



2021 中级会计实务

主讲：杨菠

第十一章 收入

1. 考试规律分析

本章收录企业会计准则 14 号收入相关内容，属于非常重要的章节，历年考题均有涉及。

2. 最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	1 题 1.5 分	—	1 题 1.5 分
多项选择题	1 题 2 分	1 题 2 分	1 题 2 分
判断题	2 题 2 分	1 题 1 分	1 题 1 分
计算分析题	—	1 题 12 分	—
综合题	2 题 33 分	1 题 18 分	—
合计	38.5 分	33 分	4.5 分

3. 2021 本章教材变化

本章考试内容未发生实质性变化。

第一节 收入概述

一、收入的概述

收入的概念	收入，是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。
	<p>【提示】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活动。</p>

二、关于收入确认的原则

关于收入确认的原则	<p>1. 企业确认收入的方式应当反映其向客户转让商品的模式，收入的金额应当反映企业因转让这些商品而预期有权收取的对价金额。</p> <p>2. 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。</p> <p>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。</p> <p>【提示】取得商品控制权同时包括下列三要素：</p> <p>一是能力，即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。</p> <p>二是主导该商品的使用。客户有能力主导该商品的使用，是指客户有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。</p> <p>三是能够获得几乎全部的经济利益。商品的经济利益，是指该商品的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流出的减少。</p>
-----------	---

【说明】收入的确认和计量的五步法模型

- 第一步：识别 识别合同
- 第二步：识别 单项履约义务
- 第三步：确定 确定交易价格
- 第四步：分摊 分摊交易价格
- 第五步：确认 确认收入



其中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

第二节 收入的确认和计量

一、识别与客户订立的合同

(一) 合同识别	合同的概念	本章所称合同，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）。
	合同的确认条件	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： (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，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。
	判断合同的确认条件时，需要注意三点	(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，是指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。 (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】	1. 对于不符合上述五项条件的合同，企业只有在不再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； 2. 没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入。 3. 企业与客户之间的合同，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，企业在此之前已经向客户转移了部分商品的，当该合同在后续期间满足上述五项条件时，企业应当将在此之前已经转移商品所分摊的交易价格确认为收入。

【教材例 11-1】 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上述五项条件。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，乙公司继续使用该技术，但是，乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用资金不足，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。



老会计-用心传递温

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，按照本书第九章的规定对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。

(二) 合同合并	<p>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：</p> <ol style="list-style-type: none"> 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，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。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。
-------------	---

【例·判断题】（2020）企业与同一客户同时订立两份合同，如果一份合同的违约将会影响另一份合同的对价，企业应将两份合同合并为一份合同进行会计处理。（ ）

【答案】 √

【解析】企业与同一客户同时订立两份合同，如果一份合同的违约将会影响另一份合同的对价，说明这两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，此时这两份合同应当合并为一份合同处理。

(三) 合同变更	<p>本章所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。合同各方可能以书面形式、口头形式或其他形式（如隐含于企业以往的习惯做法中）批准合同变更。</p> <p>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：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 合同变更部分作为单独合同。 <p>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（以下简称为“合同变更的第1种情形”），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。此类合同变更不影响原合同的会计处理。</p> <p>【教材例 11-2】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 件产品转让给该客户后，双方对合同进行了变更，甲公司承诺向该客户额外销售 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。</p> <p>本教材例中，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。</p>
-------------	--



2.合同变更作为原合同终止及新合同订立。
 合同变更不属于合同变更的第 1 种情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分的（以下简称为“合同变更的第 2 种情形”），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。

【教材例 11-3】沿用【教材例 11-2】，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。

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 8400 元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价 6000 元（ 100×60 ）与合同变更部分的对价 2400 元（ 80×30 ）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（ $8400 \div 90$ ）。

3.合同变更部分作为原合同的组成部分。
 合同变更不属于合同变更的第 1 种情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的（以下简称为“合同变更的第 3 种情形”），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。

【教材例 11-4】2×18 年 1 月 15 日，乙建筑公司和客户签订了一项总金额为 1000 万元的固定造价合同，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总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%（ $420 \div 700$ ）。因此，乙公司在 2×18 年确认收入 600 万元（ $1000 \times 60\%$ ）。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。

在本例中，由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或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 1200 万元（ $1000 + 200$ ），乙公司重新估计的履约进度为 51.2% [$420 \div (700 + 120)$]，乙公司在合同变更日应额外确认收入 14.4 万元（ $51.2\% \times 1200 - 600$ ）。

二、识别合同中的单项履约义务

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，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

