

# 新收入准则 内部学习

宁波博创海纳投资管理有限公司



# 目 录

01

准则修订介绍

02

主要与收入确认相关的增值税规定

03

《企业会计准则第14号—收入》

04

会计科目



# 准则修订介绍

# 一、修订完善新收入准则的背景

---

- 国际会计准则理事会于2014年5月发布了《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》，自2018年1月1日起生效。
- 我国当时现行与收入确认相关的准则仍然是2006年2月财政部发布《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》。
- 为切实解决我国现行准则实施中存在的具体问题，进一步规范收入确认、计量和相关信息披露，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同，借鉴国际财务报告准则第15号，修订形成了新收入准则。并于2017年7月正式发布。

## 二、本次修订的主要内容

01

### 将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型

**现行**收入准则和建造合同准则在某些情形下边界不够清晰，可能导致类似的交易采用不同的收入确认方法，从而对企业财务状况和经营成果产生重大影响。



**新**收入准则要求采用统一的收入确认模型来规范所有与客户之间的合同产生的收入，并且就“在某一时段内”还是“在某一时点”**确认收入**提供具体指引，有助于更好地解决目前收入确认时点的问题，提高会计信息可比性。

## 二、本次修订的主要内容

02

将以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准

**现行**收入准则**要求区分**销售商品收入和提供劳务收入，并且强调在将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购买方时确认销售商品收入，实务中有时难以判断。



**新**收入准则打破商品和劳务的界限，要求企业在履行合同中的履约义务，即客户取得相关商品（或服务）控制权时确认收入，从而能够更加科学合理地反映企业的收入确认过程。

## 二、本次修订的主要内容

03

对于包含多重交易安排的合同的会计处理提供更明确的指引

现行收入准则对于包含多重交易安排的合同仅提供了非常有限的指引，具体体现在收入准则第十五条以及企业会计准则讲解中有关奖励积分的会计处理规定。



新收入准则**对包含多重交易安排的合同的会计处理提供了更明确的指引**，要求企业在合同开始日对合同进行评估，识别合同所包含的各单项履约义务，按照各单项履约义务所承诺商品（或服务）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，进而在履行各单项履约义务时确认相应的收入，有助于解决此类合同的收入确认问题。

## 二、本次修订的主要内容

---

04

对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定

例如，区分总额和净额确认收入、附有质量保证条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售、向客户授予知识产权许可、售后回购、无需退还的初始费等，这些规定将有助于更好的指导实务操作，从而提高会计信息的可比性。

### 三、新收入准则的实施时间和衔接规定的安排

企业类型	实施时间
在境内外同时上市的企业	2018年1月1日
在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业	
其他境内上市企业	2020年1月1日
执行企业会计准则的非上市企业	2021年1月1日



主要与收入确认相关的  
增值税规定

# 一、《中华人民共和国增值税暂行条例》及实施条例规定

---

## 1、增值税纳税义务发生时点

《中华人民共和国增值税暂行条例》第十九条

增值税纳税义务发生时间：

- **（一）发生应税销售行为，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。**
- （二）进口货物，为报关进口的当天。
- 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

# 一、《中华人民共和国增值税暂行条例》及实施条例规定

## 2、《增值税暂行条例实施细则》关于纳税时点的具体解释

### 《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十八条

条例第十九条第一款第（一）项规定的收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：

- （一）采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天；
- （二）采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；
- （三）采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天；

# 一、《中华人民共和国增值税暂行条例》及实施条例规定

---

(四) 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天；

(五) 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天；

(六) 销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天；

(七) 纳税人发生本细则第四条第（三）项至第（八）项所列视同销售货物行为，为货物移送的当天。

## 二、增值税会计处理规定

《增值税会计处理规定》（财会[2016]22号）



### 一、会计科目及专栏设置

增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”、“**预交增值税**”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“**待转销项税额**”、“增值税留抵税额”、“**简易计税**”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”等明细科目。

## 二、增值税会计处理规定

---

“**应交增值税**”明细账内设置“进项税额”、“销项税额抵减”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等专栏。

“**未交增值税**”明细科目，核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预缴的增值税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税额。

