**第十三章 收入**

**考情分析**

本章属于重点核心章节，历年考试中计算题、综合题都会大概率出现，分值一般在10-25分，属于非常重要的章节。

但，本章难度相对不高，学习中需全面掌握。

2025年本章基本没变动，预计分值10-20分。

**第一节 收入概述**

1、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。

2、收入确认原则

在客户取得相关商品控制权时确认收入。

**第二节 收入的确认和计量**

收入确认和计量大致分为五步，即按照“五步法”模型进行处理：

第一步：识别与客户订立的合同；

第二步：识别合同中的单项履约义务；

第三步：确定交易价格；

第四步：将交易价格分摊至各单项履约义务；

第五步：履行各单项履约义务时确认收入。

一、识别与客户订立的合同

（一）合同合并

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（经济实质）；

（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（基于合理性）；

（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）构成准则规定的单项履约义务。

（二）合同变更

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

合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形。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，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。

【例】2024年1月10日，甲公司与乙公司签订商品购销合同，根据合同约定，甲公司在2024年6月30日前陆续将100件A商品交付乙公司，每件售价为10万元（该价格反映了合同开始日该项商品的单独售价）。截至2024年5月31日甲公司已向乙公司交付A商品80件。在2024年5月31日乙公司要求增加交付A商品30件，每件售价12万元（该价格反映了合同变更日该项商品的单独售价）。不考虑相关税费及其他因素，分析甲公司应如何确认收入。

解析：在合同开始日，甲公司认为其为客户交付100件A商品可明确区分，因此将每件A商品作为单项履约义务。在合同变更前已交付80件，应确认80件A商品收入，即80×10=800（万元）；在合同变更日，追加A商品30件，因能够反映该项商品的单独售价，所以，应将追加的30件A商品作为单独合同进行会计处理。

（2）合同变更作为原合同终止及新合同订立

不属于第（1）种情形，且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。

**第二节 收入的确认和计量**

【例】A公司与客户签订合同，每周为客户的办公楼提供保洁服务，合同期限为三年，客户每年向A公司支付服务费10万元（假定该价格反映了合同开始日该项服务的单独售价）。在第二年末，合同双方对合同进行了变更，将第三年的服务费调整为8万元（假定该价格反映了合同变更日该项服务的单独 售价），同时以20万元的价格将合同期限延长三年（假定该价格不反映合同变更日该三年服务的单独售价），即每年的服务费为6.67万元，于每年年初支付。上述价格均不包含增值税。

解析：在合同开始日，A公司认为其每周为客户提供的保洁服务是可明确区分的。在合同开始的前两年，A公司每年确认收入10万元。

该新合同的合同期限为四年，对价为28万元，即原合同下尚未确认收入的对价8万元与新增的三年服务相应的对价20万元之和，新合同中A公司每年确认的收入为7万元（28万元÷4年）。

（3）合同变更部分作为原合同的组成部分

合同变更不属于第（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】2024年1月15日，乙建筑公司（以下简称“乙公司”）和客户签订了一项总金额为1 000万元的固定造价合同，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2024年末，乙公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%（420万元÷700万元×100%）。因此，乙公司在2024年确认收入600万元（1 000万元×60%）。

2025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。

解析：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（1 000万元+200万元），乙公司重新估计的履约进度为51.2%
［420万元÷（700万元+120万元）×100%］，乙公司在合同变更日（2025年初）应额外确认收入14.4万元（51.2% ×1 200万元-600万元）。

二、识别合同中的单项履约义务

1、履约义务的内容

（1）企业向客户转让可明确区分的商品或服务（货）；

（2）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（事）。

2、识别已承诺的商品或服务

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。



3、根据合同内容可明确区分的商品或服务

确定了商品本身能够明确区分后，还应当在合同层面继续评估合同之间是否可明确区分。

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。

（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。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】甲公司为乙公司建造写字楼的合同中，甲公司向乙公司提供的砖头、水泥、人工等都能够使客户获益。但是，在该合同下，甲公司对乙公司承诺的是为其建造一栋写字楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，甲公司需提供重大的服务将这些商品或服务进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给乙公司。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分。

【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，虽然该软件无需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，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。此时，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。企业应将合同中承诺的销售现有软件和安装服务，作为单一履约义务进行会计处理。

三、确定交易价格

企业代第三方收取的款项（例如收取的增值税销项税额）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。

（一）可变对价

1、识别可变对价

企业与客户的合同中约定的对价金额可能会因折扣、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。

2、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。

（1）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。

（2）当合同仅有两个可能结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额。

**第二节 收入的确认和计量**

【例13-7】甲公司生产和销售洗衣机。2024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。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。