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。



<p>(一) 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</p>	<p>1.企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：</p> <p>(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。</p> <p>(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。组合产出的价值通常高于或者显著不同于各单项商品的价值总和。</p>
	<p>2.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的情形：</p> <p>(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。</p> <p>【例】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。企业应将合同中承诺的所有商品和服务，作为单项履约义务进行会计处理。</p> <p>(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。</p> <p>【例】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，虽然该软件无须更新或技术支持也可直接使用，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。</p>
	<p>(3) 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。</p> <p>【例】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，导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。当企业预计由于设计的不断修正，大部分或全部拟生产的样品均可能需要进行一些返工时，在不对生产造成重大影响的情况下，由于提供设计服务与提供样品生产服务产生的风险不可分割，客户没有办法选择仅购买设计服务或者仅购买样品生产服务，因此，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，两者高度关联，在合同层面是不可明确区分的。</p>

【教材例 11-5】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点履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。



老会计-用心传递温

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的，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

(二) 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品	1.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。
	2.转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足本章所述的在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。
	3.企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时，应当考虑合同中承诺的性质，当企业承诺的是提供确定数量的商品时，需要考虑这些商品本身是否实质相同；当企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务时，需要考虑企业在该期间的各个时间段（如每天或每小时）的承诺是否相同，而并非具体的服务行为本身。
	【例】 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。

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】

(1) 企业代第三方收取的款项（例如增值税）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。

(2) 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。

(一) 可变对价	<p>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。</p> <p>企业有权收取的对价金额，将根据一项或多项或有事项的发生有所不同的情况，也属于可变对价的情形，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。</p>
-------------	---



1. 可变对价最佳估计数的确定

(1) 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。期望值,是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。当企业拥有大量具有类似特征合同,并据此估计合同可能产生多个结果时,按照期望值估计可变对价金额通常是恰当的。

2020 年新增【教材例 11-6】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——乙公司	904 000
贷: 主营业务收入——销售××商品	800 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	104 000

借: 主营业务成本——销售××商品	640 000
贷: 库存商品——××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——销售 商品	40 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 200
贷: 应收账款——乙公司	45 200

(3) 2×18 年收到款项

借: 银行存款	858 800
贷: 应收账款——乙公司	858 800

【教材例 11-7】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,在未来 6 个月内,如果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%。假定上述价格均不包含增值税。

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。假定不考虑下述有关“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 1 870 元(2 000×50%+1 800×40%+1 500×10%)。

(2) 最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额,即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果(例如,企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标)时,按照最可能发生金额估计可变对价金额通常是恰当的。



	<p>【教材例 11-8】 甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为 100 万元，当甲公司不能在合同签订之日起的 120 天内竣工时，须支付 10 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。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%。假定上述金额均不含增值税。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，即最可能发生的单一金额。</p>
	<p>2. 计入交易价格的可变对价金额的限制。</p> <p>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。企业在对此进行评估时，应当同时考虑收入转回的可能性及转回金额的比重。</p> <p>【提示】</p> <p>(1) “极可能”发生的概率应远高于“很可能（即，可能性超过 50%）”，但不要达到“基本确定（即，可能性超过 95%）”；</p> <p>(2) 在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。企业应当将满足上述限制条件的可变对价的金额，计入交易价格。</p> <p>【提示】</p> <p>(3) 每一资产负债表日，企业应当重新估计可变对价金额（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。</p>
	<p>【教材例 11-9】 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 2000 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 2000 件时，每件产品的价格为 70 元。</p> <p>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 2000 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 1000 件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过 2000 件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为 70 元。</p> <p>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 2000 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为 12000 元（80×150）。</p> <p>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 2000 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 68500 元 [70×(1000+150) - 12000]。</p>
(二) 合同中存在的重大融	<p>1. 当企业将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致时，如企业以赊销的方式销售商品，或者要求客户支付预付款等，如果各</p>



<p>资成分</p>	<p>方以在合同中明确（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就转让商品的交易提供了重大融资利益，则合同中即包含了重大融资成分。</p> <p>2. 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。</p> <p>3. 在评估合同中是否存在融资成分以及该融资成分对于该合同而言是否重大时，企业应当考虑所有相关的事实和情况，包括：</p> <p>（1）已承诺的对价金额与已承诺商品的现销价格之间的差额。</p> <p>（2）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。企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间虽然存在时间间隔，但两者之间的合同没有包含重大融资成分的情形有：</p> <p>① 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。例如，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。</p> <p>② 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。例如，按照实际销售量收取的特许权使用费。</p> <p>③ 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。例如，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。</p> <p>【教材例 11-10】 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。</p> <p>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，而并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，无须就延期支付质保金的影响调整交易价格。</p> <p>【提示】</p> <p>（1）合同中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。</p> <p>（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。</p> <p>（3）企业只有在确认了合同资产（或应收款项）和合同负债时，才应当分别确认重大融资成分相应的利息收入和利息支出。</p>
------------	--