“**预交增值税**”明细科目，核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，以及其他按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

## 二、增值税会计处理规定

---

**“待抵扣进项税额”** 明细科目，核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。

**“待认证进项税额”** 明细科目，核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。

**“待转销项税额”** 明细科目，核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。

## 二、增值税会计处理规定

---

**“增值税留抵税额”** 明细科目，核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人，截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。

**“简易计税”** 明细科目，核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。（国家税务总局2018年42号公告）

**“转让金融商品应交增值税”** 明细科目，核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。

**“代扣代缴增值税”** 明细科目，核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

## 二、增值税会计处理规定



### 二、销售业务的账务处理

- 企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，应当按应收或已收的金额，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目，按取得的收入金额，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“固定资产清理”、“工程结算”等科目，按现行增值税制度规定计算的销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税额），贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应贷记“应交税费——应交增值税”科目）。
- 发生销售退回的，应根据按规定开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录。

## 二、增值税会计处理规定

---

按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目。

按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的，应将应纳增值税额，借记“**应收账款**”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目，按照国家统一的会计制度确认收入或利得时，应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入。



《企业会计准则第14号—收入》

# 关于修订印发《企业会计准则第14号—收入》的通知 财会【2017】22号

## 母子公司准则执行



- 母公司执行、子公司尚未执行，编制合并财务报表时，应当按照本准则规定调整子公司的财务报表。
- 母公司尚未执行本准则、而子公司已执行本准则，编制合并财务报表时，可以按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司财务报表直接合并。
- 对合营企业和联营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。

## 非货币性资产交换



- 企业以存货换取客户的固定资产、无形资产等的，按照本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。

# 第一章 总则

- **第一条** 为了规范收入的确认计量和相关信息的披露根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。
- **第二条** 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。

## 指南

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活动。如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等。

# 第一章 总则

---

□ **第三条** 准则适用于所有与客户之间的合同，但下列各项除外：

（一）由《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》、《企业会计准则第24号——套期会计》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》以及《企业会计准则第40号——合营安排》规范的金融工具及其他合同权利和义务，分别适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》、《企业会计准则第24号——套期会计》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》以及《企业会计准则第40号——合营安排》。

（二）由《企业会计准则第21号——租赁》规范的租赁合同，适用《企业会计准则第21号——租赁》。

（三）由保险合同相关会计准则规范的保险合同，适用保险合同相关会计准则。

# 第一章 总则

---

## 客户与合同的定义：

1. 本准则所称**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或服务（以下简称“商品”）并支付对价的一方。
2. 本准则所称**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。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

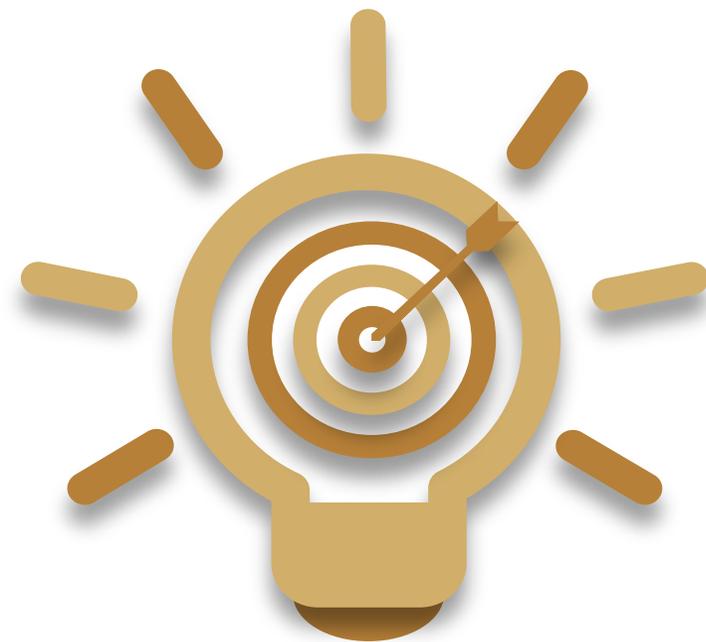
国际财务报告准则定义：**合同**是指双方或多方之间建立可强制执行的权利和义务的协议。

