



第十二章 收入

本章框架

1. 收入概述
2. 收入的确认和计量
3. 合同成本
4. 关于特定交易的会计处理

本章考情

近几年的考试中，本章既有客观题，又有主观题。客观题的考点包括：各种销售商品方式下收入确认时点的判断、关于特定交易的会计处理、合同成本的确认等等。计算分析题或综合题经常与资产负债表日后事项内容结合出题，几乎年年出现一道主观题，说明本章重要性在增加。本章的重点和难点是销售商品收入的会计核算，考生一定要熟练掌握。

第一节 收入概述

一、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。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。

二、关于收入的确认原则

企业按照本章确认收入的方式应当反映其**向客户转让商品（或提供服务，以下简称转让商品）的模式**

【提示】商品，既包括商品，也包括服务

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**。

三、收入适用范围

（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、无形资产等，按照收入准则的规定进行会计处理；其他非货币性资产交换，按照《企业会计准则第7号—非货币性资产交换》的规定进行会计处理。

（3）企业处置固定资产、无形资产等，在确定处置时点以及计量处置损益时，按照收入准则的有关规定进行处理。

【提示】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。



第二节 收入的确认和计量

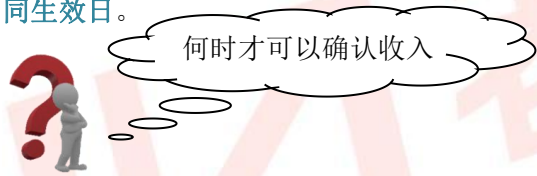
收入确认和计量大致分为五步：		
第一步	识别与客户订立的 合同 （权利与义务的对立统一）	确认
第二步	识别合同中的 单项履约义务 （企业是站在提供商品的一方，即是承担义务的一方，所以要对所承担的义务进行划分，识别出合同中的单项履约义务）	
第三步	确定 交易价格	计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	
第五步	履行 各单项履约义务 时确认收入 （即签订合同时不确认收入，履行义务时才确认收入）	确认

一、识别与客户订立的合同

（一）合同的识别

（1）合同的含义。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**，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。

合同开始日，是指合同开始赋予合同各方具有法律约束力的权利和义务的日期，**通常是指合同生效日**。

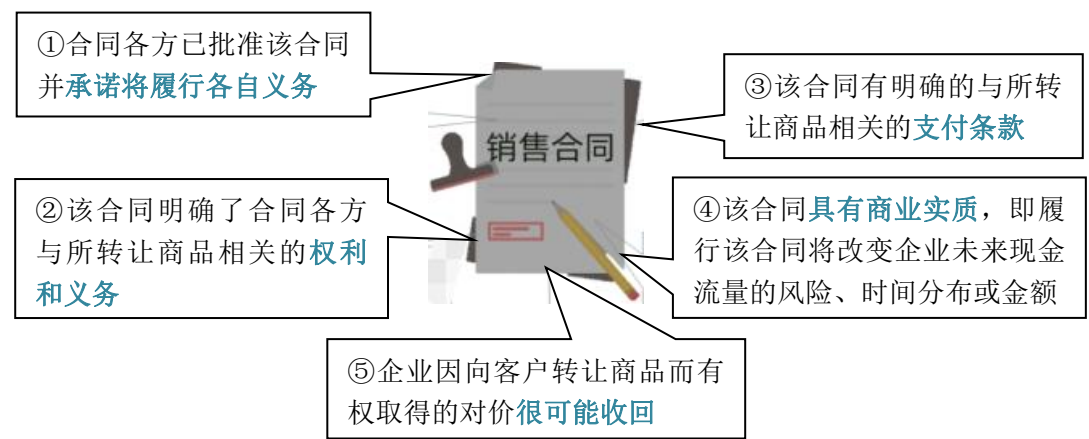


企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品**控制权**时确认收入。

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。企业在判断商品的控制权是否发生转移时，应当从客户的角度进行分析，即客户是否取得了相关商品的控制权以及何时取得该控制权。

- 取得商品控制权同时包括下列三项要素：
- 一是能力**。企业只有在客户拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益时，才能确认收入。
 - 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。
 - 三是能够获得几乎全部的经济利益**。客户必须拥有获得商品几乎全部经济利益的能力，才能被视为获得了对该商品的控制。

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：（实质上是对合同的要求）



【提示 1】企业在进行上述判断时，需要注意下列三点：

一是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。

二是合同具有商业实质，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。关于商业实质的判断，详见第十二章有关内容。

需要说明的是，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。从事相同业务经营的企业之间，为便于向客户或潜在客户销售而进行的非货币性资产交换，不应确认收入。

三是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）。

企业预期很可能无法收回全部合同对价时，应当判断其原因是由于客户的信用风险还是企业向客户提供了价格折让所致。提供价格折让的，应当在估计交易价格时进行考虑。

【提示 2】对于不能同时满足上述收入确认的五条条件的合同，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；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

【例题】客户口头约定要一批胡萝卜，但数量不确定，先给付 30 吨胡萝卜的货款并以现金支付。企业先拉了 30 吨过去给客户，过了 10 天，客户收到货说好那就先这么多吧。

【分析】在该案例中口头形式订的合同中并不满足明确企业应当承担的义务和权利。即便是把货提供给了客户的时点，亦无法确认收入。只有当客户说不用再拉了，此时才能将无需退还部分确认为收入。

1. 对于在合同开始日（合同生效日）即满足上述收入确认条件的合同	企业在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化
2. 对于不满足上述收入确认条件的合同	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
3. 开始日不满足确认条件，后来满足了	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



老会计-用心传递温度

【例 12-1】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。

【分析】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，按照本书第七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

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；
- （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。

【例题】保洁服务第一年 10 万。后面 3 年 10 万，第一份合同签订后，又签了第二份合同。会计每年确认 5 万收入。

【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。

（三）合同变更

合同变更，是指经合同各方同意对原合同范围或价格（或两者）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。

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，应当将该合同部分变更作为一份单独的合同（即一项新的合同）进行会计处理。

【例 12-2】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



老会计-用心传递温度

该产品的单独售价)。上述价格均不包含增值税。

【分析】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) 合同变更作为原合同终止及新合同订立。

合同变更不属于上述第(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。

新合同的交易价格应当为下列两项金额之和：一是原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（包括已从客户收取的金额）；二是合同变更中客户已承诺的对价金额。

【例 12-3】沿用【例 12-2】，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。

【分析】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。

合同变更不属于上述第(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。

【例 12-4】2021 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，预计合用总成本为 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 2021 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 2021 年确认收入 600 万元（ $1000 \times 60\%$ ）。2022 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。