【教材例 11-11】 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



老会计-用心传递温

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 4 000 000
 未确认融资费用 494 400
 贷：合同负债 4 494 400

(2) 2×18 年 12 月 31 日确认融资成分的影响：

借：财务费用——利息支出 240 000 (4 000 000×6%)
 贷：未确认融资费用 240 000

(3) 2×19 年 12 月 31 日交付产品

借：财务费用——利息支出 254 400
 贷：未确认融资费用 254 400
借：合同负债 4 494 400
 贷：主营业务收入 4 494 400

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确认并列示为合同负债。
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。
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”。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。	

(三) 非现金对价	<p>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。例如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。</p> <p>2.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。</p> <p>3.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。</p> <p>【例·判断题】(2019) 销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，企业应当根据合同开始日后股票公允价值的变动调整合同的交易价格。()</p>
-----------	---



	<p>【答案】 ×</p> <p>【解析】 销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，应以合同开始日股票的公允价值确认交易价格，合同开始日后，股票的公允价值发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。</p>
--	---

【提示】

1.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），也可能会因为对价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）。

2.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；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。

2020 年新增【教材例 11-12】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，甲企业当日估计，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。假定甲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，甲企业当日估计，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，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，因对价形式原因而发生的变动，即 300 元(4.5*600-4 * 600)计入公允价值变动损益。

(四) 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。应付客户对价还包括可以抵减应付企业金额的相关项目金额，如优惠券、兑换券等。
------------	---

四、将交易价格分至各单项履约义务

概念	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。
----	--

企业在估计单独售价时，应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似情况采用一致的估计方法。	市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后的金额，确定其单独售价的方法。
	成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的金额，确定其单独售价的方法。
	余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察单独售价后的余额，确定某商品单独售价的方法。企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠



确定时，可采用余值法估计其单独售价。

【教材例 11-13】12×18 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 2000 元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在 1 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 2000 元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品构成两项履约义务，其控制权在交付时转移给客户，分摊至 A 商品和 B 商品的交易价格分别为 500 元和 2000 元，合计 2500 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（ $500 \div 2500 \times 2000$ ），B 产品应当分摊的交易价格为 1600 元（ $2000 \div 2500 \times 2000$ ），甲公司将 A 商品交付给客户之后，与该商品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，企业才具有无条件收取合同对价的权利，因此，甲公司应当将因交付 A 商品而有权收取的对价 400 元确认为合同资产，而不是应收账款，相应的账务处理如下：

（1）交付 A 商品时

借：合同资产 400
 贷：主营业务收入 400

（2）交付 B 商品时：

借：应收账款 2000
 贷：合同资产 400
 主营业务收入 1600

1. 分摊合同折扣（2020 新增“分摊合同折扣”“分摊可变对价”）

当客户购买的一组商品中所包含的各单项商品的单独售价之和高于合同交易价格时，表明客户因购买该组商品而取得了合同折扣。合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。

企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

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：

- 一是企业经常将该合同中的各项可明确区分商品单独销售或者以组合的方式单独销售；
- 二是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；
- 三是归属于上述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。

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。

【教材例 11-14】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履约义务。企业经常以 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的 T 产品单独售价为 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。



老会计-用心传递温

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：

一是可变对价与合同中的一项或多项(而非全部)履约义务相关，如是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品；

二是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，企业应当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：

一是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。

二是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。

不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

【教材例 11-16】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。假定两项授权均分别构成单项履约义务，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。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，且甲公司基于实际销售情况估计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

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。企业将商品的控制权转移给客户，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。