## 第二章 确认收入的五步骤模型

---

### 收入准则的核心原则

主体确认收入的方式应当反映向客户转让商品或服务的方式，而确认的金额应反映主体预计因交付该等商品或服务而有权获得的对价。”（国际会计报告准则15号）



## 第二章 确认收入的五步骤模型

### 新准则收入确认模型

#### 指南

本准则规范的是企业与客户之间的单个合同的会计处理。但是，为便于实务操作，当企业能够合理预计，将本准则规定应用于具有类似特征的合同（或履约义务）组合或应用于该组合中的每一个合同（或履约义务），**将不会对企业的财务报表产生显著不同的影响**时，企业可以在合同组合层面应用本准则，此时，企业应当采用能够反映该合同组合规模和构成的估计和假设。

## 第二章 确认收入的五步骤模型



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。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 步骤一：识别与客户订立的合同

#### 1、合同的标准（或者合同的成立条件）

根据本准则合同定义：**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**。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

## 第三章 收入确认与计量

□ **第五条** 当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品，控制权时确认收入：

- （一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- （二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；
- （三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- （四）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；
- （五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

在合同开始日即满足前款条件的合同，企业在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。合同开始日通常是指合同生效日。

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）。

## 第三章 收入确认与计量

---

【例1】甲房地产开发公司与乙公司签订合同，向其销售一栋建筑物，合同价款为100万元。该建筑物的成本为60万元，乙公司在合同开始日即取得了该建筑物的控制权。根据合同约定，乙公司在合同开始日支付了5%的保证金5万元，并就剩余95%的价款与甲公司签订了不附追索权的长期融资协议，如果乙公司违约，甲公司可重新拥有该建筑物，即使收回的建筑物不能涵盖所欠款项的总额，甲公司也不能向乙公司索取进一步的赔偿。



## 第三章 收入确认与计量

---

【例2】A公司向国外B公司销售一批商品，合同标价为100万元。在此之前，A公司从未向B公司所在国家的其他客户进行过销售，B公司所在国家正在经历严重的经济困难。A公司预计不能从B公司收回全部的对价金额，而是仅能收回60万元。尽管如此，A公司预计B公司所在国家的经济情况将在未来2~3年内好转，且A公司与B公司之间建立的良好关系将有助于其在该国家拓展其他潜在客户。



## 第三章 收入确认与计量

---

【例3】甲公司生产一种非标环保设备，设备存在一定的定制性质，每台设备生产成本为35万元。2019年2月1日，甲公司与客户乙公司签订一台购置合同约定：1、设备价款为113万元；2、交货期为合同签订之日起3个月内交付；3、付款条件为：签订合同5日内，乙公司支付价款的20%；1个月后再支付30%；发货前再支付20%；余款1年后付清。或者规定质保金1年后支付。



## 第三章 收入确认与计量

---

### □ 第六条

在合同开始日不符合本准则第五条规定的合同，企业应当对其进行持续评估，并在其满足本准则第五条规定时按照该条的规定进行会计处理。

对于不符合本准则第五条规定的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无需退回时，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。没有商业实质的非货币性资产交换，不确认收入。

## 第三章 收入确认与计量

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，并且已经停止向客户转让额外的商品，也不再负有此类义务时；或者，相关合同已经终止时，将该部分对价确认为收入。

某些与客户订立的合同可能并不具有固定存续期并且可由任一方在任何时候终止或修改。其他合同则可能按照合同规定定期自动续约。如果合同各方具有单方面终止完全未执行的合同的可执行权利，而无需对另一方（或其他各方）作出补偿，则合同并不存在。

如：【例1】不符合可回收性标准。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 2、合同合并与变更

#### □ 第七条

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：

- （一）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。
- （二）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。
- （三）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）构成本准则第九条规定的单项履约义务。

## 第三章 收入确认与计量

---

□ **第八条** 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：

（一）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。

（二）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（以下简称“已转让的商品”）与未转让的商品或未提供的服务（以下简称“未转让的商品”）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。