【分析】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



老会计-用心传递温度

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。



下列情况下，企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

一是企业向客户转让可明确区分商品的承诺。

二是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。

（一）企业向客户转让可明确区分的商品（或者商品或服务的组合）的承诺。

企业向客户承诺的商品同时满足下列两项条件的，应当作为可明确区分的商品：

（1）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，即该商品本身能够明确区分。

（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，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

从商品自身的特征分析



从合同层面分析



下列情形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分：

一是，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



二是，该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。



老会计-用心传递温度

【例题 1】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。

【解析】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。

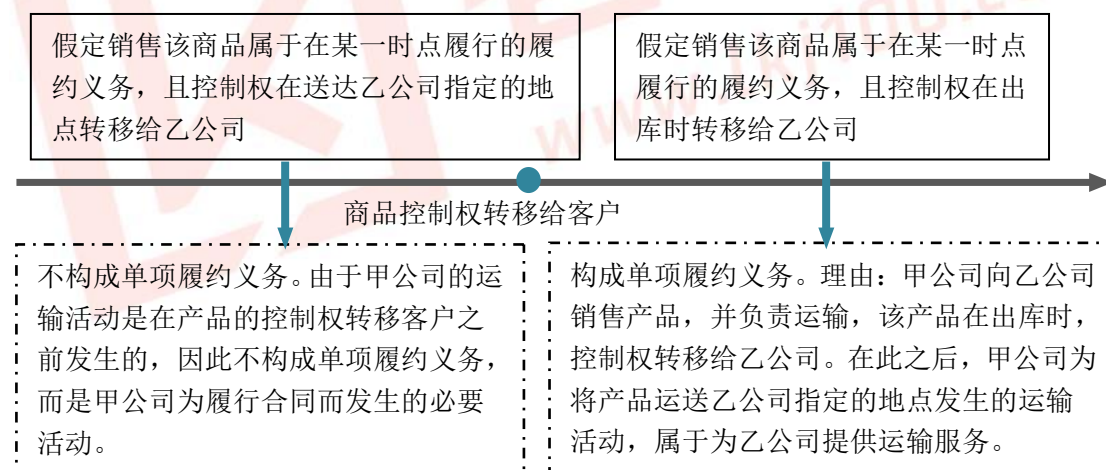
三是，该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

【例题】企业承诺为客户设计一种新产品并负责生产 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。

【解析】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。

【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，商品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，并负责将该产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关运输费用，运输服务是否构成单项履约义务？



（二）一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品。

是否实质相同	（1）如果企业承诺的是提供 确定数量的商品 ，那么需要考虑这些商品本身是否实质相同。（2）如果企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务，则需要考虑 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 。
	【例题 1】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，因此，



老会计-用心传递温度

	该服务符合“实质相同”的条件
转让模式相同	是指每一项可明确区分商品均满足本节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。
	【例题 2】每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同等

【例题·多选题】A 公司与 B 公司签订合同，约定为 B 公司生产并销售专用冰柜 2 台，并负责冰柜的安装与检验工作，如果冰柜不能正常运行，则 A 公司需要返修，然后再进行安装和检验，直至冰柜能正常使用。下列 A 公司的处理中正确的有（ ）。

- A. 应将销售和安装检验冰柜分别作为单项履约义务
- B. 应将销售和安装检验冰柜作为单项履约义务
- C. 销售冰柜和安装检验冰柜可明确区分
- D. 销售冰柜和安装检验冰柜不可明确区分

【答案】BD

【解析】销售冰柜和安装检验冰柜具有高度关联性，如果冰柜不能正常运行，则需要返修，所以在合同层面销售和安装检验是不可明确区分的，应当将其作为单项履约义务。

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。

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。

企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价以及应付客户对价等因素的影响。

（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、索赔等因素而变化。

此外，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，则须支付 10 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。是否存在可变对价？

【解析】存在可变对价。理由：该合同的对价金额（不是交易价格）实际由两部分组成，即 90 万元的固定价格以及 10 万元的可变对价。

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。

期望值	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	如果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，通常按照期望值估计可变对价金额
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时，按照最可能发生金额估计可变对价金额可能是恰当的



老会计-用心传递温度

【例 12-7】甲公司生产和销售洗衣机。2021 年 3 月，甲公司向零售商乙公司销售 1000 台洗衣机，每台价格为 2000 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。

未来 6 个月内的降价金额（元/台）	概率
0	50%
200	40%
500	10%

【解析】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。在该方法下，甲公司估计每台的交易价格金额=（2 000-0）×50%+（2 000-200）×40%+（2 000-500）×10%=1 870（元）

借：应收账款—乙公司 187
 贷：主营业务收入 187

【例 12-8】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。

【解析】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。

【两种方法如何选择】期望值 VS 最可能发生金额

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，**不能在两种方法之间随意选择**。

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。

2. 计入交易价格的可变对价金额的限制（谨慎性原则）

（1）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。

【提示】“极可能”发生的概率应远高于“很可能（即，可能性超过 50%）”，但不要求达到“基本确定（即，可能性超过 95%）”。

（2）企业在评估是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。

（3）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，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，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。

【例 12-9】2021 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 2021 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 2021



老会计-用心传递温度

年的采购量**超过 2000 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 2000 件**。2021 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。

【解析】2021 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=80 元/件×150 件=12 000 元**。

2021 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=70 元/件×（1 000 件+150 件）-12 000 元=68 500 元**。

（二）合同中存在的重大融资成分

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**

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。

1. 如何判断是否存在重大融资成分？

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：

（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

（2）下列两项共同影响

①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（超过一年）**

②相应的市场**现行利率**

【提示】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**不考虑合同中存在的重大融资成分**。

【注意】新准则强调，并不是付款时间早于或晚于转让商品的时点，就必然存在重大融资成分，在某些情况下，尽管商品的转让与付款的时间存在显著差异，但产生该时间性差异的原因与企业与客户之间的融资安排并不相关。

【对比】合同资产 VS 应收款项

	合同资产	应收款项
定义	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	是企业无条件收取合同对价的权利
区别	合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价。	企业仅仅随着时间的流逝即可收款
风险	除信用风险之外，还可能承担其他风险（如履约风险等）	仅承担信用风险

【提示】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



老会计-用心传递温度

认并列示为合同负债。

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”。

【注意】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 12-11】2020 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 2020 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。

【解析】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。

【提示 1】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。

甲公司的账务处理为：

(1) 2020 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

(2) 2020 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) 2021 年 12 月 31 日交付产品

借：财务费用 25.44 (424 × 6%)
 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 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。

