合同履约成本 1 500

借：应收账款 2 725

贷：合同结算——价款结算 2 500→应履行的义务

应交税费——应交增值税（销项税额） 225

借：银行存款 2 000

贷：应收账款 2 000

当日，“合同结算”科目的余额为贷方137.5万元（2 500-2 362.5），表明甲公司已经与乙公司结算但尚未履行履约义务的金额为137.5万元。由于甲公司预计该部分履约义务将在2×18年内完成，因此，应在资产负债表中作为“合同负债”列示。

资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债中分别示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

2×18年12月31日，工程累计实际发生成本3 000万元，乙公司与甲公司结算合同价款1 100万元，甲公司实际收到价款1 000万元。

(1) 2×18年7月1日至12月31日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本 1 500（3 000-1 500）

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 500

(2) 2×18年12月31日：

履约进度=3 000÷4 000=75%

合同收入=6 300×75%-2 362.5=2 362.5（万元）

借：合同结算——收入结转 2 362.5

贷：主营业务收入 2 362.5

借：主营业务成本 1 500

贷：合同履约成本 1 500



借：应收账款	1 199	
贷：合同结算——价款结算		1 100
应交税费——应交增值税（销项税额）		99
借：银行存款	1 000	
贷：应收账款		1 000

当日，“合同结算”科目的余额为借方 1 125（2 362.5—1 100—137.5）万元，表明甲公司已经履行履约义务但尚未与客户结算的金额为 1 125 万元，由于该部分金额将在 2×19 年内结算，因此，应在资产负债表中作为合同资产列示。

2×19 年 6 月 30 日，工程累计实际发生成本 4 100 万元，乙公司与甲公司结算合同竣工价款 2 700 万元，并支付剩余工程款 3 300 万元。

（1）2×19 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本	1 100（4 100—3 000）
贷：原材料、应付职工薪酬等	1 100

（2）2×19 年 6 月 30 日：

由于当日该工程已竣工决算，其履约进度为 100%。

确认合同收入=6 300—2 362.5—2 362.5=1 575（万元）

借：合同结算——收入结转	1 575
贷：主营业务收入	1 575
借：主营业务成本	1 100
贷：合同履约成本	1 100
借：应收账款	2 943
贷：合同结算——价款结算	2 700
应交税费——应交增值税（销项税额）	243
借：银行存款	3 867
贷：应收账款	3 867

当日，“合同结算”科目的余额为零（1 125+1 575—2 700）。

履约进度的确定：

按照成本法确定履约进度，即：履约进度=累计实际发生的成本 / 预计总成本

累计实际发生的成本：转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本

如果累计实际发生的成本并未反映企业的履约进度，或与企业履约进度不成比例，在确定履约进度时，需要对成本进行调整。例如：因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗，不应包括在累计实际发生的成本中。

【例题】2×18 年 10 月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼，包括安装一部电梯，合同总金额为 100 万元。甲公司预计的合同总成本为 80 万元，其中包括电梯的采购成本 30 万元。

2×18 年 12 月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收，客户已取得对电梯的控制权，但是根据装修进度，预计到 2×19 年 2 月才会安装该电梯。截至 2×18 年 12 月，甲公司累计发生成本 40 万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本 30 万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本 5



万元。

假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。

本例中，截至2×18年12月，甲公司发生成本40万元（包括电梯采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元），甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例，因此需要对履约进度的计算作出调整，将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。在该合同中，该电梯不构成单项履约义务，其成本相对于预计总成本而言是重大的，甲公司是主要责任人，但是未参与该电梯的设计和制造，客户先取得了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，因此，甲公司在客户取得该电梯控制权时，按照该电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。

【提示】对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：

- ①该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；
- ②客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与之相关的服务；
- ③该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；
- ④企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计与制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。

因此，2×18年12月，该合同的履约进度为20% $[(40-30) \div (80-30)]$ ，应确认的收入和成本金额分别为44万元 $[(100-30) \times 20\% + 30]$ 和40万元 $[(80-30) \times 20\% + 30]$ 。

每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时，企业也需要重新评估履约进度是否发生变化，以确保履约进度能够反映履约情况的变化。对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定其履约进度，并加以一贯运用。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。

当履约进度不能合理确定时，企业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。

3. 在某一时点履行的履约义务：



五个迹象：

- ①企业就该商品享有现时收款权利，即客户负有现时付款义务。当企业就该商品享有现时收款权利时，可能表明客户已经有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。
- ②企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。



【提示】如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么企业拥有的该权利通常并不妨碍客户取得对该商品的控制权。