<p>(一) 在某一时段内履行的履约义务</p>	<p>第一：在某一时段内履行履约义务的条件。满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 <p>(1) 判断商品是否具有不可替代用途时，需要注意下列四点：</p> <ol style="list-style-type: none"> ①判断时点是合同开始日。 ②当合同中存在实质性的限制条款，导致企业不能将合同约定的商品用于其他用途时，该商品满足具有不可替代用途的条件。 ③虽然合同中没有限制条款，但是，当企业将合同中约定的商品用作其他用途，将导致企业遭受重大的经济损失时，企业将该商品用作其他用途的能力实际上受到了限制。 ④基于最终转移给客户的商品的特征判断。 <p>(2) 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。</p> <ol style="list-style-type: none"> ①企业有权收取的款项应当能够补偿企业已经发生的成本和合理利润。 ②该规定并不意味着企业拥有现时可行使的无条件收款权。 ③当客户只有在某些特定时点才有权终止合同，或者根本无权终止合同时，客户终止了合同（包括客户没有按照合同约定履行其义务），但是，合同或法律法规仍要求企业应继续向客户转移合同中承诺的商品并因此有权要求客户支付对价的，也符合“企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的要求。 ④企业在进行判断时，既要考虑合同条款的约定，还应当充分考虑适用的法律法规、补充或者凌驾于合同条款之上的以往司法实践以及类似案例的结果等。 ⑤企业和客户之间在合同中约定的付款时间进度表，不一定就表明企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。
--------------------------	--

【教材例 11-17】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。

<p>第二：某一时段内履行的履约义务的收入确认</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。 2.企业按照履约进度确认收入时，通常应当在资产负债表日按照合同的交易价格总额乘以履



老会计-用心传递温

约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认为当期收入。

本期收入=资产负债表日合同的交易价格总额×履约进度-以前会计期间累计已确认的收入

(1) 产出法	<p>产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的工程进度节点、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。</p> <p>【教材例 11-18】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）。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。</p> <p>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%）。</p>
(2) 投入法	<p>投入法是根据企业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投入指标确定履约进度。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，企业也可以按照直线法确认收入。</p> <p>【教材例 11-19】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估计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：</p> <p>实际发生的成本占估计总成本的比例=280 000÷（280 000+120 000）×100%=70%</p> <p>2×18 年 12 月 31 日确认的劳务收入=600 000×70%-0=420 000（元）</p> <p>(1) 实际发生劳务成本</p> <p>借：合同履约成本——设备安装 280 000 贷：应付职工薪酬 280 000</p> <p>(2) 预收劳务款</p> <p>借：银行存款 440 000 贷：合同负债——××公司 440 000</p> <p>(3) 2×18 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本。</p> <p>借：合同负债——××公司 420 000 贷：主营业务收入——设备安装 420 000</p> <p>借：主营业务成本——设备安装 280 000 贷：合同履约成本——设备安装 280 000</p>

2020 新增建造工程合同

科目：“合同结算——价款结算”

“合同结算——收入结转”

列报：“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“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，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

【教材例 11-20】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



老会计-用心传递温

据双方合同，该工程的造价为 6300 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 4000 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。假定该建设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；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；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。上述价款均不含增值税额。假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税款。甲公司的账务处理为：

(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 15 000 000
贷：原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

(2) 2×18 年 6 月 30 日。

履约进度 = $15\,000\,000 \div 40\,000\,000 = 37.5\%$

合同收入 = $6\,300\,000 \times 37.5\% = 23\,625\,000$ (元)

借：合同结算——收入结转 23 625 000
贷：主营业务收入 23 625 000
借：主营业务成本 15 000 000
贷：合同履约成本 15 000 000
借：应收账款 27 250 000
贷：合同结算——价款结算 25 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 2 250 000

借：银行存款 20 000 000
贷：应收账款 20 000 000

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。

(3) 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 15 000 000
贷：原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

(4) 2×18 年 12 月 31 日。

履约进度 = $30\,000\,000 \div 40\,000\,000 = 75\%$

合同收入 = $63\,000\,000 \times 75\% - 23\,625\,000 = 23\,625\,000$ (元)

借：合同结算——收入结转 23 625 000
贷：主营业务收入 23 625 000
借：主营业务成本 15 000 000
贷：合同履约成本 15 000 000
借：应收账款 1 990 000
贷：合同结算——价款结算 11 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 990 000



老会计-用心传递温

借：银行存款 10 000 000
 贷：应收账款 10 000 000

当日，“合同结算”科目的余额为借方 1 125 万元

(2 362.5-1 100-137.5)，表明甲公司已经履行履约义务但尚未与乙公司结算的金额为 1 125 万元，由于该部分金额将在 2×19 年内结算，因此，在资产负债表中作为“合同资产”列示。

(5) 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 11 000 000
 贷：原材料、应付职工薪酬等 11 000 000

(6) 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%。

合同收入

=63 000 000-23 625 000-23 625 000

=15 750 000 (元)

