

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第十三章 收入

本章考情分析

本章是重点章，客观题及大题均可考查。

主要考点：

收入确认的条件；各项业务收入的核算。

第一节 收入概述

一、收入的概念

本章适用于所有与客户之间的合同。

二、收入确认的原则

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，收入的金额应当反映企业因转让这些商品（或服务，以下简称商品）而预期有权收取的对价金额。

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。即：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。

第一节 收入概述

取得相关商品控制权，取得商品控制权包括以下三个要素：

三要素	
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。如果客户只能在未来的某一期间主导该商品的使用并从中获益，则表明其尚未取得该商品的控制权
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
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。客户可以通过很多方式直接或间接地获得商品的经济利益，例如使用、消耗、出售或持有该商品、使用该商品提升其他资产的价值，以及将该商品用于清偿债务、支付费用或抵押等

第二节 收入的确认和计量

收入的确认和计量大致分为五步：

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。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

企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，企业应当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的商品（或提供的服务，以下简称转让的商品）相关的权利和义务；

第二节 收入的确认和计量

- （3）该合同有明确的与所转让的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。

第二节 收入的确认和计量

在进行上述判断时，需要注意以下三点：

注意问题	解释
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，包括合同订立的方式和流程、具有法律约束力的权利和义务的时间等。对于合同各方均有权单方面终止完全未执行的合同，且无需对合同其他方作出补偿的，企业应当视为该合同不存在
合同具有商业实质	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
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在进行判断时，应当考虑是否存在价格折让）。存在价格折让的，应当在估计交易价格时进行考虑

第二节 收入的确认和计量

不同情形	是否确认收入	解释
对于不能同时满足上述收入确认的五个条件的合同	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）无需退回时，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	其中，企业向客户收取无需退回的对价的，应当在已经将该部分对价所对应的商品的控制权转移给客户，并且已不再向客户转让额外的商品且不再负有此类义务时，将该部分对价确认为收入；或者，在相关合同已经终止时，将该部分对价确认为收入

第二节 收入的确认和计量

【例 16-1】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本节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，而后三个季度仅按名义金额付款。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。

第二节 收入的确认和计量

本例中，该合同在合同开始日满足收入确认的前提条件，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，按照金融资产减值的要求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“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件不再满足，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。

第二节 收入的确认和计量

(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，在满足相关条件时，应当合并为一份合同进行会计处理。

(三) 合同变更。

本节所称合同变更，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：

第二节 收入的确认和计量

不同情形	会计处理	
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，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理	判断新增合同价款是否反映了新增商品的单独售价时，应当考虑为反映该特定合同的具体情况而对新增商品价格所做的适当调整。例如，在合同变更时，企业由于无需发生为发展新客户等所须发生的相关销售费用，可能会向客户提供一定的折扣，从而在新增商品单独售价的基础上予以适当调整
合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形。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。

合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形	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	-
---------------------------	--	---

第二节 收入的确认和计量

【例 16-2】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）。上述价格不包括增值税。

解析：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。

第二节 收入的确认和计量

【例 13-3】接例 13-2，甲公司新增的 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 件产品的合同价格中进行抵减，金额为 900 元。上述价格均不包含增值税。

第二节 收入的确认和计量

【解析】

本例中，由于 900 元的折让金额与已转让的 60 件产品有关，因此应将其作为已销售的 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（ 100×6 ）与合同变更部分的对价 2 400 元（ 80×30 ）之和，新合同中的 90 件产品应确认的收入为 93.33 元（ $8400/90$ ）。

第二节 收入的确认和计量

【例 13-4】20x8 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 20x8 年末，乙公司累计已发生成本 420 万元，履约进度为 60%（ $420 \text{ 万元} / 700 \text{ 万元}$ ）

因此，乙公司在 20x7 年确认收入 600 万元（1 000 万元 X60%）。

20x9 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。

第二节 收入的确认和计量

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 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）】，乙公司在合同变更日应额外确认收入 14.4 万元（51.2%X 1200 万元-600 万元）。

第二节 收入的确认和计量

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，企业应当对合同进行评估，识别该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。

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：

（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。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：