③企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。但占有商品实物并不意味着就一定取得了商品的控制权。

1) 委托代销安排：

委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。

【例题】甲公司委托丙公司销售 W 商品 200 件，W 商品已发出，每件成本 60 元。合同约定丙公司按每件 100 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向丙公司支付手续费。丙公司实际销售 100 件，开出增值税专用发票上注明销售价格 10 000 元，增值税 1 300 元，款项已经收到。甲公司收到丙公司开具的代销清单时，向丙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。假定除上述情况外，不考虑其他因素。

本例中，甲公司将 W 商品发送至丙公司后，丙公司虽然已经实物占有 W 商品，但是仅是接受甲公司的委托销售 W 商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户，丙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由丙公司控制，丙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将 W 商品发送至丙公司时，不应确认收入，而应当在丙公司将 W 商品销售给最终客户时（开具代销清单时）确认收入。

甲公司的账务处理如下：

- (1) 发出商品。

借：发出商品——丙公司	12 000
贷：库存商品——W 商品	12 000
- (2) 收到代销清单，同时发生增值税纳税义务。

借：应收账款——丙公司	11 300
贷：主营业务收入——销售 W 商品	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 300
借：主营业务成本——销售 W 商品	6 000
贷：发出商品——丙公司	6 000
借：销售费用——代销手续费	1 000
贷：应收账款——丙公司	1 000
- (3) 收到丙公司支付的货款。

借：银行存款	10 300
贷：应收账款——丙公司	10 300

丙公司的账务处理如下：

- (1) 收到商品。

借：受托代销商品——甲公司	20 000
贷：受托代销商品款——甲公司	20 000
- (2) 对外销售。

借：银行存款	11 300
贷：受托代销商品——甲公司	10 000



应交税费——应交增值税（销项税额） 1 300

(3) 收到增值税专用发票。

借：受托代销商品款——甲公司 10 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 300
 贷：应付账款——甲公司 11 300

(4) 支付货款并计算代销手续费。

借：应付账款——甲公司 11 300
 贷：银行存款 10 300
 其他业务收入——代销手续费 1 000

2) 售后代管商品安排：

根据企业与客户签订的合同，企业已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍然继续持有该商品实物的安排。

企业同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够单独识别，三是该商品可以随时交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

【例题】2×18年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售M专用零部件。M零部件的制造期为2年。甲公司在完成M零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定在该合同下，向客户转让M是单项履约义务，且属于在某一时刻履行的履约义务。

2×19年12月31日，乙公司支付了M零部件的合同价款，并对其进行了验收。但是考虑到其自身的仓储能力有限，且其工厂紧邻甲公司的仓库，因此要求将M零部件存放于甲公司的仓库中，并且要求甲公司按照其指令随时安排发货。乙公司已拥有M零部件的法定所有权，甲公司在其仓库内的单独区域内存放M零部件，且M零部件可明确识别属于乙公司。甲公司不能使用M零部件，也不能将其提供给其他客户使用。

本例中，2×19年12月31日，甲公司已经收取M零部件合同价款，但是乙公司尚未要求发货，乙公司已拥有M零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然M零部件实物尚由甲公司持有，但是其满足在“售后代管商品”的安排下客户取得商品控制权的条件，零部件的控制权也已经转移给了乙公司。因此，甲公司应当确认销售M零部件的收入。除此之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与M零部件可明确区分，构成单项履约义务。

④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

例如，企业将产品销售给客户，并承诺提供后续维护服务的安排中，销售产品和提供维护服务均构成单项履约义务，企业将产品销售给客户之后，虽然仍然保留了与后续维护服务相关的风险，但是由于维护服务构成单项履约义务，所以该保留的风险并不影响企业已将产品所有权上的主要风险和报酬转移给客户的判断。



【例题】甲公司在2×19年7月12日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为200万元，增值税税额为26万元，款项尚未收到；该批商品成本为120万元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务已经发生。

本例中，由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。根据在某一时点履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥托收手续时不能确认收入，已经发出的商品成本应通过“发出商品”科目反映。