企业应当按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。

(三) 非现金对价

包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。

客户支付非现金对价的，通常情况下，企业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。

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。



单独售价 3000 元

销售

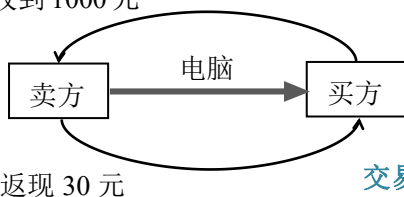


①公允价 3100 元

②公允价不能合理估计

(四) 应付客户对价

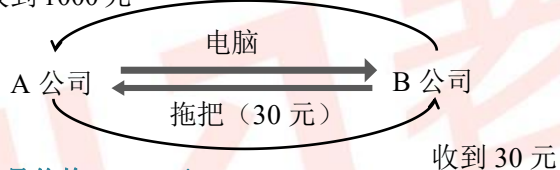
收到 1000 元



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，除了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。

交易价格=970

收到 1000 元



交易价格=1000 元

拖把的采购成本=30 元

企业应付客户对价是为了向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。（单独作为采购处理）

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。

交易价格=1000 元

拖把的采购成本=30 元

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

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。



主营业务收入—电视机？
主营业务收入—洗衣机？

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。



老会计-用心传递温度

企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格，应作为该商品的单独售价		
单独售价无法直接观察	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。

【例 12-13】2021 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，**A 商品和 B 商品的单独售价分别为 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。

合同开始日，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（ $2000 \div 2500 \times 2000$ ）

【例 12-13】2021 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，**A 商品和 B 商品的单独售价分别为 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。

（1）交付 A 商品时

借：应收账款 400 
贷：主营业务收入 400

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  企业无条件收取合同对价的权利
贷：合同资产 400
主营业务收入 1600

1. 分摊合同折扣额

【例 12-14】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-用心传递温度

【解析】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 产品组合在一起以 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为 42.5 万元（ $50 \div 200 \times 170$ ），T 产品应分摊的交易价格为 127.5 万元（ $150 \div 200 \times 170$ ）。

【例 12-15】沿用【例 12-14】，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，甲公司与这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。

【解析】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，甲公司采用余值法估计 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，表明被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。

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（ $280 - 270$ ），该金额在甲公司过往单独销售 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。

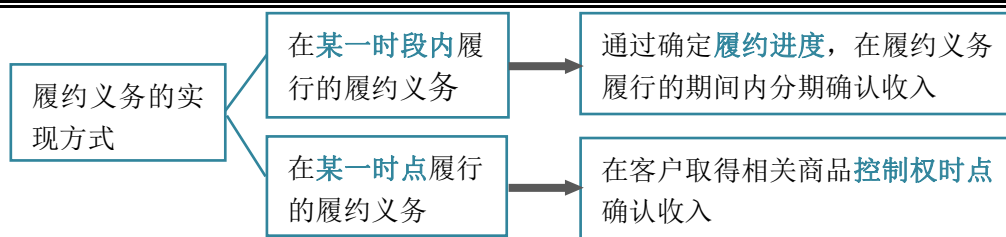
2. 分摊可变对价

【例 12-16】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。

【解析】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（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。



【提示】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间段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时间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。

（一）在某一时间段内履行的履约义务

1. 在某一时间段内履行的履约义务的条件

满足下列条件之一的，属于在某一时间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。企业在履约过程中是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间段内履行的履约义务。

【例题 1】保洁服务的一些服务类的合同而言，企业在履行履约义务（即提供保洁服务）的同时，客户即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【提示】企业在进行判断时，可以**假定**在企业履约的过程中更换为其他企业继续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**企业累计至今已经完成的工作，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。

【例题 2】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须重新执行的，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间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。

企业在履约过程中在建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，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间段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。
（判断时点是合同开始日）

（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**。

由于**客户或其他方**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。



老会计-用心传递温度

【例 12-17】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。甲公司可以在自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建造过程中的船舶。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。

【解析】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（低成本违约），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. 在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，履约进度不能合理确定的除外。

企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品。

履约进度能够合理确定时	资产负债表日，确认当期收入，确认当期成本 $\text{当期收入} = \text{合同交易价格} \times \frac{\text{履约进度}}{\text{总数量}} - \text{以前期间累计已确认的收入}$ $\text{当期成本} = \text{合同预计成本} \times \frac{\text{履约进度}}{\text{总数量}} - \text{以前期间累计已确认的成本}$
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。 按照实际发生的成本确认成本。

（2）履约进度的确认方法

① 产出法 $\left(\frac{\text{产出量}}{\text{总数量}} \right)$

产出法主要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，主要包括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确定履约进度的方法。

【例 12-18】2021 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 2021 年 12 月 31 日，甲公司共更换铁轨 60 根，剩余部分预计在 2022 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。

【解析】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 2021 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%)。

【提示】产出法下有关产出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，可能需要采用投入法来确定履约进度。

② 投入法（实务中：实际发生成本/合同预计总成本）



老会计-用心传递温度

投入法主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，主要包括以投入的材料数量、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，按照直线法确认收入是合适的。

【例 12-19】甲公司于 2020 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 60 万元，至年底已预收安装费 44 万元，实际发生安装费用为 28 万元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用 12 万元。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：

（1）实际发生劳务成本

借：合同履约成本—设备安装 28
贷：应付职工薪酬 28

（2）预收劳务款

借：银行存款 44
贷：合同负债 44

（3）2020 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本。

实际发生的成本占估计总成本的比例

$$=28/(28+12) \times 100\%=70\%$$

2020 年 12 月 31 日确认的劳务收入=60×70%-0=42（万元）

借：合同负债 42
贷：主营业务收入 42
借：主营业务成本 28
贷：合同履约成本 28

【例 12-20】2020 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 6300 万元，工程期限为一年半，预计 2021 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。

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。

2020 年 6 月 30 日，工程累计实际发生成本 1500 万元，乙公司与甲公司结算合同价款 2500 万元，甲公司实际收到价款 2000 万元；

（1）2020 年 1 月 1 日至 2020 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）2020 年 6 月 30 日。

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

$$\text{合同收入}=63\,000\,000 \times 37.5\%=23\,625\,000(\text{元})$$

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



老会计-用心传递温度

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

2020 年 12 月 31 日，工程累计实际发生成本 3000 万元，乙公司与甲公司结算合同价款 1100 万元，甲公司实际收到价款 1000 万元；

（3）2020 年 7 月 1 日至 2020 年 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）2020 年 12 月 31 日。

履约进度=30000000÷40000000=75%

合同收入=63000000×75%-23625000= 23625000(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 11 990 000
 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

借：银行存款 10 000 000
 贷：应收账款 10 000 000

2021 年 6 月 30 日，工程累计实际发生成本 4100 万元，乙公司与甲公司结算合同竣工价款 2700 万元，并支付剩余工程款 3300 万元。

（5）2021 年 1 月 1 日至 2021 年 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）2021 年 6 月 30 日。