（三）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。

本准则所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

## 第三章 收入确认与计量

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，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。此类合同变更不影响原合同的会计处理。

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，从而适当调整新增商品的单独售价，该调整不影响新增商品单独售价的判断。

## 第三章 收入确认与计量

---

【例4】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）。上述价格均不包含增值税。



## 第三章 收入确认与计量

(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的商品或已提供的服务(以下简称“已转让的商品”)与未转让的商品或未提供的服务(以下简称“未转让的商品”)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。

未转让的商品既包括原合同中尚未转让的商品,也包括合同变更新增的商品。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。

教材案例:保洁服务

(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的商品与未转让的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。

## 第三章 收入确认与计量

---

【例5】2x18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2x18年末，乙公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%(420÷700)。因此，乙公司在2x18年确认收入600万元(1000×60%)。

2x19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。



## 第三章 收入确认与计量

---

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）。



## 第三章 收入确认与计量

---

### 步骤二：识别合同中的单项履约义务

正确识别合同中的履约义务，是实现收入确认核心原则的关键。

#### 1、履约义务定义



简单来说，履约义务就是：在合同中能够明确区分的商品或者服务，也就是收入确认的载体。

# 第三章 收入确认与计量

## 1、履约义务的含义

### □ 第九条

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。

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。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

**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，也应当作为单项履约义务。**

转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本准则第十一条规定的、在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

## 第三章 收入确认与计量

---

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。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（或者商品的组合）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。**

履约义务简单说就是：在合同中能够明确区分的商品或者服务和实质相同且转让模式相同的、可明确区分的一系列商品或服务。也就是收入确认的载体。

在识别合同中的单项履约义务时，如果合同承诺的某项商品不可明确区分，企业应当将该商品与合同中承诺的其他商品进行组合，直到该组合满足可明确区分的条件。

## 第三章 收入确认与计量

### 2、明确可区分的含义

□ **第十条** 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：

- （一）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；
- （二）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。

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其他承诺不可单独区分：

- （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整合成合同约定的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。

其他易于获得的资源，是指企业（或其他企业）单独销售的商品，或者客户已经从企业获得的资源（包括企业按照合同将会转让给客户的商品）或其他交易或事项中获得的资源。表明客户能够从某项商品本身或者将其与其他易于获得的资源一起使用获益的因素有很多，例如，企业通常会单独销售该商品等。

## 第三章 收入确认与计量

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的情形

企业需提供重大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。

如建筑承包合同中向客户提供的单项商品包括砖头、水泥、人工等。

该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。如果某项商品将对合同中的其他商品作出重大修改或定制，实质上每一项商品将被整合在一起（即作为投入）以生产合同约定的组合产出。

如定制软件。

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。合同中包含多项商品时，如果企业无法通过单独交付其中的某一单项商品而履行其合同承诺，可能表明合同中的这些商品会受到彼此的重大影响。

## 第三章 收入确认与计量

---

### (1)可明确区分的商品

实务中，企业向客户承诺的商品可能包括企业为销售而生产的产品、为转售而购进的商品或使用某商品的权利（如机票等）、向客户提供的各种服务、随时准备向客户提供商品或提供随时可供客户使用的服务（如随时准备为客户提供软件更新服务等）、安排他人向客户提供商品、授权使用许可、可购买额外商品的选择权等。

其中，企业随时准备向客户提供商品，是指企业保证客户在其需要时能够随时取得相关商品，而不一定是所提供的每一件具体商品或每一次具体服务本身。

## 第三章 收入确认与计量

---



需要说明的是，在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。通常情况下，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，而只是企业为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本；相反，控制权转移给客户之后发生的运输活动则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。

## 第三章 收入确认与计量

---

(2)一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品。

当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供类似劳务的长期劳务合同等，如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。其中，转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足本准则第十一条规定的在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