(1) 2×19年7月12日，甲公司发出商品。

借：发出商品	120	
贷：库存商品		120

同时，将增值税专用发票上注明的增值税税额转入应收账款。

借：应收账款	26	
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）		26

如果销售该商品的增值税纳税义务尚未发生，则不作这笔分录，待纳税义务发生时再作应交增值税的分录。

(2) 2×19年10月5日，甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款。

借：应收账款	200	
贷：主营业务收入		200
借：主营业务成本	120	
贷：发出商品		120

(3) 2×19年10月16日，甲公司收到款项。

借：银行存款	226	
贷：应收账款		226

⑤客户已接受该商品。

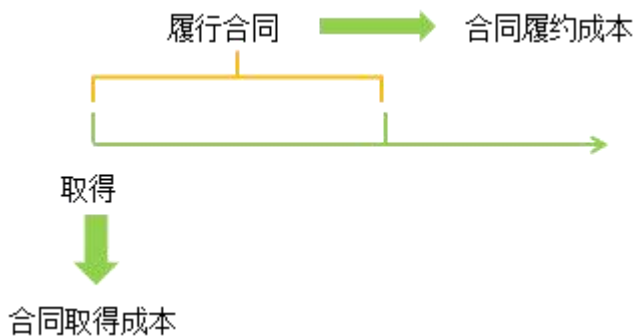
当商品通过了客户的验收，通常表明客户已接受该商品。

【提示】需要强调的是，上述五个迹象中，并没有哪一个或几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的，从而确定收入确认的时点。此外，企业应当从客户的角度进行评估，而不应当仅考虑企业自身的看法。

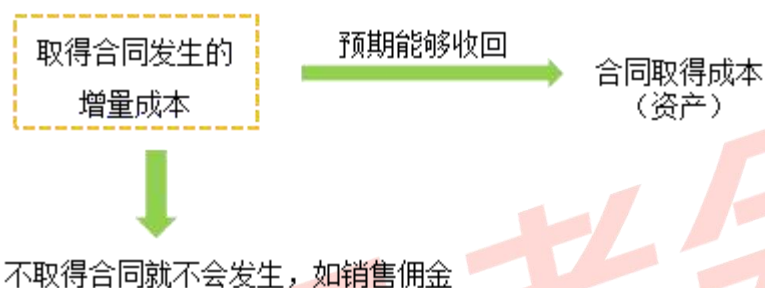
合同成本



合同成本包括合同取得成本和合同履约成本。



一、合同取得成本



【提示】企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出（如无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费等），应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，属于为取得合同发生的增量成本。

【例题·多选题】企业为取得销售合同发生的且由企业承担的下列支出，应在发生时计入当期损益的有（ ）。

- A. 尽职调查发生的费用
- B. 投标活动发生的交通费
- C. 投标文件制作费
- D. 招标文件购买费

【答案】ABCD

【解析】差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，这些支出无论是否取得合同均会发生，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

【例题】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标赢得一个新客户。为取得和该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查的支出为 15 000 元，为投标而发生的差旅费为 10 000 元，支付销售人员佣金 5 000 元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金 10 000 元。



本例中，甲公司向销售人员支付的佣金属于为取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产。甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，无论是否取得合同都会发生，不属于增量成本，因此，应当于发生时直接计入当期损益。甲公司向销售部门经理支付的年度奖金也不是为取得合同发生的增量成本，这是因为该奖金发放与否以及发放金额还取决于其他因素（包括公司的盈利情况和个人业绩），其并不能直接归属于可识别的合同。

支付相关费用：

借：合同取得成本	50 000
管理费用	25 000
销售费用	10 000
贷：银行存款	85 000

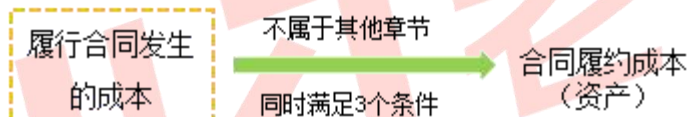
每月摊销销售佣金：

销售佣金摊销额 = $50\,000 \div 5 \div 12 = 833.33$ （元）

借：销售费用	833.33
贷：合同取得成本	833.33

【提示】合同取得成本应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

二、合同履约成本



3个条件：

①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关

与合同直接相关的成本包括直接人工、直接材料、制造费用、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（如，支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。

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

【提示】企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用）。三是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。四是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。



【例题】甲公司与乙公司签订合同，为其信息中心提供管理服务，合同期限为5年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个信息技术平台供其内部使用，该信息技术平台由相关的硬件和软件组成。甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有的信息系统对接，并进行相关测试。该平台并不会转让给乙公司，但是将用于向乙公司提供服务。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。除此之外，甲公司专门指派两名员工，负责向乙公司提供服务。

本例中，甲公司为履行合同发生的上述成本中，购买硬件和软件的成本应当分别按照固定资产和无形资产进行会计处理；设计服务成本和信息中心的测试成本不属于其他章节的规范范围，但是这些成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务（即提供管理服务）的资源，如果甲公司预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回，则甲公司应当将这些成本确认为一项资产。甲公司向两名负责该项目的员工支付的工资费用，虽然与向乙公司提供服务有关，但是由于其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，因此，应当于发生时计入当期损益。