- 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，即该商品能够明确区分；
- 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。组合产出的价值通常高于或显著不同于各单项商品的价值总和。

第二节 收入的确认和计量

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：

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】企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的砖头、水泥、人工等都能够使客户获益，但是，在该合同下，企业对客户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，企业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）转让给客户。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。

第二节 收入的确认和计量

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。

【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。

第二节 收入的确认和计量

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】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，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。

第二节 收入的确认和计量

需要说明的是，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。

第二节 收入的确认和计量

（二）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。

企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分。

【例如】企业向客户提供两年的酒店管理服务，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，该服务符合“实质相同”的条件。

第二节 收入的确认和计量

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。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。

（一）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、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

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。

第二节 收入的确认和计量

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。

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。

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。

第二节 收入的确认和计量

【例 13-7】2x18 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 2x18 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 2x18 年的采购量超过 2 000 件时，每件产品的价格为 70 元。乙公司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。2x18 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。

第二节 收入的确认和计量

解析：

本例中，2x18 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 80 元的单价确认收入，满足在不确定性消除后（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）。2x18 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 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【 $70 \times (1\,000 + 150) - 12\,000$ 】。

第二节 收入的确认和计量

（二）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】企业以赊销的方式销售商品等。

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。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)下列两项的共同影响：

一是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；

二是相关市场的现行利率。

第二节 收入的确认和计量

表明企业与客户之间的合同未包含重大融资成分的情形有：

情形	举例
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	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；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	按照实际销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	合同约定的支付条款目的是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

第二节 收入的确认和计量

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的现销价格的折现率。

第二节 收入的确认和计量

简化处理：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的重大融资成分。

借：银行存款

 未确认融资费用

贷：合同负债

借：财务费用

 未确认融资费用

交付产品时：

借：财务费用

 未确认融资费用

借：合同负债

 主营业务收入

第二节 收入的确认和计量

合同负债：企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。

合同资产：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以外的其他因素。

合同负债：企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。

合同资产：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以外的其他因素。

合同资产在资产负债表中可列为“合同资产”或“其他非流动资产”。

合同负债在资产负债表中可列为“合同负债”或“其他非流动负债”。

（三）非现金对价。

交易价格的确定：合同开始日的公允价值。

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	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
企业应付客户对价是为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
企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的	超过金额应当冲减交易价格
向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的	应当将应付客户对价全额冲减交易价格

在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当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。

第二节 收入的确认和计量

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

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。

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

第二节 收入的确认和计量

方法	含义
市场调整法	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，确定其单独售价的方法
成本加成法	根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法
余值法	根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，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。

第二节 收入的确认和计量

【例 13-10】2x18 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，合同价款为 2 500 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。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

第二节 收入的确认和计量

本例中，分摊至 A 商品的合同价款为 400（ $500 / 2 \times 500 \times 2000$ ）元，分摊至 B 商品的合同价款为 1600（ $2 \times 000 / 2 \times 500 \times 2000$ ）元。

（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

第二节 收入的确认和计量

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。

第二节 收入的确认和计量

（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。企业在履约过程中是持续地向客户转移该服务的控制权的，该履约义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。

第二节 收入的确认和计量

【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，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，因此，企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。企业在判断其他企业是否实质上无需重新执行企业累计至今已经完成的工作时，应当基于以下两个前提：一是不考虑可能会使企业无法

第二节 收入的确认和计量

（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。企业在履约过程中创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，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的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。

①商品具有不可替代用途。

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。需要注意以下五点：一是，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取的款项应当大致相当于累计至今已经转移给客户的商品的售价，即该金额应当能够补偿企业已经发生的成本和合理利润。其中，合理的利润补偿并非一定是该合同的整体毛利水平。

第二节 收入的确认和计量

二是，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，并不意味着企业拥有随时可行使的无条件收款权。应考虑，在整个合同期间的任一时点，假设由于客户或其他方原因导致合同提前终止时，企业是否有权主张该收款权利，即有权要求客户补偿其截至目前已完成的履约部分应收取的款项。

三是，当客户只有在某些特定时点才能要求终止合同，或者根本无权终止合同时终止了合同（包括客户没有按照合同约定履行其义务）时，如果合同条款或法律法规赋予了企业继续执行合同（即企业继续向客户转移合同中承诺的商品并要求客户支付对价）的权利，则表明企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