也就是既要符合“某一时段内履行履约义务”的条件，又能够按照第十二条规定确定履约进度的方法。

## 第三章 收入确认与计量

---

【例6】企业与客户签订为期一年的保洁服务合同，承诺每天为客户提供保洁服务。

本例中，企业每天所提供的服务都是可明确区分且实质相同的，并且，根据控制权转移的判断标准，每天的服务都属于在某一时段内履行的履约义务。

因此，企业应当将每天提供的保洁服务合并在一起作为单项履约义务进行会计处理。



## 第三章 收入确认与计量

---

企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时，应当考虑合同中承诺的性质，当企业承诺的是提供确定数量的商品时，**需要考虑这些商品本身是否实质相同**。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，即按照约定的酒店管理标准，随时准备根据需要为其提供相关服务。

因此，企业每天提供的该酒店管理服务符合“实质相同”的条件。

质保、额外商品选择权、积分卡、重大融资成分等。



## 第三章 收入确认与计量

---

### 步骤三：确定交易价格

企业应当首先确定合同的交易价格，然后再按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。也就是交易价格是单项履约义务计量的基础。

#### 1、交易价格的定义

**□ 第十四条** 企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

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。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 2、交易价格的影响因素

#### □ 第十五条

企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，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、应付客户对价**等因素的影响。

## 第三章 收入确认与计量

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确定交易价格。在确定交易价格时，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，并应当假定将按照现有合同的约定向客户转移商品，且该合同不会被取消、续约或变更。

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，应当采用与本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，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

[IFRS15:49]在确定交易价格时，主体应当假设商品或服务将根据现有合同按承诺转让给客户，且合同将不会被撤销、续期或修改。

## 第三章 收入确认与计量

---

### (1) 可变对价

#### □ 第十六条

合同中存在可变对价的，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，但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收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入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。

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。可变对价金额发生变动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。

## 第三章 收入确认与计量

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。

企业在判断合同中是否存在可变对价时，不仅应当考虑合同条款的约定，在下列情况下，即使合同中沒有明确约定，合同的对价金额也是可变的：

①根据企业已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等，客户能够合理预期企业将会接受低于合同约定的对价金额，即企业会以折扣、返利等形式提供价格折让。

②其他相关事实和情况表明，企业在与客户签订合同时即打算向客户提供价格折让。合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。

## 第三章 收入确认与计量

### 可变对价最佳估计数的确定

在对可变对价进行估计时，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。这并不意味着企业可以在两种方法之间随意进行选择，而是应当选择能够更好地预测其有权收取的对价金额的方法，并且对于类似的合同，应当采用相同的方法进行估计。

具体取决于主体预计哪一种方法能更好地预测其有权获得的对价金额）：

(1) 期望值——期望值是一系列可能发生的对价金额的概率加权金额的总和。如果主体拥有大量具有类似特征的合同，则预计价值可能是可变对价金额的适当估计。

(2) 最可能产生的金额——最可能产生的金额是一系列可能发生的对价金额中最可能产生的单一金额（即，合同最可能产生的单一结果）。如果合同仅有两个可能结果（例如，主体能够实现或未能实现业绩奖金目标），则最可能产生的金额可能是可变对价金额的适当估计。

## 第三章 收入确认与计量

【例7】甲公司生产和销售电视机。2x18年3月，甲公司向零售商乙公司销售1000台电视机，每台价格为3000元，合同价款合计300万元。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款电视机售价下降，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，预计各种结果发生的概率如表1所示。

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率（%）
0	40
200	30
500	20
1000	10

上述价格均不包含增值税。



## 第三章 收入确认与计量

---

本例中，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。假定不考虑本准则有关将可变对价计入交易价格的限制要求，在该方法下，甲公司估计交易价格为每台 2740 元 ( $3\,000 \times 40\% + 2\,800 \times 30\% + 2\,500 \times 20\% + 2\,000 \times 10\%$ )。



## 第三章 收入确认与计量

### 计入交易价格的可变对价金额的限制

企业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。企业在评估与可变对价相关的不确定性消除时，累计已确认的收入金额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转回金额的比重。

如：奖励式销售等，重点是要在谨慎性原则与可靠性原则之间平衡，不是简单的谨慎。退货权、现金折扣、销售数量折扣激励。

## 第三章 收入确认与计量

---

需要说明的是,将可变对价计入交易价格的限制条件不适用于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情况。