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，甲公司估计交易价格为每台1 870元（2 000×50%＋
1 800×40%＋1 500×10%）。

2024年3月，甲公司账务处理为：（万元）

借：应收账款 187

 贷：主营业务收入 187

3、计入交易价格的可变对价金额的限制

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。

【例13-9】2024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2024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2024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。2024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：

（1）2024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为12 000元（80×150）。

（2）2024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]。

累计收入=1 2000+68 500=80 500元=1150 × 70

（二）合同中存在的重大融资成分

1、识别合同中存在的重大融资成分

当合同各方以在合同中（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就该交易提供了重大融资利益时，合同中即包含了重大融资成分。

【例】甲公司订立一项建造一幢建筑物的合同，该合同规定了在三年合同期内对甲公司履约的预定里程碑付款。履约义务在一段时间内履行，且预定的里程碑付款与主体预计的履约相一致。合同规定，客户在整个合同期间内保留（即不予支付）每一里程碑付款的特定比例，并仅当建筑物建造完成后才支付给甲公司。

解析：甲公司认为该合同并未包含重大融资成分，里程碑付款与主体的履约进度相一致，且合同规定保留的每一里程碑付款的特定比例旨在为客户提供保护，以免承建商不能充分完成其合同义务。

2、合同中存在的重大融资成分的会计处理

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。

【例13-11】2023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2023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。

答案：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）2023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）2023年12月31日确认融资成分的影响：

借：财务费用 （4 000 000×6％）240 000

 贷：未确认融资费用　 240 000

（3）2024年12月31日交付产品

借：财务费用 （4 240 000×6％）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

（三）非现金对价

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。

非现金对价的公允价值因对价形式（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），而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

**第二节 收入的确认和计量**

（四）应付客户对价

企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时，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。

【例13-13】2024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商品分别构成单项履约义务，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，合计2 500元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

解析：

分摊至A商品的合同价款为400元，

［（500÷（500+2 000）×2 000］；

分摊至B商品的合同价款为1 600元，

［（2 000÷（500+2 000）×2 000］。

甲公司的账务处理如下：

（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　　　 2 000

 贷：合同资产　　　 400

　　 主营业务收入 1 600

五、履行每一单项履约义务时确认收入

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

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。

（一）在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

（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。（边履约边受益）

如果该继续履行合同的企业实质上无需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】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，由另外一家运输公司接替企业继续提供该运输服务。

解析：由于A市到C市之间的运输服务是无需重新执行的，因此，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，所以，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。

如果客户在企业创建该商品的过程中就能够控制这些商品，应当认为企业提供该商品履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

【例】企业与客户签订合同，在客户拥有的土地上按照客户的设计要求为其建造厂房。在建造过程中客户有权修改厂房设计，并与企业重新协商设计变更后的合同价款。客户每月末按当月工程进度向企业支付工程款。如果客户终止合同，
已完成建造部分的厂房归客户所有。

解析：企业为客户建造厂房，该厂房位于客户的土
地上，客户终止合同时，已建造的厂房归客户所有。这些均表明客户在该厂房建造的过程中就能够控制该在建的厂房。因此，企业提供的该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，
企业应当在提供该服务的期间内确认收入。

（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。

【例13-17】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。甲公司在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。

解析：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。

**第二节 收入的确认和计量**

（二）在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

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客户的商品。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 方法 | 内容 | 特殊情况 |
| 产出法 | 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、已达到的工程进度结点、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法。 | 当产出法所需要的信息可能无法直接通过观察获得，或者为获得这些信息需要花费很高的成本时，可采用投入法。 |

【例13-18】2023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10万元（不含税价）。截至2023年12月31日，甲公司共更换铁轨60根，剩余部分预计在2024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2023年12月31日，该合同的履约进度为60%，甲公司应确认的收入为6万元（10万元×60%）。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 方法 | 内容 | 特殊情况 |
| 投入法 | 根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，主要包括已投入的材料数量、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。 | 需要对履约进度进行调整的情况包括：①已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度；②已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。 |

【例-单选题】2024年1月1日，A公司与B公司签订一项产品安装劳务，预计安装期16个月，合同总收入200万元（不含增值税），合同预计总成本为120万元。至2024年年底已预收款项160万元（不含增值税），余款在安装完成时收回，至2024年12月31日实际发生成本78万元，预计还将发生成本42万元。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，A公司采用成本法确认收入，不考虑其他因素，则A公司2024年度应确认收入为（ ）万元。