第二节 收入的确认和计量

四是，企业在进行相关判断时，不仅要考虑合同条款的约定，还应当充分考虑所处的法律环境（包括适用的法律法规、以往的司法实践以及类似案例的结果等）是否对合同条款形成了补充，或者会凌驾于合同条款之上。

五是，企业和客户在合同中约定的具体付款时间表并不一定意味着，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

【例 13-11】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。

第二节 收入的确认和计量

【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，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

2、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和服务。

（1）产出法。

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。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑所选择的产出指标是否能够如实地反映向客户转移商品的进度。

第二节 收入的确认和计量

【例 13-12】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 20x7 年 12 月 31 日，甲公司共更换铁轨 60 根，剩余部分预计在 20x8 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】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 20x7 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 6 万元（10 万元 x60%）。

产出法是直接计量已完成的产出，一般能够客观地反映履约进度。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。

第二节 收入的确认和计量

（2）投入法。

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。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。

【例 13-13】甲公司于 2x18 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 600000 元，至年底已预收安装费 440000 元，实际发生安装费用为 280000 元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用 120000 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：

第二节 收入的确认和计量

【例 13-13】甲公司于 2x18 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 600000 元，至年底已预收安装费 440000 元，实际发生安装费用为 280000 元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用 120000 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：

实际发生的成本占估计总成本的比例
=280000 / (280 000 +120 000) x 100%=70%

2x18 年 12 月 31 日确认的劳务收入
=600 000 x70% -0 =420 000（元）

第二节 收入的确认和计量

（1）实际发生劳务成本。

借：合同履约成本——设备安装 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）2x18 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——设备安装 420 000
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

第二节 收入的确认和计量

实务中，企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度。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的情形有：

第二节 收入的确认和计量

调整成本的情形	内容	解释
已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度	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	如因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗,包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等
已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例	在采用成本法时需要进行适当调整。当企业在合同开始日就能够预期将满足下列所有条件时,企业在采用成本法时不应包括该商品的成本,而是应当按照其成本金额确认收入:	一是该商品不构成单项履约义务;二是客户先取得该商品的控制权,之后才接受与之相关的服务;三是该商品的成本占预计总成本的比重较大;四是企业自第三方采购该商品,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

第二节 收入的确认和计量

【例 13-14】20x8 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。

20x8 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 20x9 年 2 月才会安装该电梯。截至 20x8 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。

第二节 收入的确认和计量

【解析】本例中,截至 20x8 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。

因此,20x8 年 12 月,该合同的履约进度为 20%【 $(40-30)/(80-30)$ 】,应确认的收入和成本金额分别为 44 万元【 $(100-30)*20\%+30$ 】和 40 万元【 $(80-30)*20\%+30$ 】。

第二节 收入的确认和计量

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。

每一资产负债表日,企业应当对履约进度进行重新估计。

资产负债表日,企业应当在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。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。每一资产负债表日,企业应当对履约进度进行重新估计。

第二节 收入的确认和计量

(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)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。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,那么企业所保留的这项权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍。

第二节 收入的确认和计量

(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。但客户占有了某项商品的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。

(1)委托代销安排

受托方获得对该商品控制权的,企业应当按销售商品进行会计处理,这种安排不属于委托代销安排;受托方没有获得对该商品控制权的,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。

第二节 收入的确认和计量

【例 13-15】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 1 600 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。

第二节 收入的确认和计量

本例中,甲公司将 W 商品发送至乙公司后,乙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,乙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乙公司控制,乙公司没有取得这些商品的控制权。因此,甲公司将 W 商品发送至乙公司时,不应确认收入,而应当在乙公司将 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:

第二节 收入的确认和计量

(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 11 600

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) 1 600

借:主营业务成本——销售 W 商品 6 000

贷:发出商品——丙公司 6 000

第二节 收入的确认和计量

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 10 600

贷:应收账款—丙公司 10 600

第二节 收入的确认和计量

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——甲公司 20 000

(2) 对外销售。

借:银行存款 11 600

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) 1 600

第二节 收入的确认和计量

(3) 收到增值税专用发票。

借:受托代销商品——甲公司 10 000

应交税费——应交增值税(进项税额) 1 600

贷:应付账款——甲公司 11 600

(4) 支付货款并计算代销手续费。

借:应付账款——甲公司 11 600

贷:银行存款 10 600

其他业务收入——代销手续费 1000

第二节 收入的确认和计量

(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。

此时,企业除了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条件,才表明客户取得了该商品的控制权:

- ①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;
- ②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;
- ③该商品可以随时交付给客户;
- ④企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

第二节 收入的确认和计量

【例 13-16】20x8 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,且都属于在某一时刻履行的履约义务。

20x9 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。

第二节 收入的确认和计量

【解析】本例中，20x9年1月31日，该设备的控制权移给乙公司；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，甲公司需要将部分交易价格分摊至该项服务，并在提供该项服务的期间确认收入。

第二节 收入的确认和计量

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。企业保留的因维护服务而产生的风险并不影响企业有关主要风险和报酬转移的判断。

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。一是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；二是企业向客户转让商品时，无法客观地确定该商品是否符合合同规定的条件，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。

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，属于存货、固定资产、无形资产等规范范围的，应当按照相关章节进行会计处理；不属于其他章节规范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：

第三节 合同成本

- 1、该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。如。与合同直接相关的成本包括直接人工等。
- 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。

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。

第三节 合同成本

【例 13-17】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。

第三节 合同成本

【解析】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。

第三节 合同成本

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。

第三节 合同成本

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。企业采用该简化处理方法的，应当对所有类似合同一致采用。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，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。

第三节 合同成本

【例 13-18】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。

第三节 合同成本

【解析】

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。

注：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。

第三节 合同成本

满足上述条件确认为资产的合同取得成本，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。

第三节 合同成本

三、与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

（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。

第三节 合同成本

（二）减值。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。以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款（1）和（2）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。

在确定合同履约成本和合同取得成本的减值损失时，企业应当首先确定其他资产减值损失；然后，按照本节的要求确定合同履约成本和合同取得成本的减值损失。

企业按照资产减值测试相关资产组的减值情况时，应当将按照上述规定确定上述资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

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

对于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（包括退回商品的价减损）后的余额，确认为一项资产，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。

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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13-19】甲公司是一家健身器材销售公司。2x18 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 40 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 2x18 年 12 月 31 日之前支付货款，在 2x19 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 2x18 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，

第四节 关于特定交易的会计处理

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）2x18 年 10 月 1 日发出健身器材：

借：应收账款	2 900 000
贷：主营业务收入	2 000 000
预计负债-应付退货款	500 000
应交税费-应交增值税（销项税额）	400 000
借：主营业务成本	1 600 000
应收退货成本	400 000

贷：库存商品 2 000 000

第四节 关于特定交易的会计处理

(2) 2x18年12月31日前收到货款时

借：银行存款 2 900 000

贷：应收账款 2 900 000

(3) 2x18年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估

借：预计负债 250 000

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

第四节 关于特定交易的会计处理

(4) 2x19年3月31日发生销售退回，实际退货量为400件，退货款已支付

借：库存商品 160 000

应交税费-应交增值税（销项税额） 32 000

预计负债-应付退货款 250 000

贷：应收退货成本 160 000

主营业务收入 50 000

银行存款 232 000

借：主营业务成本 40 000

贷：应收退货成本 40 000

第四节 关于特定交易的会计处理

二、附有质量保证条款的销售

对于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，按照本节进行会计处理；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。

第四节 关于特定交易的会计处理

客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。

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。
2. 质量保证期限。
3. 企业承诺履行任务的性质

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13-20】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。

【解析】本例中，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，应当按照相关要求要求进行会计处理。

第四节 关于特定交易的会计处理

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。

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；否则，该企业为代理人，应当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。

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。

第四节 关于特定交易的会计处理

（一）企业作为主要责任人的情况

1、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。

【例 13-21】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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【解析】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

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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13-22】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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【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月且务，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，包括要求玛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服务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。

第四节 关于特定交易的会计处理

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，才能够将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13 -23】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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【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。