履约进度=100%

合同收入=63000000-23625000-23625000=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 35 970 000
 贷：应收账款 35 970 000

由于企业的投入与向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系，因此，企业在采用投入法时，应当扣除那些虽然已经发生、但是未导致向客户转移商品的投入。



老会计-用心传递温度

例如，企业为履行合同应开展一些初始活动，如果这些活动并没有向客户转移企业承诺的服务，则企业在使用投入法确定履约进度时，不应将为开展这些活动发生的相关投入包括在内（计入销售费用或合同取得成本）。

实务中：实际发生成本/合同预计总成本

企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整：

一是，已发生的成本并未反映企业履行履约义务的进度。例如，企业非正常消耗，包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等，不应包括在累计实际发生的成本中。

二是，已发生的成本与企业履行履约义务的进度不成比例。企业在采用成本法时需要进行适当调整。

对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品（本段中的商品不包括服务）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：第一，该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；第二，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；第三，该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；第四，企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。

【例 12-21】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（自己看）

（二）在某一时点履行的履约义务

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑下列迹象

1. 判断客户取得控制权的五个迹象：

（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。

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，反之亦然。

例如：

委托代销安排（后面单独讲解）

售后代管商品安排（后面单独讲解）

（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 12-25 改编】甲公司于 2021 年 6 月 3 日采用托收承付结算方式向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明售价为 10 万元，增值税税额为 1.3 万元，该批商品成本 6 万元。甲公司在销售该批商品时已得知乙公司资金流转发生暂时困难，但为了减少存货积压，同时为了维持与乙公司长期以来建立的商业关系，甲公司仍将商品发出，并办妥托收手续。甲公司销售该批商品的纳税义务已经发生。



借：应收账款	1.3	不高估资产
贷：主营业务收入	10	没有同时满足收入确认条件
应交税费—应交增值税（销项税额）	1.3	
借：发出商品	6	纳税义务已经发生
贷：库存商品	6	

借：应收账款	11.3
贷：主营业务收入	10
应交税费—应交增值税（销项税额）	1.3
借：主营业务成本	6
贷：库存商品	6

（1）发出商品时：

借：发出商品	6
贷：库存商品	6

（2）纳税义务已经发生

借：应收账款	1.3
贷：应交税费—应交增值税（销项税额）	1.3

【注意】如果销售该批商品的**纳税义务尚未发生**，则不作这笔分录。

除非税务局有人，你懂的

【假定】2021年11月**甲乙公司经营情况逐渐好转**，乙公司承诺近期付款。

已做账务：		最终账务：	
借：发出商品	6	借：应收账款	11.3
贷：库存商品	6	贷：主营业务收入	10
借：应收账款	1.3	应交税费—增（销）	1.3
贷：应交税费—增（销）	1.3	借：主营业务成本	6
		贷：库存商品	6

应做账务处理：

借：应收账款	10
贷：主营业务收入	10
借：主营业务成本	6
贷：发出商品	6

【假定】甲公司于2021年12月6日收到乙公司支付的货款。

借：银行存款	11.3
贷：应收账款	11.3

（5）客户已接受该商品。

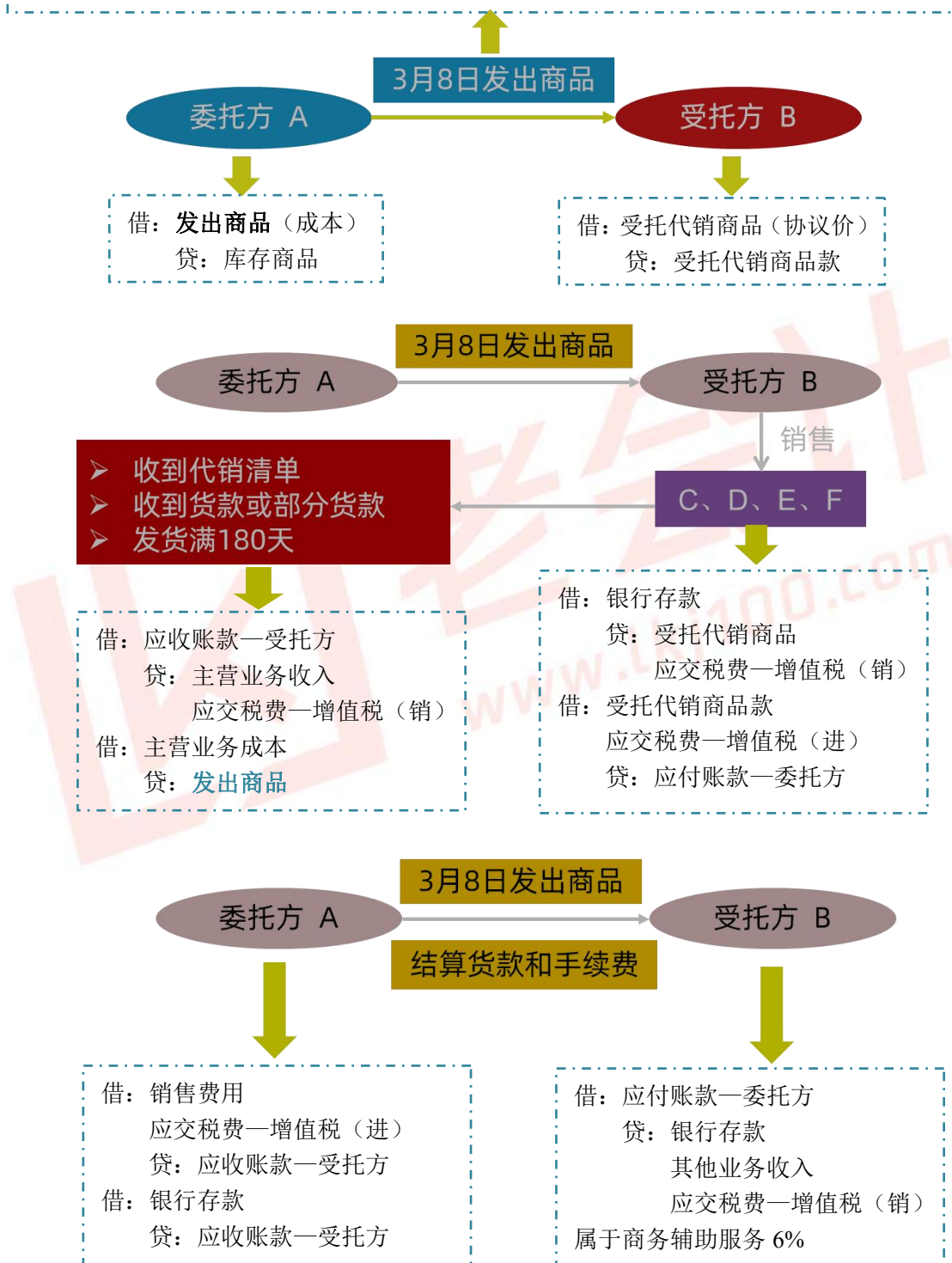
当商品通过了客户的验收，通常表明客户已接受该商品。客户验收通常有两种情况：

验收只是一个形式	企业向客户转让商品时，能够客观地确定该商品符合合同约定的标准和条件，客户验收只是一项例行程序，不会影响企业判断客户取得该商品控制权的时点
实质验收	在客户验收之前，企业不能认为已经将该商品的控制权转移给了客户，企业应当在客户完成验收并接受该商品时才能确认收入。

