



第十一章 收入

【本章考点清单】



考点一：适用收入准则

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。
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；
3. 其他非货币性资产交换，按照本书第七章的规定进行会计处理。除非特别说明，本章所称商品，既包括商品，也包括服务

考点二：关于收入确认的原则

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。



考点三：合同变更

1. 合同变更部分作为单独合同。

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。

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。

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。

考点四：识别合同中的单项履约义务

（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

（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。

（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。

（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。

（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。

考点五：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。

（一）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。

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。

（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。



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。

（二）合同中存在的重大融资成分

（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。

（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。

（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。

（三）非现金对价

（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。

（四）应付客户对价

（1）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。这里的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。

（2）企业应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品；

（3）企业应付客户对价超过自客户取得的可明确区分商品公允价值的，超过金额应当作为应付客户对价冲减交易价格；自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。

考点六：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：

1. 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。
2. 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。
3. 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。

考点七：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。

（一）在某一时段内履行的履约义务

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：

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

第二：某一时段内履行的履约义务的收入确认

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

（二）在某一时点履行的履约义务

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：

- 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。
- 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。
- 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。
- 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。
- ⑤客户已接受该商品。

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。

（1）委托代销安排

企业通常应当在受托方售出商品后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。

（2）售后代管商品安排

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。

考点八：合同履约成本

合同履约成本确认条件：

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（例如，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。

满足上述条件确认为资产的合同履约成本，初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为存货；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上



的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

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），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。

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。

考点九：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之外的其他支出应当在发生时计入当期损益。

3. 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，也属于为取得合同发生的增量成本，企业需要运用职业判断，对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理。

考点十：合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

合同履约成本确认条件：

（一）摊销

确认为企业资产的合同履约成本或合同取得成本（以下称“与合同成本有关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即，在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

（二）减值

与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列第一项减去第二项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失。

（1）企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；

（2）为转让该相关商品估计将要发生的成本。

（3）以前期间减值的因素之后发生变化，使得第一项减去第二项的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。

考点十一：附有销售退回条款的销售

企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

（1）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，不应被视为退货。

（2）如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取正常的商品，企业应当按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。

（3）对于具有类似特征的商品组合，企业也可以在确定退货率、坏账率、合同存续期间等方面运用组合法进行估计。

**考点十二：附有质量保证条款的销售**

质保分为3类：

第一：法定质保，也就是正常标准之内的质保，不构成额外服务的，不作为单项履约义务，按照或有事项准则规定，对质保责任确认销售费用和预计负债，同时将交易价格一次性确认收入。

第二：保证类质保，即构成额外服务的质保，应当作为单项履约义务，对额外服务的价值要进行会计估计，然后对交易价格进行分摊，分摊为销售商品和额外服务两项履约义务，分摊后归属于当期销售商品履约义务的部分，当期确认收入，归属于以后年度质保期间的额外服务价值，先计入合同负债，以后年度完成质保履约义务时再确认收入；如果法定质保和保证类质保无法区分的，全部确认为保证类质保，不需要再确认销售费用和预计负债了。

第三：服务类质保，即客户能够单独购买、有单独售价的质保，则直接确认为单项履约义务。会计处理：

1. 该质量保证是否为法定要求

当法律要求企业提供质量保证时，该法律规定通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务。

2. 质量保证期限

企业提供质量保证的期限越长，越有可能表明企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务，该质量保证越有可能构成单项履约义务。

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。

考点十三：主要责任人和代理人**（一）企业作为主要责任人的情况**

企业自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。

（二）需要考虑的相关事实和情况

转让商品的主要责任是企业还是第三方。

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。

考点十四：附有客户额外购买选择权的销售

企业在销售商品的同时，有时会向客户授予选择权，允许客户据此免费或者以折扣价格购买额外的商品，此种情况称为附有客户额外购买选择权的销售。

（1）对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。

（2）在考虑授予客户的该项权利是否重大时，应根据其金额和性质综合判断。

（3）当企业向客户提供了额外购买选择权，但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该选择权，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，企业无须分摊交易价格，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。

**考点十五：授予知识产权许可**

授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内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某项商品。

考点十六：售后回购

1. 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。
2. 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企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：

- 一是回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；
- 二是回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，应当在收到客户款项时确认金融负债，而不是终止确认该商品，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。

考点十七：客户未行使的权利

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。

企业在确定其是否预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额时，应当考虑将估计的可变对价计入交易价格的限制要求。

如果有相关法律规定，企业所收取的与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（例如，法律规定无人认领的财产需上交政府），企业不应将其确认为收入。

考点十八：无须退回的初始费

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

企业收取该初始费时，应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

企业应当在转让该商品时，按照分推至该商品的交易价格确认收入。



请关注公众号、听更多免费直播