A.130 B.200 C.160 D.78

答案：A

解析：A公司2024年度应确认的收入=200×［78/（78+42）×100%］=130（万元）。

企业在采用投入法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：（两种）

①已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度；

如非正常消耗，包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。

②已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。（例如安装的电梯的购买成本）

【例13-21】2023年10月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼并安装一部电梯，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。

2023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2024年2月才会安装该电梯。截至2023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（投入）法确定履约进度。上述金额均不含增值税。

【分析】若计算履约进度时考虑电梯成本，则已发生的成本和履约进度不成比例，所以计算履约进度时应将电梯成本扣除。

履约进度=（40-30）÷（80-30）=20%；

2023年12月应确认的收入

=（100-30）×20%+30=44（万元）；

已售商品成本=（80-30）×20%+30=40（万元）。

**第二节 收入的确认和计量**

（三）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。

在判断客户是否取得商品控制权时，应当考虑下列迹象：

（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，两个例外情况：

①委托代销安排 ②售后代管商品安排

（4）客户已接受该商品。

①委托代销安排

【例13-23节选】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。

解析：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，应当在丙公司将W商品销售给最终客户时确认收入。根据上述资料，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：销售费用——代销手续费　　　　　 1 000

　贷：应收账款——丙公司　　　　　　　　1 000

（3）结转成本及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

借：主营业务成本　　　　　 6 000

 贷：发出商品 6 000

②售后代管商品安排

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。

【例13-24】2023年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台设备和专用零部件。该设备和零部件的制造期为2年。甲公司在完成设备和零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定企业向客户转让设备和零部件为两个单项履约义务，且都属于在某一时点履行的履约义务。

2024年12月31日，乙公司支付了该设备和零部件的合同价款，并对其进行了验收。乙公司运走了设备，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。乙公司已拥有零部件的法定所有权，且这些零部件可明确识别为属于乙公司的物品。甲公司在其仓库内的单独区域内存放这些零部件，并且应乙公司的要求可随时发货，甲公司不能使用这些零部件，也不能将其提供给其他客户使用。

本例中，2024年12月31日，该设备的控制权转移给乙公司；对于零部件而言，甲公司已经收取合同价款，但是应乙公司的要求尚未发货，乙公司已拥有零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然这些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，这些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设备和零部件的相关收入。除销售设备和零部件之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与设备和零部件可明确区分，构成单项履约义务。

**第三节 合同成本**

一、合同履约成本

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。

（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。

【例13-26】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。

解析：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（合同履约成本）。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。

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。

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。例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费，投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，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，也属于为取得合同发生的增量成本。

【例13-28】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，甲公司发生下列支出：

（1）聘请外部律师进行尽职调查的支出为15 000元；

（2）因投标发生的差旅费为10 000元；

（3）销售人员佣金为5 000元，甲公司预期这些支出未来能够收回。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。

解析：

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。

三、合同履约（取得）成本的减值

合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于（剩余收入-剩余成本）的差额的，超出部分应当计提减值准备，确认为资产减值损失。

借：资产减值损失

 贷：合同取得成本减值准备

 合同履约成本减值准备

可以转回

**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

应当在客户取得商品控制权时，按照而预期有权收取的对价金额确认收入，按照预期将退还的金额确认负债；同时，按预期将退回商品的账面价值，确认为应收退货成本，按照转让商品的账面价值，扣除应收退货成本的净额结转成本。

【例13-29】甲公司是一家健身器材销售公司。2023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2023年12月1日之前支付货款，在2024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2023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。2023年3月31日发生销售退回退货量为400件，款项已支付，实际发生退回时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。

要求：根据上述资料编制相关会计分录。

答案：

（1）2023年10月1日发出健身器材时

借：应收账款　　　 2 825 000

 贷：主营业务收入 （4 000×500） 2 000 000

 应交税费——应交增值税（销项税额） 325 000

 预计负债 （1 000×500）500 000

借：主营业务成本 （4 000×400） 1 600 000

 应收退货成本 （1 000×400） 400 000

 贷：库存商品 2 000 000

（2）2023年12月1日前收到货款时

借：银行存款　　　 　 2 825 000

 贷：应收账款　　　　　　　 2 825 000

（3）2023年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估
（估计退货数量为500件）

借：预计负债　 250 000（500×500）

 贷：主营业务收入　　　　　 　 250 000

借：主营业务成本　　　 　 200 000

 贷：应收退货成本　　　　 200 000（500×400）

（4）2024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：应交税费——应交增值税（销项税额）26 000

 预计负债　　　　 　 　250 000

 贷：主营业务收入　　　　 50 000

 银行存款　　　　　　　　 　 226 000

借：库存商品　　 160 000

 主营业务成本 40 000

 贷：应收退货成本 200 000

二、附有质量保证条款的销售

企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照收入准则进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。

