

**冲刺预测班**  
**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、费用和利润**

**第十三章 收入、费用和利润**

**一、收入的确认和计量**

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。

**第十三章 收入、费用和利润**

**(一) 识别与客户订立的合同**

**1. 收入确认的原则。**

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。

**第十三章 收入、费用和利润**

**2、收入确认的前提条件。**

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：5个条件

其中关注：企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

**第十三章 收入、费用和利润**

**3、合同变更。**

**第十三章 收入、费用和利润**

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

**第十三章 收入、费用和利润**

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	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
---	---	--

品之间可明确区分的	承诺的对价金额。
-----------	----------

### 第十三章 收入、费用和利润

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	-
---------------------------	--	---

### 第十三章 收入、费用和利润

#### （二）识别合同中的单项履约义务

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：

1. 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。
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。

#### （三）确定交易价格

1. 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。

### 第十三章 收入、费用和利润

2. 合同中存在的重大融资成分：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。

3. 非现金对价。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。

4. 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。

### 第十三章 收入、费用和利润

#### （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。

具体涉及：

分摊合同折扣；分摊可变对价；交易价格的后续变动。

1. 分摊合同折扣：企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊。有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。教材【例 16-7】

### 第十三章 收入、费用和利润

2. 分摊可变对价。

3. 交易价格的后续变动。交易价格发生后续变动的，企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。

### 第十三章 收入、费用和利润

不同情形	会计处理
合同变更属于本节合同变更第（1）规定情形	企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理
合同变更属于本节合同变更第（2）规定情形，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可	企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分

变对价相关的	摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊
合同变更之后发生除上述第（1）和（2）种情形以外的可变对价后续变动的	企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行（或部分未履行）的履约义务

### 第十三章 收入、费用和利润

#### （五）履行每一单项履约义务时确认收入

1. 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。
- （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。

### 第十三章 收入、费用和利润

2、在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法：在该段时间内按照履约进度确认收入。  
履约进度的确定方法：投入法、产出法。

### 第十三章 收入、费用和利润

【总结】客户已取得商品控制权：

- （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，即客户已实物占有该商品。
- （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。
- （5）客户已接受该商品。
- （6）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

### 第十三章 收入、费用和利润

#### 三、关于合同成本

##### （一）合同履约成本

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：

### 第十三章 收入、费用和利润

一是该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。

二是，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。

三是，该成本预期能够收回。

### 第十三章 收入、费用和利润

##### （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。

### 第十三章 收入、费用和利润

##### （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

1. 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。

### 第十三章 收入、费用和利润

2、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。

### 第十三章 收入、费用和利润

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。

### 第十三章 收入、费用和利润

#### 四、关于特定交易的会计处理

##### （一）附有销售退回条款的销售

发出商品时：

借：应收账款

贷：主营业务收入

    预计负债-应付退货款

    应交税费-应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

    应收退货成本

贷：库存商品

### 第十三章 收入、费用和利润

##### （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。

### 第十三章 收入、费用和利润

##### （三）主要责任人和代理人

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。

### 第十三章 收入、费用和利润

##### （四）附有客户额外购买选择权的销售

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。

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。

### 第十三章 收入、费用和利润

奖励积分的核算：

借：银行存款

贷：主营业务收入

    合同负债

借：合同负债

贷：主营业务收入

**第十三章 收入、费用和利润**

**(五) 授予知识产权许可**

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：

- 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商品。

**第十三章 收入、费用和利润**

**(六) 售后回购**

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：

**第十三章 收入、费用和利润**

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

**第十三章 收入、费用和利润**

**(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。

**第十三章 收入、费用和利润**

**(八) 无需退回的初始费**

该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，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；

**第十三章 收入、费用和利润**

该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，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；

该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，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。