借：合同结算——收入结转 15 750 000
 贷：主营业务收入 15 750 000
 借：主营业务成本 11 000 000
 贷：合同履约成本 11 000 000
 借：应收账款 29 430 000
 贷：合同结算——价款结算 27 000 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 2 430 000
 借：银行存款 38 670 000
 贷：应收账款 38 670 000

当日，“合同结算”科目的余额为 0 万元(1 125+1 575-2 700)。

(2) 投入法	<p>【教材例 11-21】2×18 年 10 月，甲公司与客户签订合同，为客户修一栋办公楼，包括安一部电梯，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。</p> <p>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。</p>
	<p>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。</p>
	<p>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。</p>
	<p>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。</p>
	<p>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 $[(80-30) \times$</p>



	<p>20%+30]。</p> <p>每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。</p> <p>对于在某一时段内履行的履约义务，只有当其履约进度能够合理确定时，才应当按照履约进度确认收入。</p> <p>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。</p>
<p>(二) 在某一 时点履 行的履 约义务</p>	<p>1.客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列五个迹象：</p> <p>①企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。</p> <p>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。</p> <p>③企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>【提示】</p> <p>(1) 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。</p> <p>(2) 需要强调的是，在上述五个迹象中，并没有哪一个或哪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。</p> <p>2.关于第③企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。</p> <p>客户占有了某项商品实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权。</p> <p>(1) 委托代销安排</p> <p>受托方售出商品后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。</p> <p>【教材例 11-22】甲公司委托丙公司销售 W 商品 200 件，W 商品已经发出，每件成本为 60 元。合同约定丙公司应按每件 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。丙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 10 000 元，增值税税额为 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。</p> <p>根据上述资料，甲公司的账务处理如下：</p> <p>(1) 发出商品。</p> <p>借：发出商品——丙公司 12 000</p> <p> 贷：库存商品——W 商品 12 000</p> <p>(2) 收到代销清单，同时发生增值税纳税义务。</p> <p>借：应收账款——丙公司 11 300</p> <p> 贷：主营业务收入——销售 W 商品 10 000</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）1300</p> <p>借：主营业务成本——销售 W 商品 6 000</p> <p> 贷：发出商品——丙公司 6 000</p> <p>借：销售费用——代销手续费 1 000</p> <p> 贷：应收账款——丙公司 1 000</p>



	<p>(3) 收到丙公司支付的货款。</p> <p>借：银行存款 10 300</p> <p> 贷：应收账款——丙公司 10 300</p>
	<p>丙公司的账务处理如下：</p> <p>(1) 收到商品。</p> <p>借：受托代销商品——甲公司 20 000</p> <p> 贷：受托代销商品款——甲公司 20 000</p> <p>(2) 对外销售。</p> <p>借：银行存款 11 300</p> <p> 贷：受托代销商品——甲公司 10 000</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）1 300</p> <p>(3) 收到增值税专用发票。</p> <p>借：受托代销商品款——甲公司 10 000</p> <p> 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 300</p> <p> 贷：应付账款 11 300</p> <p>(4) 支付货款并计算代销手续费。</p> <p>借：应付账款——甲公司 11 300</p> <p> 贷：银行存款 10 300</p> <p> 其他业务收入——代销手续费 1 000</p>
	<p>(2) 售后代管商品安排</p> <p>售后代管商品是指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。</p> <p>在售后代管商品安排下，除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当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，例如，将属于客户的商品单独存放在指定地点；三是该商品可以随时应客户要求交付给客户；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。</p>
	<p>【教材例 11-23】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，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。</p> <p>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，并要求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。</p> <p>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</p>



老会计-用心传递温

得商品控制权的条件，M 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，构成单项履约的义务。

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。

【教材例 11-24】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 200 000 元，增值税税额为 26 000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 120 000 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。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×19 年 7 月 12 日，甲公司发出商品。

借：发出商品——××商品	120 000
贷：库存商品——××商品	120 000

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——乙公司	26 000
贷：应交税费——应交增值税(销项税额)	26 000

(注：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——乙公司	200 000
贷：主营业务收入——销售××商品	200 000
借：主营业务成本——销售××商品	120 000
贷：发出商品——××商品	120 000

(3) 2×19 年 10 月 16 日，甲公司收到款项。

借：银行存款	226 000
贷：应收账款——乙公司	226 000

5.客户已接受该商品，当商品通过客户验收，通常表明客户已接受该商品

【例·判断题】对于在某一时段内履行的履约义务，只有当其履约进度能够合理确定时，才能按照履约进度确认收入。() (2020 年)

【答案】√

【本节小结】

掌握收入确认与计量



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com