2. 委托代销安排



表明一项安排是委托代销安排的迹象包括但不限于：一是在特定事件发生之前（例如，向最终客户出售产品或指定期间到期之前），企业拥有对商品的控制权；二是企业能够要求将委托代销的商品退回或者将其销售给其他方（如其他经销商）；三是尽管受托方可能被要求向企业支付一定金额的押金，但是，其并没有承担对这些商品无条件付款的义务。





老会计-用心传递温度

【例 12-23 改编】甲公司委托乙公司销售商品 200 件，商品发出，每件成本为 60 元。合同约定乙公司应按每件 100 元对外销售，甲公司按售价（不含税）的 10%向乙公司支付手续费。乙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10 000 元，增值税税额为 1 300 元，款项已收到。甲公司收到乙公司开具的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票，并收到乙公司提供代销服务开具的增值税专用发票，注明价款为 1 000 元，增值税额为 60 元。假定甲公司发出商品时纳税义务尚未发生；甲公司采用实际成本核算，乙公司采用进价核算代销商品。

甲公司（委托方）	乙公司（受托方）
借：发出商品 12 000	借：受托代销商品 20 000
贷：库存商品 12 000	贷：受托代销商品款 20 000

【例 12-23 改编】乙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10 000 元，增值税税额为 1 300 元，款项已收到。甲公司收到乙公司开具的代销清单。

甲公司（委托方）	乙公司（受托方）
借：应收账款 11 300	借：银行存款 11 300
贷：主营业务收入 10 000	贷：受托代销商品 10 000
应交税费—增（销） 1 300	应交税费—增（销） 1 300
借：主营业务成本 6 000	借：受托代销商品款 10 000
贷：发出商品 6 000	应交税费—增（进） 1 300
	贷：应付账款 11 300

【例 12-23 改编】甲公司按售价（不含税）的 10%向乙公司支付手续费。乙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10 000 元，增值税税额为 1 600 元，款项已收到。甲公司收到乙公司开具的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票，并收到乙公司提供代销服务开具的增值税专用发票，注明价款为 1 000 元，增值税额为 60 元。

甲公司（委托方）	乙公司（受托方）
借：销售费用 1 000	借：应付账款 11 300
应交税费—增（进） 60	贷：银行存款 10 240
贷：应收账款 1 060	其他业务收入 1 000
借：银行存款 10 240	应交税费—增（销） 60
贷：应收账款 10 240	

3. 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，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，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。实务中，越是通用的、可以和其他商品互相替换的商品，越有可能难以满足上述条件。

【例 12-24】2020 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



老会计-用心传递温度

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，且属于在某一时点履行的履约义务。

2021 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。

【解析】本例中，2021 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，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。

【教材原文】如果在满足上述条件的情况下，企业对尚未发货的商品确认了收入，则企业应当考虑是否还承担了其他的履约义务。



第三节 合同成本

一、合同履约成本

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于本书其他章节（例如，第二章、第三章以及第四章等）范围的，应当按照相关章节的要求进行会计处理；不属于本书其他章节范围且**同时满足**下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关	直接人工	支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等
	直接材料	为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等
	制造费用或类似费用	与组织和管理生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等
	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	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		

下列支出发生将其计入当期损益	1. 管理费用 ，除非这些费用明确由客户承担
	2. 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
	3. 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
	4. 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

【提示 1】核算时应设置“合同履约成本”科目。与“生产成本”核算方法基本相同。

【提示 2】“合同履约成本”报表列示

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

二、合同取得成本

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。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本。例如销售佣金等。

为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益（销售费用）。

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



老会计-用心传递温度

均会发生的差旅费、投标费等），应当在发生时计入当期损益。

【提示】会计核算时，应设置“合同取得成本”科目。

【提示】“合同取得成本”报表列示

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其他流动资产
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

三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

（一）摊销

对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业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。

借：主营业务成本

 合同履约成本减值准备/合同取得成本减值准备

 贷：合同履约成本/合同取得成本

（二）减值

1. 合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，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。

【提示】①-②=合同履约成本和合同取得成本的公允处置净额

资产减值损失=账面价值-（预期能够取得的剩余对价-估计将要发生的成本）

2. 以前期间减值的因素之后发生变化，使得“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”减去“为转让该相关商品估计将要发生的成本”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。

【提示】在确定上述资产的减值损失时，企业应当首先对相关的其他资产（如：固定资产等）确定减值损失，然后再按本节要求确定上述资产的减值损失。



第四节 关于特定交易的会计处理

一、附有销售退回条款的销售

企业将商品控制权转让给客户之后，可能会因为各种原因（例如，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。

【例 12-29 甲公司是一家健身器材销售公司。2020 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 2020 年 12 月 1 日之前支付货款，在 2021 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%。

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。

（1）2020 年 10 月 1 日发出健身器材

借：应收账款 282.5 (5 000×0.05×1.13)
 贷：主营业务收入 200 (5 000×0.05×80%)
 预计负债—应付退货款 50 (5 000×0.05×20%)
 应交税费—应交增值税（销项税额） 32.5
 借：主营业务成本 160 (5 000×0.04×80%)
 应收退货成本 40 (5 000×0.04×20%)
 贷：库存商品 200

（2）2020 年 12 月 1 日前收到货款

借：银行存款 282.5
 贷：应收账款 282.5

在 2020 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。

（3）2020 年 12 月 31 日

借：预计负债—应付退货款 25 (5 000×0.05×10%)
 贷：主营业务收入 25
 借：主营业务成本 20 (5 000×0.04×10%)
 贷：应收退货成本 20

（4）2021 年 3 月 31 日发生销售退回，实际退货量为 400 件，退货款项已经支付。

借：库存商品 16 (退回 400×0.04)
 应交税费—应交增值税（销项税额） 2.6 (400×0.05×13%)
 预计负债—应付退货款 25 (50-25)
 主营业务成本 4 (未退回 100×0.04)
 贷：银行存款 22.6 (退回 400×0.05×1.13)
 应收退货成本 20
 主营业务收入 5 (未退回 100×0.05)