每一资产负债表日,企业应当重新估计可变对价金额(包括重新评估对可变对价的估计是否受到限制),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。

## 第三章 收入确认与计量

---

### (2) 合同中存在重大融资成分

#### □ 第十七条

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确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。

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。

## 第三章 收入确认与计量

---

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，如企业以赊销的方式销售商品，或者要求客户支付预付款等，如果各方以在合同中明确（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就转让商品的交易提供了重大融资利益，则合同中即包含了重大融资成分，企业在确定交易价格时，应当对已承诺的对价金额作出调整，以剔除货币时间价值的影响。

## 第三章 收入确认与计量

企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间存在时间间隔并不足以表明合同包含重大融资成分。



**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。**

如，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。



**客户承诺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。**

如，按照实际销售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。**

如，合同约定的支付条款是为了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。

## 第三章 收入确认与计量

---

付款比例不很大的质保金旨在为乙公司提供工程质量保证，以防甲公司未能完成其合同义务，而并非向乙公司提供融资。因此，甲公司认为该合同中不包含重大融资成分，无需就延期支付质保金的影响调整交易价格。

合同中存在重大融资成分的，企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。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。

## 第三章 收入确认与计量

【例8】2x18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2x18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。

本例中，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。甲公司的账务处理为：



## 第三章 收入确认与计量

### (1) 2×18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) 2×18年12月31日确认融资成分的影响。

借：财务费用	240,000(4,000,000×6%)
贷：未确认融资费用	240,000

### (3) 2×19年12月31日交付产品。

借：财务费用	254,400(4,240,000×6%)
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



## 第三章 收入确认与计量

### 《增值税暂行条例》第六条

销售额为纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。

为简化实务操作，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。

企业在编制利润表时，应当将合同中存在的重大融资成分的影响（即，利息收入和利息支出）与按照本准则确认的收入区分开来，分别列示。企业在按照本准则对与客户的合同进行会计处理时，只有在确认了合同资产（或应收款项）和合同负债时，才应当分别确认相应的利息收入和利息支出。

## 第三章 收入确认与计量

### 融资成分重大性

确定合同中是否存在重大融资成分，企业应该考虑所提供的服务性质及付款条款设计的目的。

存在融资成分应该进一步确定，该融资成分对合同而言是否重大。也就是存在融资成分，并且重大才核算。虽然准则没有明确不重大的融资成分不调整，但是基于重要性原则，非重大融资成分不禁止不处理。

另外，融资成分的重大性考量，应该以单一合同层面考虑，而不是合同组合层面。

## 第三章 收入确认与计量

### 《监管规则适用指引—会计类第1号》1-16重大融资成分的确定

根据收入准则的相关规定，合同中包含重大融资成分的，企业在确定交易价格时，应当剔除合同约定价款中包含的重大融资成分的影响，按照现销价格确认收入。

企业向客户转让商品或服务的时间与客户付款的时间间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的融资成分的影响；超过一年的，如果相关事实和情况表明合同中约定的付款时间并未向客户或企业就转让商品或服务的交易提供重大融资利益，则认为合同中没有包含重大融资成分。

监管实践发现，某些交易中，公司向客户转让商品或服务的时间与收款的时间间隔可能较长。如，公司从事光伏发电业务；公司从事新能源汽车的生产与销售。

## 第三章 收入确认与计量

---

### (3) 非现金对价

#### □ 第十八条

客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的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。非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照本准则第十六条规定进行会计处理。

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

## 第三章 收入确认与计量



当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。

企业通常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。



非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动（例如，企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动），也可能会因为其形式以外的原因而发生变动（例如，企业有权收取非现金对价的公允价值因企业的履约情况而发生变动）。

合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

## 第三章 收入确认与计量

### (4) 应付客户对价

#### □ 第十九条

企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，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，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

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，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。这里的应付客户对价还包括可以抵减应付企业金额的相关项目金额，如优惠券、兑换券等。