【例题】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2×19年12月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧120 000元、酒店土地使用权摊销费用65 000元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入424 000元，全部存入银行。

本例中，甲公司经营酒店主要是通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，这些资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的合同履约成本。已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履约成本	185 000
贷：累计折旧	120 000
累计摊销	65 000

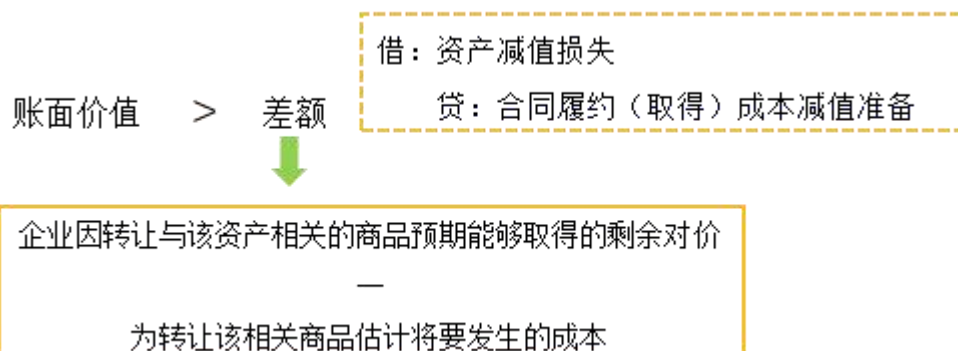
(2) 12月确认酒店服务收入并摊销合同履约成本：

借：银行存款	424 000
贷：主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	24 000
借：主营业务成本	185 000
贷：合同履约成本	185 000

三、合同履约成本与合同取得成本的减值



① 资产减值损失的确认：



② 转回：

以前期间减值的因素之后发生变化，使得差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

合同履约成本与合同取得成本的列报

资产	摊销期限不超过一年或一个正常营业周期	摊销期限在一年或一个正常营业周期以上
合同取得成本	其他流动资产	其他非流动资产
合同履约成本	存货	其他非流动资产

关于特定交易的会计处理

一、附有销售退回条款的销售

企业将商品控制权让客户之后，可能会因为各种原因（如客户对所购商品的款式不满意等）允许客户依照有关合同、法律要求、声明或承诺、以往的习惯做法等选择退货，此销售为附有销售退回条款的销售。

① 赊销实现收入时

借：应收账款（价税合计）

贷：主营业务收入（总售价×预计不会退货的比率）

 预计负债（总售价×预计退货率）

 应交税费—应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本（总成本×预计不会退货的比率）

 应收退货成本（总成本×预计退货率）

 贷：库存商品（总成本）



总分录	分拆后的分录	
	预计不会退的部分	预计会退的部分
借：应收账款 贷：主营业务收入 预计负债 销项税额	借：应收账款 贷：主营业务收入 销项税额	借：应收账款 贷：预计负债 销项税额
借：主营业务成本 应收退货成本 贷：库存商品	借：主营业务成本 贷：库存商品	借：应收退货成本 贷：库存商品

② 到期收款时

借：银行存款
 贷：应收账款

③ 预计退货率调整时

a. 如果调低退货率

借：预计负债
 贷：主营业务收入

同时：

借：主营业务成本
 贷：应收退货成本

b. 调高退货率做相反分录

④ 退货期满时

a. 实际退货率等于预计退货率：

借：预计负债
 应交税费—应交增值税（销项税额）
 贷：银行存款
 借：库存商品
 贷：应收退货成本

b. 实际退货率低于预计退货率：

总分录	分拆后的分录	
	实际低于预计部分转入收入	实际退货部分退货处理



借：预计负债 应交税费—增（销） 贷：银行存款 主营业务收入	借：预计负债 贷：主营业务收入	借：预计负债 应交税费—增（销） 贷：银行存款
借：主营业务成本 库存商品 贷：应收退货成本	借：主营业务成本 贷：应收退货成本	借：库存商品 贷：应收退货成本

c. 实际退货率高于预计退货率：

总分录	分拆后的分录	
	实际高于预计部分退货处理	预计退货部分退货处理
借：预计负债 应交税费—增（销） 主营业务收入 贷：银行存款	借：主营业务收入 应交税费—增（销） 贷：银行存款	借：预计负债 应交税费—增（销） 贷：银行存款
借：库存商品 贷：应收退货成本 主营业务成本	借：库存商品 贷：主营业务成本	借：库存商品 贷：应收退货成本