老会计-用心传递温度

【提示】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，不应被视为退货。此外，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。

二、附有质量保证条款的销售

企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证。

附有质量保证条款的销售（例 12-29：销售手机）		处理原则
保证性质保	企业向客户保证所销售的商品符合既定标准提供了一项单独服务 例如，手机自售出起一年内发生质量问题，公司负责提供质量保证	不作为单项履约义务的质量保证，企业应当按或有事项的规定进行会计处理
服务性质保	客户单独购买的质量保证 企业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服务 例如，手机由于客户使用不当（手机进水）等原因造成的产品故障，公司负责维修	作为单项履约义务的质量保证应当按本章进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务

【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。

【提示】企业在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。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，这是因为，这些法律规定通常是为了保护客户，以免其购买瑕疵或缺陷商品，而并非为客户提供一项单独的服务。
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。因此，企业承诺提供的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。

【例·单选题】2022年5月1日，甲公司与乙公司签订合同，销售给乙公司一台电视机。该电视机的法定质保期是3年，乙公司可选择延长5年的质保期，即在未来8年内，如果该电视机发生质量问题，甲公司将负责免费维修。额外赠送的5年质保期可单独出售，单独出售的价格1200元，因“五一”促销活动，乙公司只需要花费700元即可将质保期延长5年。不考虑其他因素，下列说法不正确的是（ ）。

- A. 3年的法定质保期不构成单项履约义务
- B. 5年的延长质保期不构成单项履约义务
- C. 5年的延长质保期与3年的法定质保期可明确区分
- D. 甲公司共有两项履约义务

【答案】B

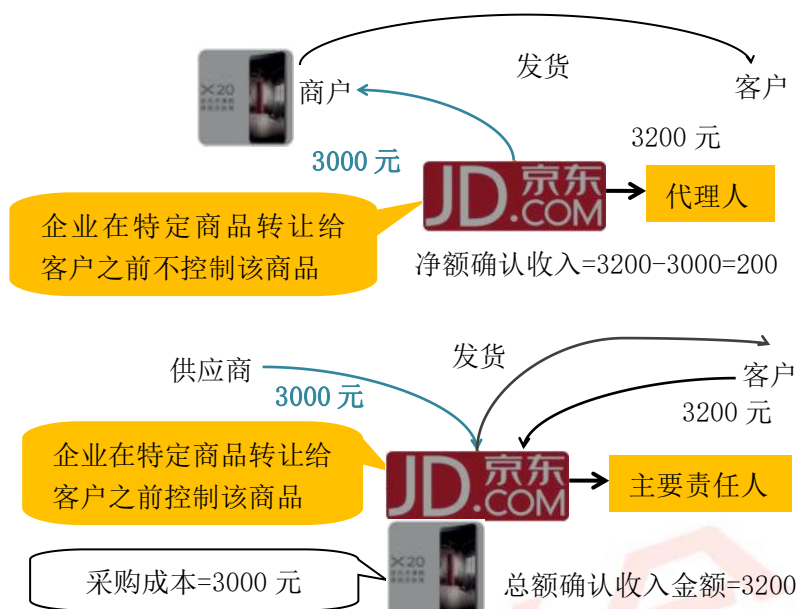
【解析】选项B，5年的延长质保期，属于法定质保期之外的，是企业提供的额外服务，应当作为单项履约义务。



老会计-用心传递温度

三、主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时,企业应当判断其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。



(一) 主要责任人 VS 代理人的判断及处理原则

企业在将特定商品转让给客户之前 控制该商品 的	该企业为 主要责任人	应当按照其自行向客户提供商品而 有权收取的对价总额 确认收入
企业在特定商品转让给客户之前 不控制该商品 的	该企业为 代理人	按照 既定的佣金金额 或比例计算的金额确认收入,或者按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的第三方的价款后的 净额 确认收入

【提示】这里的特定商品,是指向客户提供的可明确区分的商品或可明确区分的一揽子商品,如果企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前,暂时性地获得该特定商品的法定所有权,这并不意味着企业一定控制了该商品。

(二) 企业作为主要责任人的情况

1. 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。这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由其他方提供服务的权利。企业应当评估该权利在转让给客户前,企业是否控制该权利。

零售业: 出售商品前取得控制权—主要责任人

淘宝: 出售商品前没有取得控制权—代理人

【例 12-31】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。甲公司的身份是主要责任人还是代理人?

【解析】本例中,甲公司经营的购物网站是一个购物平台。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的商品。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



老会计-用心传递温度

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,因此,消费者在该网站购物时,在相关商品转移给消费者之前,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。

2. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。当企业承诺向客户提供服务,并委托第三方(例如分包商、其他服务提供商等)代表企业向客户提供服务时,如果企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务,则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

【例 12-32】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,甲公司委托服务供应商丙公司代表其为乙公司提供该保洁服务,并与其签订了合同。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。

【解析】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。

3. 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。此时,企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出。企业只有获得为生产该特定商品所需要的投入(包括从第三方取得的商品)的控制权,才能将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

【例 12-33】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,甲公司接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致的问题。

【解析】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,将其整合作为向乙公司转让的组合产出(专用设备)的一部分,在该专用设备向客户转让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。



老会计-用心传递温度

4. 需要考虑的相关事实和情况

实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括但不限于（3个方面）：

- （1）转让商品的主要责任是企业还是第三方。例如客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。（验收风险）
- （2）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。（存货风险）
- （3）所交易商品的价格由企业还是第三方决定。（价格风险）

【例·单选题】甲公司与乙公司签订合同，约定由乙公司代甲公司销售 300 件 A 商品，每件商品成本为 100 元，商品已经发出。合同约定，乙公司应按每件 150 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 5% 向乙公司支付手续费。甲公司向消费者承担商品的主要责任。不考虑其他因素，下列相关会计处理不正确的是（ ）。

- A. 甲公司是主要责任人
- B. 乙公司是代理人
- C. A 商品对外销售之前，乙公司拥有对其的控制权
- D. 乙公司应按预期有权收取的手续费确认收入

【答案】C

【解析】选项 C，A 商品在转让给客户之前，甲公司拥有其控制权。

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。企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等。



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。



售价 1200 元



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

该选择权向客户提供了一项重大权利应当作为单项履约义务，按照各单项履约义务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，在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。



【思考】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，客户通常能够累积足够的积分来免费换取产品，是否属于提供了重大权利？

【答案】属于。

【解释】教材原文：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，基于企业的历史数据，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。