在对应付客户对价冲减交易价格进行会计处理时，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。

## 第三章 收入确认与计量

---

示例：

某消费品制造商主体订立一项向一家全球大型连锁零售店客户销售商品的一年期合同。客户承诺在该年内购买至少价值1500万元的产品。合同同时规定主体须在合同开始时向客户支付150万元不可返还款项。该150万元的款项旨在就客户需更改货架以使其适合放置主体的产品向客户作出补偿。

向客户支付的该笔款项并非旨在确定客户向主体转让的可明确区分的服务或商品。因为主体并不取得与货架相关任何权利的控制。因此，该笔款项应该作为交易价格的抵减。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 步骤四：将交易价格分摊至各单项履约义务

分摊交易价格目的是实现核心原则的后半句：（单项履约义务）确认的金额应反映主体预计因交付该等商品或服务而有权获得的对价。

#### 1、将交易价格分摊至各单项履约义务

- **第二十条** 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。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 2、分摊的一般原则

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。

商品或者服务的合同标价可能是该商品或者服务的单独计价，但不应该假定为就是其单独计价。尤其合同各项履约义务需要整合或者一并执行时。

## 第三章 收入确认与计量

### □ 第二十一条

企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。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。在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

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价格，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的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

## 第三章 收入确认与计量

### 余值法的使用条件

#### □ 第二十二条

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。

根据该条规定，余值法只有在满足之两个条件之一才能采用：① 企业在商品近期售价波动幅度巨大（即，售价的可变程度极高）；或者②因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定（即，售价尚不确定）。

## 第三章 收入确认与计量

---

【例9】甲公司与客户签订合同，向其销售A、B、C三件产品，合同价款为10000元。A、B、C产品的单独售价分别为5000元、2500元和7500元，合计15000元。上述价格均不包含增值税。

本例中，根据上述交易价格分摊原则，

A产品应当分摊的交易价格为3333元 ( $5000 \div 15000 \times 10000$ ),

B产品应当分摊的交易价格为1667元 ( $2500 \div 15000 \times 10000$ ),

C产品应当分摊的交易价格为5000元 ( $7500 \div 15000 \times 10000$ )。



## 第三章 收入确认与计量

---

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。合同或价目表上的标价可能是商品的单独售价，但不能默认其一定是该商品的单独售价。例如，企业为其销售的产品制定了标准价格，但是，在实务中经常以低于该标准价格的折扣价格对外销售，此时，企业在估计该产品的单独售价时，应当考虑这一因素。

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，应考虑的信息包括市场情况（如，商品的市场供求状况、竞争、限制和趋势等）、企业特定因素（如，企业的定价策略和实务操作安排等）以及与客户有关的信息（如，客户类型、所在地区和分销渠道等）等。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 3、分摊合同折扣

#### □ 第二十三条

对于合同折扣，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。

合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先按照前款规定在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后采用余值法估计单独售价。

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。

## 第三章 收入确认与计量

---

当客户购买的一组商品中所包含的各单项商品的单独售价之和高于合同交易价格时，表明客户因购买该组商品而取得了合同折扣。

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

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的一项或多项履约义务。

## 第三章 收入确认与计量

---

【例10】甲公司与客户签订合同，向其销售A、B、C三种产品，合同总价款为120万元，这三种产品构成三项履约义务。企业经常以50万元单独出售A产品，其单独售价可直接观察；B产品和C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B产品单独售价为25万元，采用成本加成法估计的C产品单独售价为75万元。甲公司通常以50万元的价格单独销售A产品，并将B产品和C产品组合在一起以70万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。



### 第三章 收入确认与计量

本例中，三种产品的单独售价合计为150万元，而该合同的价格为120万元，该合同的整体折扣为30万元。由于甲公司经常将B产品和C产品组合在一起以70万元的价格销售，该价格与其单独售价之和（100万元）的差额为30万元，与该合同的整体折扣一致，而A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B产品和C产品。

因此，在该合同下，分摊至A产品的交易价格为50万元，分摊至B产品和C产品的交易价格合计为70万元，甲公司应当进一步按照B产品和C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：B产品应分摊的交易价格为17.5万元（ $25 \div 100 \times 70$ ），C产品应分摊的交易价格为52.5万元（ $75 \div 100 \times 70$ ）。