第四节 关于特定交易的会计处理

企业无论是主要责任人还是代理人，均应当在履约义务履行时确认收入。企业为主要责任人的，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；企业为代理人的，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。

第四节 关于特定交易的会计处理

（二）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：

- 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主方承担。
- 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。

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

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。

企业提供重大权利的,应作为单项履约义务,按照本节有关交易价格分摊的要求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。

额外购买选择权的情况包括销售激励、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。

该选择权向客户提供了重大权利的,应当作为单项履约义务。

客户虽然有额外购买商品选择权,但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的,不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13-24】 20x7 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 20x7 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等的影响。

第四节 关于特定交易的会计处理

【解析】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 = $【100\ 000 / (100\ 000 + 9\ 500)】 \times 100\ 000 = 91\ 324$ (元)

分摊至积分的交易价格 = $【9\ 500 / (100\ 000 + 9\ 500)】 \times 100\ 000 = 8\ 676$ (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。

第四节 关于特定交易的会计处理

借: 银行存款 100 000

贷: 主营业务收入 91 324

合同负债 8 676

截至 20x7 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。

第四节 关于特定交易的会计处理

积分应当确认的收入 = $4\ 500 / 9\ 500 \times 8\ 676 = 4\ 110$ (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 20x8 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 = $8\ 500 / 9\ 700 \times 8\ 676 - 4\ 110 = 3\ 493$ (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。

第四节 关于特定交易的会计处理

借: 合同负债 3 493

贷: 主营业务收入 3 493

五、授予知识产权许可

(一) 授予知识产权许可是否构成单项履约义务

对于不构成单项履约义务的,企业应当将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理。授予知识产权许可不构成单项履约义务的情形包括:

- 一是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;
- 二是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。

第四节 关于特定交易的会计处理

(二) 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

对于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,同时满足下列条件时,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。当企业从事的后续活动并不影响授予客户的知识产权许可时,企业的后续活动只是在改变其自己拥有的资产。
3. 该活动不会导致向客户转让商品。

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13-25】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司。甲公司授权乙公司可在 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。

【解析】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。

第四节 关于特定交易的会计处理

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。

第四节 关于特定交易的会计处理

(三) 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务

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 13-26】甲音乐唱片公司将其拥有的一营经典民歌的版权授于乙公司，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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【解析】本例中，甲公司除了授于该版权许可外，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，会额确认收入。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。

第四节 关于特定交易的会计处理

(四) 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(如：按照客户的销售额)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 13-27】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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【解析】本例中，甲公司的承诺也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为按照乙公司实际销售情况收取的特许权使用费，与之相关的授于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。如果授于电影版权许可、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。

第四节 关于特定交易的会计处理

六、售后回购

售后回购表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

对于不同类型的售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

第四节 关于特定交易的会计处理

不同情形	会计处理
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	回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照第 22 章进行会计处理
	回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在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。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入
企业负有应客户要求回购商品义务		客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 16-28】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 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将远低于 1 500 万元。

【解析】本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格低于原售价，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。

第四节 关于特定交易的会计处理

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，待履行了相关履约义务时再转为收入。

当企业预收款项无需退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，例如，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。

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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13-29】甲公司经营连锁面包店。2 x 18 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 50 000 元）的部分不会被消费。截至 2 x 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。

第四节 关于特定交易的会计处理

【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 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。因此，甲公司在 2 x 18 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 362 976 元 $[(400\,000 + 50\,000 \times 400\,000 / 950\,000) / (1 + 16\%)]$ 。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 862 069
应交税费——待转销项税额 137 931

第四节 关于特定交易的会计处理

（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 362 976

应交税费——待转销项税额 $[400\ 000 / (1+16\%) \times 16\%]$

55 172

贷：主营业务收入 362 976

应交税费——应交增值税(销项税额) 55 172

第四节 关于特定交易的会计处理

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。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

情形		会计处理
初始费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	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	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
该初始费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

第四节 关于特定交易的会计处理

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按照本节合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。

第四节 关于特定交易的会计处理

【例 13-30】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。甲公司收的入会费和年费均无需返还。

【解析】本例中,甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务,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。