【例题】甲公司是一家健身器材销售公司。2×18年10月1日，甲公司向乙公司销售5 000件健身器材，单位销售价格为500元，单位成本为400元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为250万元，增值税额为32.5万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于2×18年12月1日之前支付货款，在2×19年3月31日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为20%。

在2×18年12月31日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有10%的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×18年10月1日发出健身器材时。

借：应收账款 282.5



贷：主营业务收入	200
预计负债——应付退货款	50
应交税费——应交增值税（销项税额）	32.5
借：主营业务成本	160
应收退货成本	40
贷：库存商品	200

(2) 2×18年12月1日前收到货款时

借：银行存款	282.5
贷：应收账款	282.5

(3) 2×18年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估。

借：预计负债——应付退货款	25
贷：主营业务收入	25
借：主营业务成本	20
贷：应收退货成本	20

(4) 2×19年3月31日发生销售退回，实际退货量为400件（8%），退货款项已经支付：

借：库存商品	16
应交税费——应交增值税（销项税额）	2.6
预计负债——应付退货款	25
贷：应收退货成本	16
主营业务收入	5
银行存款	22.6
借：主营业务成本	4
贷：应收退货成本	4

【提示】每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。需要说明的是，客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品，不应视为退货。如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取合格的商品，企业应当按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。

二、附有质量保证条款的销售

1. 企业承担的是法定义务，不能作为单项履约义务

厂家服务

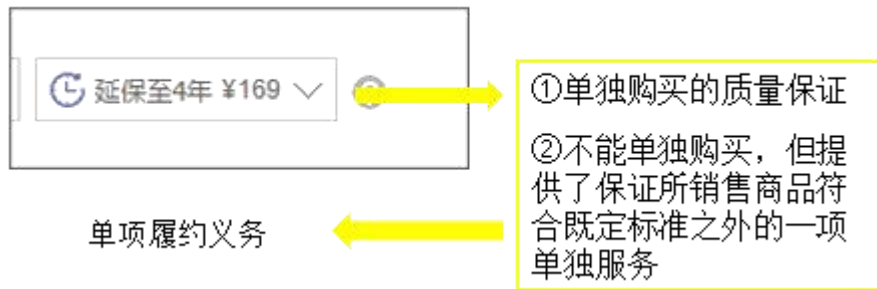
本产品全国联保，享受三包服务，质保期为：全国联保一年
 本产品提供上门安装调试、提供上门检测和维修等售后服务，
 明确，在“我的京东-客户服务-返修退换货”页面提交退换申请，将
 退货 超过180天按国家三包规定享受服务

借：销售费用
贷：预计负债

按或有事项准则中产品质量保证的处理原则来处理。



2. 企业提供给客户的质量保证服务



评估一项质量保证是否在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时,应当考虑的因素包括:

- ①该质量保证是否为法定要求。
- ②质量保证期限。

③企业承诺履行任务的性质。如果企业必须履行某些特定的任务以保证所销售的商品符合既定标准(例如,企业负责运输被客户退回的瑕疵商品),则这些特定的任务可能不构成单项履约义务。

【例题】甲公司与客户签订合同,销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题,甲公司负责提供质量保证服务。此外,在此期间内,由于客户使用不当(例如手机进水)等原因造成的产品故障,甲公司也免费提供维修服务,该维修服务不能单独购买。

本例中,甲公司针对产品的质量问题的质量保证服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准,因此不构成单项履约义务;甲公司对由于客户使用不当而导致的产品故障提供的免费维修服务,属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务,尽管其没有单独销售,该服务与手机可明确区分,应该作为单项履约义务。因此,在该合同下,甲公司的履约义务有两项:销售手机和提供维修服务,甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例,将交易价格分摊至这两项履约义务,并在各项履约义务履行时分别确认收入。甲公司提供的质量保证服务,应当按照或有事项的规定进行会计处理。

【提示】企业提供的质量保证同时包含作为单项履约义务的质量保证和不能作为单项履约义务的质量保证的,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按照本章进行会计处理。

三、主要责任人和代理人

企业向客户销售商品涉及其他方	
主要责任人	将特定商品转让给客户之前能控制该商品
代理人	将特定商品转让给客户之前不控制该商品

	企业作为主要责任人的三种情况
主要责任人	企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后,再转让给客户
	企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务
	企业自该第三方取得商品控制权后,通过提供重大的服务将该商品与其他商品整