【例13-30】甲公司与客户签订合同，销售一部手机。该手机自出售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。

解析：甲公司的承诺包括：销售手机、提供质量保证服务以及维修服务。甲公司针对产品的质量问题提供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。

三、主要责任人和代理人

企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 特征 | 收入确认 |
| 主要责任人 | 企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人。 | 应当按照已收或应收对价总额确认收入（总额法确认收入）。 |
| 代理人 | 企业在向客户转让商品前不能控制该商品的，该企业为代理人。 | 按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定（净额法确认收入）。 |

企业在判断控制权转移时，应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，包括：

（1）转让商品的主要责任是企业还是第三方；

（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；

（3）所交易商品的价格由企业还是第三方决定。

企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。

【例】2024年1月，甲旅行社从A航空公司购买了一定数量的折扣机票，并对外销售。甲旅行社向旅客销售机票时，可自行决定机票的价格等，未售出的机票不能退还给A航空公司。

解析：甲旅行社向客户提供的特定商品为机票，并在确定特定客户之前已经预先从航空公司购买了机票，因此，该权利在转让给客户之前已经存在。甲旅行社从A航空公司购入机票后，可以自行决定该机票的价格、向哪些客户销售等，甲旅行社有能力主导该机票的使用并且能够获得其几乎全部的经济利益。因此，甲旅行社在将机票销售给客户之前，能够控制该机票，甲旅行社的身份是主要责任人。

【例13-31】甲公司经营购物网站，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。

本例中，甲公司经营的购物网站是一个购物平台，零售商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的商品或服务。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司从未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，甲公司不能控制零售商用于完成该网站订单的相关存货。

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，而并未自行提供这些商品，甲公司在该交易中的身份是代理人。

**第四节 关于特定交易的会计处理**

四、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。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。

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。

【例13-34】2023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2023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%。假定不考虑增值税等因素的影响（计算结果保留整数）。

解析：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，应当作为一项单独的履约义务。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+9 500）］×100 000=91 324（元）

分摊至积分的交易价格=［9 500÷（100 000+9 500）］×100 000=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

 合同负债　　 8 676

截至2023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。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=4 500÷9 500×8 676=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2024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=8 500÷9 700×8 676-4 110

 =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。

五、授予知识产权许可

1.总原则

（1）企业向客户授予知识产权许可的，应当按照准则规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务；

（2）构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

2.对于构成单项履约义务的授予知识产权许可确认相关收入的原则，进一步确定该履约义务在某一时段内履行还是在某一时点履行。

企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时（3条），应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点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。

**第四节 关于特定交易的会计处理**

【例13-35】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司。甲公司授权乙公司在4年内使用其3部连环漫画中的角色形象和名称。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色。但是，甲公司会定期创造新的角色，且角色的形象也会随时演变。乙公司是一家大型游轮的运营商，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。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。也就是说，与知识产权许可相关的额外活动并未向客户提供其他商品或服务，因为这些活动是企业授予知识产权许可承诺的一部分，且实际上改变了客户享有知识产权许可的内容。

甲公司需要评估该知识产权许可相关的收入应当在某一时段内确认还是在某一时点确认。甲公司考虑了下列因素：

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，这些活动直接对乙公司产生的有利或不利影响，这是因为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或服务。因此，甲公司授予该知识产权许可的相关收入应当在某一时段内确认。

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可能是最恰当的方法。

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（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。

【例】甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为200万元，同时双方约定两年之后，甲公司将以120万元的价格回购该设备。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。

解析：根据合同有关甲公司在两年后回购该设备的 规定，乙公司并未取得该设备的控制权。不考虑货币时间价值等影响，该交易的实质是乙公司支付了80万元（200万元-120万元）的对价取得了该设备2年的使用权。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

【例】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2 500万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将远低于2 500万元。假定不考虑时间价值的影响。

解析：甲公司的回购价格高于原售价，但远低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融资交易进行会计处理。

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。

【例13-39改】甲公司经营连锁面包店。2024年，甲公司向客户销售了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20%的部分不会被消费。截至2024年12月31日，客户使用该储值卡消费的金额为400 000元。本题暂不考虑增值税

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20万元，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2024年销售的储值卡应当确认的收入金额为50万元（40+20÷80×40）。甲公司的账务处理为：

（1）销售储值卡：

借：库存现金 100

 贷：合同负债　　 100

（2）根据储值卡的消费金额确认收入：

借：合同负债　　 50

 贷：主营业务收入 50

八、无需退回的初始费

企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。

【例13-41】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。

解析：甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务，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。