【提示】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。

【例题】电信公司与客户签订合同，以套餐的方式向客户销售一部手机和两年的通信服务，包括每月 200 分钟的语音服务和 4G 的数据流量，并按月收取固定费用；同时，客户可以根据需要，在任何月份按照约定的价格购买额外的语音服务和数据流量。约定的价格与其他客户单独购买语音服务和数据流量时的价格相同，是否属于提供了重大权利？

【解析】不属于。理由：如果该约定的价格与其他客户单独购买语音服务和数据流量时的价格相同，则表明电信公司向客户提供的该额外购买选择权并不构成一项重大权利，企业无需分摊交易价格。

【例 12-34】2020 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 2020 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%。上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

【分析】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。

分摊至商品的交易价格

$$=100\,000 \times 100\,000 / (100\,000 + 9\,500) = 91\,324 \text{ (元)}$$

分摊至积分的交易价格

$$=100\,000 \times 9\,500 / (100\,000 + 9\,500) = 8\,676 \text{ (元)}$$

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



老会计-用心传递温度

贷：主营业务收入	91 324
合同负债	8 676

截至 2020 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）；

借：合同负债	4 110
贷：主营业务收入	4 110

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

截至 2021 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）；

借：合同负债	3 493
贷：主营业务收入	3 493

剩余未兑换的积分的金额

=8 676-4 110-3 493=1 073（元），仍然作为合同负债。

【提示】需要说明的是，企业向客户授予奖励积分，该积分可能有多种使用方式，例如该积分只能用于兑换本企业提供的商品、只能用于兑换第三方的商品，或者客户可以在二者中进行选择，企业应当根据具体情况确定收入确认的时点和金额。

【例·多选题】甲公司 2022 年 1 月 1 日开始执行一项积分计划，约定客户每消费 1 元可积 1 分，满 100 分可抵现金 1 元。2022 年共发生符合条件的销售额 2000 万元，积分 2000 万分；甲公司预计将有 100%的积分被使用。当年没有客户使用所授予积分。下列关于甲公司积分业务的处理，表述正确的有（ ）。（计算结果保留两位小数）

- A. 甲公司应按照销售额确认商品销售收入 2000 万元
- B. 甲公司应将积分价值 20 万元确认为收入
- C. 2022 年甲公司因该业务应确认收入总额为 1980.20 万元
- D. 客户实际使用积分时，甲公司应按照使用比例将积分对应的价值转入收入

【答案】CD

【解析】甲公司应在交易发生时将交易价格分摊至销售的商品和授予的积分，积分公允价值=2000/100×100%=20（万元），分摊至商品的交易价格=2000/（2000+20）×2000=1980.20（万元），应于销售发生时确认收入；而分摊至积分的交易价格=20/（2000+20）×2000=19.80（万元），应于积分实际使用时，按照使用的比例分摊相应的价值转入收入。因此选项 C、D 正确。

五、授予知识产权许可

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。

常见的知识产权包括软件和技术、影视和音乐等的版权、特许经营权以及专利权、商标权和其他版权等。

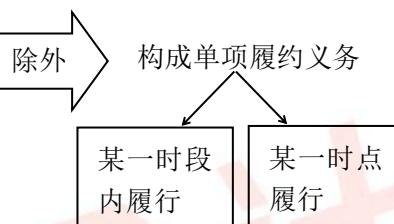


(一) 授予知识产权许可是否构成单项履约义务

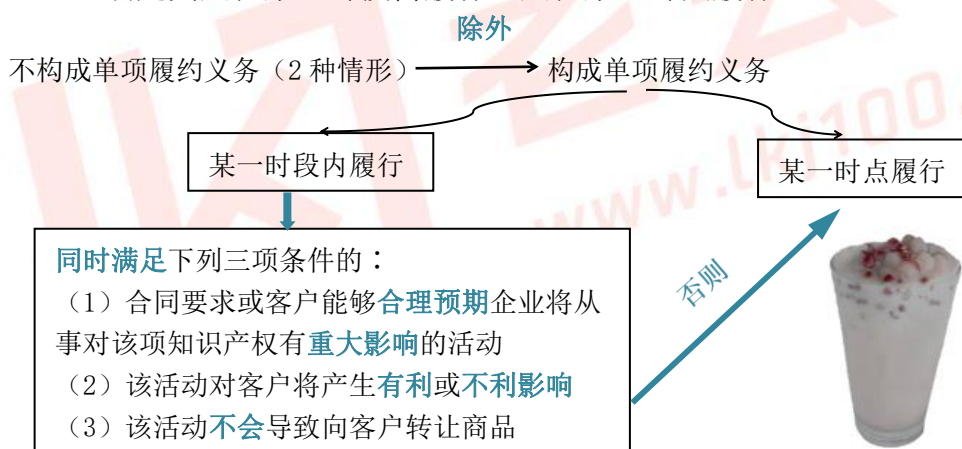
企业向客户授予知识产权许可时，可能也会同时销售商品，企业应当评估授予客户的知识产权许可是否可与所售商品明确区分，即该知识产权许可是否构成单项履约义务，并进行相应的会计处理。

不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理（2种情形）。

1. 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，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；
2. 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。



(二) 确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行



【例 12-35】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司，乙公司是一家大型游轮的运营商。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，乙公司可以以不同的方式（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。

【答案】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



老会计-用心传递温度

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。

【提示】授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务，在履行该履约义务时确认收入。在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。例如，企业授权客户在一定期间内使用软件，但是，在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，因此，企业在向客户提供该密钥之前虽然已经得到授权，但也不应确认收入。

【例 12-36】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 1000 元的固定对价。除该版权之外，甲公司无须提供任何其他的商品。该合同不可撤销。

【解析】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重大的融资成分，并进行相应的会计处理。

（三）基于销售或使用情况的特许权使用费。

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，应当下列两项孰晚的时点确认收入：

1. 客户后续销售或使用行为实际发生
2. 企业履行相关履约义务

【提示】可变对价的特殊规定

合同开始日，不必估计可变对价，待不确定性消除时再确认收入。无论某一时段履约义务，还是某一时点履约义务，均按此特别规定确认收入。

【例·计算分析题】甲公司是一家著名的足球俱乐部。甲公司授权乙公司在其设计生产的服装、帽子、水杯以及毛巾等产品上使用甲公司球队的名称和图标，授权期间为 2 年。合同约定，甲公司收取的合同对价由两部分组成：