合成合同约定的某组合产出转让给客户

【例题】甲公司经营某购物网站，在该网站购物的消费者可以明确获知在该网站上销售的商品均为其他零售商直接销售的商品，这些零售商负责发货以及售后服务等。甲公司与零售商（第三方）签订的合同约定，该网站所售商品的采购、定价、发货以及售后服务等均由零售商自行负责，甲公司仅负责协助零售商和消费者结算货款，并按照每笔交易的实际销售额收取 5% 的佣金。

本例中，甲公司经营的购物网站是一个购物平台，零售商可以在该平台发布所销售商品信息，消费者可以从该平台购买零售商销售的商品。消费者在该网站购物时，向其提供的特定商品为零售商在网站上销售的商品，除此之外，甲公司并未提供任何其他商品。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司没有能力主导这些商品的使用，例如，甲公司不能将这些商品提供给购买该商品的消费者之外的其他方，也不能阻止零售商向该消费者转移这些商品，甲公司并未控制这些商品，甲公司的履约义务是安排零售商向消费者提供相关商品，而非自行提供这些商品，甲公司在该交易中的身份是代理人。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，为其写字楼提供保洁服务，并商定了服务范围及其价格。甲公司每月按照约定的价格向乙公司开具发票，乙公司按照约定的日期向甲公司付款。双方签订合同后，甲公司委托服务提供商丙公司代表其为乙公司提供该保洁服务，与其签订了合同。甲公司和丙公司商定了服务价格，双方签订的合同付款条款大致上与甲公司和乙公司约定的付款条款一致。当丙公司按照与甲公司的合同约定提供了服务时，无论乙公司是否向甲公司付款，甲公司都必须向丙公司付款。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。

本例中，甲公司向乙公司提供的特定服务是写字楼的保洁服务。根据甲公司与丙公司签订的合同，甲公司能够主导丙公司所提供的服务，包括要求丙公司代表甲公司向乙公司提供保洁服务，相当于甲公司利用其自身资源履行了该合同。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。因此，甲公司在丙公司向乙公司提供保洁服务之前控制了该服务，甲公司在该交易中的身份为主要责任人。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台特种设备，并商定了该设备的具体规格和销售价格，甲公司负责按照约定的规格设计该设备，并按双方商定的销售价格向乙公司开具发票。该特种设备的设计和制造高度相关。为履行该合同，甲公司与其供应商丙公司签订合同，委托丙公司按照其设计方案制造该设备，并安排丙公司直接向乙公司交付设备。丙公司将设备交付给乙公司后，甲公司按与丙公司约定的价格向丙公司支付制造设备的对价；丙公司负责设备质量问题，甲公司负责设备由于设计原因引发的问题。

本例中，甲公司向乙公司提供的特定商品是其设计的专用设备。虽然甲公司将设备的制造工作分包给丙公司进行，但是，甲公司认为该设备的设计和制造高度相关，不能明确区分，应当作为单项履约义务。

由于甲公司负责该合同的整体管理，如果在设备制造过程中发现需要对设备规格作出任何调整，甲公司需要负责制定相关的修订方案，通知丙公司进行相关调整，并确保任何调整均符合修订后的规格要求。甲公司主导了丙公司的制造服务，并通过必需的重大整合服务，将其整合为向乙公司转让的组合产出

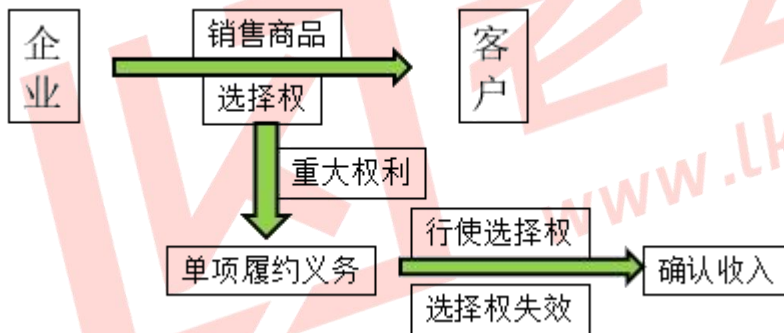


(专用设备)的一部分,在该专用设备转让给客户前控制了该专用设备。因此,甲公司在该交易中的身份为主要责任人。

	考虑因素	
判断转让商品之前是否拥有控制权	转让商品的主要责任是企业还是第三方	对商品的可接受性承担责任
		从客户角度判断
	该商品的存货风险在商品转让前后由企业还是第三方承担	
	所交易商品的价格由企业还是第三方决定	

	确认收入原则
主要责任人	按向客户提供商品有权收取对价总额确认收入
代理人	按既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入

四、附有客户额外购买选择权的销售



重大权利的判断:

如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权,并且客户行使该选择权购买额外商品时,能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣,则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。

当企业向客户提供了额外购买选择权,客户在行使该选择权购买商品的价格反映了该商品的单独售价时,即使客户只能通过与企业订立特定合同才能获得选择权,该选择权也不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利,企业无需分摊交易价格,只有在客户行使选择权购买额外的商品时才需要进行相应的会计处理。

【例题】企业实施一项奖励积分计划,客户每消费 10 元便可获得 1 个积分,每个积分的单独售价为 0.1 元,该积分可累积使用,用于换取企业销售的产品。

本例中,虽然客户每笔消费所获取的积分的价值相对于消费金额而言并不重大,但是由于该积分可



以累积使用，基于历史数据，客户通常能够累积足够的积分来免费换取产品，这可能表明该积分向客户提供了重大权利。

【例题】2×18年1月1日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费10元可获得1个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减1元。截至2×18年1月31日，客户共消费100 000元，可获得10 000个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。假定上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费的影响。

本例中，甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利，应当作为单项履约义务。客户购买商品的单独售价合计为100 000元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为9 500元（1元×10 000个积分×95%）。甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊，具体如下：

分摊至商品的交易价格=100 000×100 000/（100 000+9 500）=91 324（元）

分摊至积分的交易价格=100 000×9 500/（100 000+9 500）=8 676（元）

因此，甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入91 324元，同时确认合同负债8 676元。

借：银行存款 100 000
贷：主营业务收入 91 324（取得控制权）
合同负债 8 676（未兑换）

截至2×18年12月31日，客户共兑换了4 500个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换9 500个积分（10 000个积分×95%）。因此，甲公司以客户兑换的积分数占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。

积分应当确认的收入=8 676×4 500/9 500=4 110（元）；

剩余未兑换的积分=8 676-4 110=4 566（元），仍然作为合同负债。

借：合同负债 4 110
贷：主营业务收入 4 110

截至2×19年12月31日，客户累计兑换了8 500个积分。甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计客户总共将会兑换9 700个积分。

积分应当确认的收入=8 676×8 500/9 700-4 110=3 493（元）；

剩余未兑换的积分=8 676-4 110-3 493=1 073（元），仍然作为合同负债。

借：合同负债 3 493
贷：主营业务收入 3 493

五、授权知识产权许可

授予知识产权许可，是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。

【举例】甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。

	情形	处理原则
不构成单项履约义务	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	将知识产权和所售商品一起作为单项履约



务	例如，企业向客户销售设备和相关软件，该软件内嵌于设备之中，该设备必须安装了该软件之后才能正常使用	义务进行会计处理
	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	
	例如，客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容	

构成单项履约义务		
某一时段内履行的履约义务	同时满足	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
		该活动对客户将产生有利或不利影响
		该活动不会导致向客户转让某项商品
某一时点履行的履约义务	确认收入	履行该履约义务时确认收入
	注意	在客户能够使用某项知识产权并从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入

【例题】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司，乙公司是一大型游轮的运营商。甲公司授权乙公司可在4年内使用其3部连环漫画中的角色形象和名称，乙公司以不同的方式（例如，展览或演出）使用这些漫画中的角色。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色，并会定期创造新的角色，角色的形象也会随时演变。合同要求乙公司必须使用最新的角色形象。在授权期内，甲公司每年向乙公司收取1 000万元。

本例中，甲公司除了授予知识产权许可外不存在其他履约义务。甲公司基于下列因素的考虑，认为该许可的相关收入应当在某一时段内确认：一是，乙公司合理预期（根据甲公司以往的习惯做法），甲公司将实施对该知识产权许可产生重大影响的活动，包括创作角色及出版包含这些角色的连环漫画等；二是合同要求乙公司必须使用甲公司创作的最新角色，这些角色塑造得成功与否，会直接对乙公司产生有利或不利影响；三是，尽管乙公司可以通过该知识产权许可从这些活动中获益，但在这些活动发生时并没有导致向乙公司转让任何商品。

由于合同规定乙公司在一段固定期间内可无限制地使用其取得授权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度。

【例题】甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司每月收取1 000元的固定对价。除该版权之外，甲公司无需提供任何其他的商品。该合同不可撤销。

本例中，甲公司除了授予该版权许可外，并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利。因此，甲公司应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。此外，由于甲公司履约的时间与客户付款（两年内每月支付）之间间隔的时间较长，甲公司需要判断该项合同中是否存在



在重大的融资成分，并进行相应的会计处理。

企业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的，应当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。