一是 200 万元固定金额的使用费；

二是按照乙公司销售上述商品所取得销售额的 5% 计算的提成。乙公司预期甲公司会继续参加当地顶级联赛，并取得优异的成绩。

【分析】本例中，该合同仅包括一项履约义务，即授予使用权许可，甲公司继续参加比赛并取得优异成绩等活动是该许可的组成部分，而并未向客户转让任何可明确区分的商品或服务。由于乙公司能够合理预期甲公司将继续参加比赛，甲公司的成绩将会对其品牌（包括名称和图标等）的价值产生重大影响，而该品牌价值可能会进一步影响乙公司产品的销量，甲公司从事的上述活动并未向乙公司转让任何可明确区分的商品，因此，甲公司授予的该使用权许可，属于在某一时段内履行的履约义务。

（1）甲公司收取的 200 万元固定金额的使用费应当在 2 年内平均确认收入。



老会计-用心传递温度

①收取固定对价时：

借：银行存款 200
贷：合同负债 200

②每年确认收入时：

借：合同负债 100
贷：其他业务收入 100

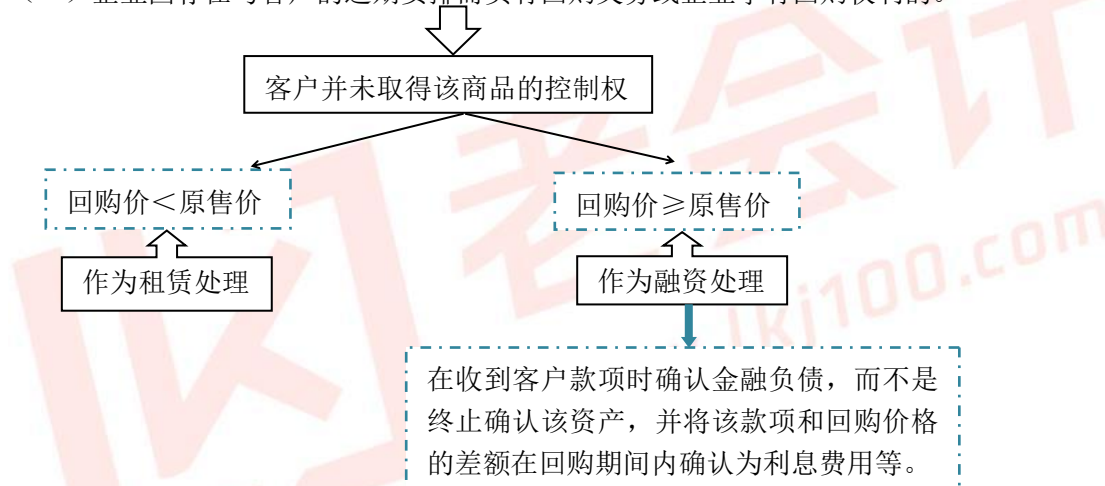
(2) 按照乙公司销售相关商品所取得销售额的 5% 计算的提成应当在乙公司的销售实际完成时确认收入。

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。

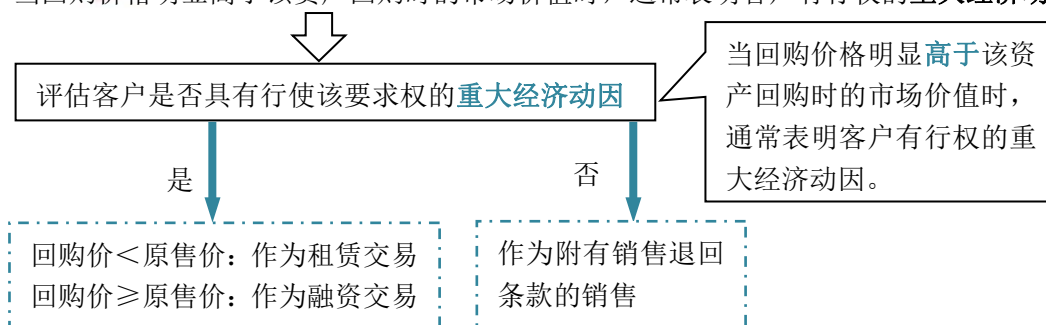
一般来说，售后回购通常有三种形式：

- (1) 企业和客户**约定企业有义务**回购该商品，即存在远期安排。
 - (2) **企业有权利**回购该商品，即企业拥有回购选择权（看涨期权）。
 - (3) 当**客户要求**时，企业有义务回购该商品，即客户拥有回售选择权（看跌期权）。
- (一) 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。



(二) 企业应客户要求回购商品的。

当回购价格明显高于该资产回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的**重大经济动因**。



【例 12-38】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2000 万元，双方约定，乙公司在 5 年后有权要求甲公司以 1500 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将远低于 1500 万元。

【解析】本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格 1500 万元低于原售价 2000



老会计-用心传递温度

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。

七、客户未行使的权利

企业因销售商品向客户收取的预收款，赋予了客户一项在未来从企业取得该商品的权利，并使企业承担了向客户转让该商品的义务，因此，企业应当将预收的款项确认为合同负债，待未来履行了相关履约义务，即向客户转让相关商品时，再将该负债转为收入。



企业收取的预收款无须退回，但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利，例如，放弃储值卡的使用等。

企业（能够合理）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（不能够合理预期），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，才能将相关负债余额转为收入。

【提示】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。

【例 12-39】甲公司经营连锁面包店。2020 年，甲公司向客户销售了 5000 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%（即 50000 元）的部分不会被消费。截至 2020 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 400000 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。

【解析】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 50000 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。因此，甲公司在 2020 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 372613 元

$$[(400\,000 + 50\,000 \times 400\,000 \div 950\,000) \div (1 + 13\%)]$$

甲公司的账务处理为：

（1）销售储值卡：

借：库存现金	1 000 000
贷：合同负债	$(1\,000\,000 / 1.13) 884\,956$
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	$46\,018 (400\,000 / 1.13 \times 13\%)$
贷：主营业务收入	372 613
应交税费—应交增值税（销项税额）	46 018

八、无需退回的初始费

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



老会计-用心传递温度

驳费、初装费等，应该计入交易价格。

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。

与向客户转让已承诺的商品相关	该商品 构成 单项履约义务	企业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	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
与向客户转让已承诺的商品 不相关	该初始费应当作为未来将转让商品的 预收款 ，在未来转让该商品时确认为收入	

【提示】企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，例如，企业为履行会员健身合同开展了一些行政管理性质的准备工作，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。

【例 12-41】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。除收到俱乐部的年费 2000 元（共 4000 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。

【解析】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。

（1）收到年费和入会费 4050 元（ $2000 \times 2 + 50$ ）时，应做如下会计分录：

借：银行存款 4 050
贷：合同负债 4 050

（2）当月，按照已履行履约义务确认相关的收入

即确认收入 $= 4050 \div 2 \div 12 = 168.75$

借：合同负债 168.75
贷：主营业务收入 168.75



请关注公众号、听更多免费直播