【例题】甲电影发行公司与乙公司签订合同，将其拥有的一部电影的版权授权给乙公司，乙公司可在其旗下的影院放映该电影，放映期间为6周。除了将该电影版权授权给乙公司之外，甲公司还同意在该电影放映之前，向乙公司提供该电影的片花，在乙公司的影院播放，并且在该电影放映期间在当地知名的广播电台播放广告。甲公司将获得乙公司播放该电影的票房分成。

本例中，甲公司的承诺包括授予电影版权许可、提供电影片花以及提供广告服务。甲公司在该合同下获得的对价是按照乙公司实际销售情况收取的特许权使用费，与之相关的授予电影版权许可占主导地位，这是因为，甲公司能够合理预期，客户认为该电影版权许可的价值远高于合同中的提供电影片花和广告服务。因此，甲公司应当在乙公司放映该电影的期间按照约定的分成比例确认收入。如果授予电影版权许可、提供电影片花以及广告服务分别构成单项履约义务，甲公司应当将该取得的分成收入在这些履约义务之间进行分摊。

六、售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。

1. 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：

在销售时点，客户并没有取得该商品的控制权：

- ①回购价格 $<$ 原售价，视为租赁交易处理；
- ②回购价格 \geq 原售价，视为融资交易，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。

2. 企业因客户要求回购商品的：

如果客户具有行使该要求权的重大经济动因的：

- ①回购价格 $<$ 原售价，视为租赁交易处理；
- ②回购价格 \geq 原售价，视为融资交易。

如果客户不具有行使该要求权的重大经济动因的：

企业应将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。

【例题】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为2 000万元，双方约定，乙公司在5年后有权要求甲公司以1 500万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值（假定300万元）将远低于1 500万元。

本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格1 500万元远低于原售价2 000万元，但远高于该设备在回购时的市场价值，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

【提示】在企业要求回购或者客户有权要求企业回购的情况下，企业或者客户到期未行使权利的，应在该权利到期时终止确认相关负债，同时确认收入。



七、客户未行使的权利

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负债，待未来履行了相关履约义务时再转为收入。

在某些情况下，企业收取的预收款无需退回，但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利，如放弃储值卡的使用等。企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，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；否则，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。

【例题】甲公司经营连锁面包店。2×18年，甲公司向客户销售5 000张储值卡，每张卡的面值为200元，总额为100万元。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额5%的部分不会被消费。截至2×18年12月31日，客户使用该储值卡消费的金额为400 000元。假定甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

本例中，甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为50 000元，该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。

甲公司在2×18年销售的储值卡应当确认的收入金额 = $(400\,000 + 50\,000 \times 400\,000 \div 950\,000) \div (1 + 13\%) = 372\,613$ (元)

(1) 销售储值卡：

借：库存现金	1 000 000
贷：合同负债	884 956
应交税费——待转销项税额	115 044

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债	372 613
应交税费——待转销项税额	46 018
贷：主营业务收入	372 613
应交税费——应交增值税（销项税额）	46 018

$400\,000 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 46\,018$ (元)

八、无需退回的初始费

企业在合同开始（或临近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费通常包括入会费、接驳费、初装费等。

评估初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关	
相关	该商品构成单项履约义务的，应当在转让该商品时按照分摊至该商品的交易价格确认收入
	该商品不构成单项履约义务的，企业应当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
不相关	将初始费作为未来转让商品的预收款，在未来转让商品时确认收入

【例题】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期 2 年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费 2 000 元之外，甲公司还向客户收取了 50 元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无须返还。

本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务（即可随时使用的健身场地），而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务，而只是一些内部行政管理性质的工作。因此，甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了 50 元入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在 2 年内分摊确认为收入。

【本章总结】

知识点	考点	
收入的确认与计量	识别与客户订立的合同	合同变更
	识别合同中的单项履约义务	单项履约义务
	确定交易价格	考虑因素（可变对价）
	将交易价格分摊至各单项履约义务	分摊合同折扣
	履行每一单项履约义务时确认收入	时段：履约进度 时点：控制权转移
合同成本	合同取得成本	范围（增量成本），减值，列报
	合同履约成本	3 个条件，减值，列报
特定交易	附有销售退回条款的销售	会计处理
	附有质量保证条款的销售	处理原则
	主要责任人和代理人	判断
	附有客户额外购买选择权的销售	会计处理
	授予知识产权许可	时段：3 个条件 时点：履行履约义务时
	售后回购	处理原则
	客户未行使的权利	会计处理
无需退回的初始费用	处理原则	



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com