## 第三章 收入确认与计量

一个合同中多项履约义务，如果各项履约义务能够单独执行，并不依赖与其他履约义务的执行，一般情况以为，每项履约义务的协议价格反映了其定价。否则，某几项履约义务需要组合执行，单独售价之和又高于合同交易价格时，一般意味着有折扣需要分摊。

而且，如果合同涉及多项履约义务，般合同折扣均需要分摊，折扣仅需要分摊到一项履约义务的情形极少出现。



有没有可能存在溢价摊销，为什么？如果出现溢价我们应该如何处理？

## 第三章 收入确认与计量

---

如果出现溢价，企业应当考虑所执行的合同分析是否存在如下差错：

- ①未识别的额外履约义务；
- ②未识别出合同中的重大融资成分；
- ③未识别出合同中包含的激励措施；
- ④未正确识别履约义务单独售价。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 4、分摊可变对价

#### □ 第二十四条

对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照本准则第二十条至第二十三条规定将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项商品。

对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

## 第三章 收入确认与计量

---

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分有关，后者包括两种情形：

一是可变对价可能与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务有关，例如，是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品。

二是可变对价可能与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品有关，如，为期两年的保洁服务合同中，第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 5、合同变更后的可变对价

#### □ 第二十五条

合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

（一）合同变更属于本准则第八条（一）规定情形的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照本准则第二十四条规定进行会计处理。

（二）合同变更属于本准则第八条（二）规定情形，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，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基础进行分摊，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。

（三）合同变更之后发生除本条（一）、（二）规定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的履约义务。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 6、交易价格的后续变动

合同开始日之后，由于相关不确定性的消除或环境的其他变化等原因，交易价格可能会发生变化，从而导致企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额发生变化。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。**企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。**

对于合同变更导致的交易价格后续变动，应当按照本准则有关合同变更的规定进行会计处理。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 步骤五：履行各单项履约义务时确认收入

#### 1、履行履约义务时确认收入

- **第四条** 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。

## 第三章 收入确认与计量

### 取得商品控制权三要素

#### 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。

#### 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。

#### 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。  
客户可以通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。

# 第三章 收入确认与计量

## 2、收入确认模型

### A、在某一时段内履行的履约义务

#### □ 第十一条

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：

（一）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。

（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

（三）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。

具有不可替代用途，是指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。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在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。

## 第三章 收入确认与计量

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。

### (1) 在某一时段内履行履约义务的条件



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。例如保洁服务、运输。无需重复执行！



②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。例如，房屋建造业务，工程施工，也包括创建无形资产。



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。

## 第三章 收入确认与计量

---

【例18】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。

## 第三章 收入确认与计量

---

### (2) 履约进度确定的方法

计量履约进度的目标：旨在反映企业向客户转让已承诺商品或服务的履约情况（即，主体履约义务的履行情况）。

#### □ 第十二条

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。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。其中，产出法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；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。

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。

## 第三章 收入确认与计量

---

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。

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。企业按照履约进度确认收入时，通常应当在资产负债表日按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认为当期收入。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 产出法

产出法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的方法，通常可采用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产出指标确定履约进度。当选择的产出指标无法计量控制权已转移给客户的商品时，不应采用产出法。

产出法是根据能够代表向客户转移商品控制权的产出指标直接计算履约进度的，因此通常能够客观地反映履约进度。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 投入法

投入法是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度的方法，通常可采用投入的材料数量、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。

投入法所需要的投入指标虽然易于获得，但是，投入指标与企业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，企业在采用投入法确定履约进度时，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。

实务中，通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例(成本法)确定履约进度，累计实际发生的成本包括企业向客户转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本，如直接人工、直接材料、分包成本以及其他与合同相关的成本。

## 第三章 收入确认与计量

在下列情形下，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的调整：

- ①已发生的成本并未反映企业履行履约义务的进度。
- ②已发生的成本与企业履行履约义务的进度不成比例。

每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时，企业也需要重新评估履约进度是否发生变化，以确保履约进度能够反映履约情况的变化，该变化应当作为会计估计变更进行会计处理。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。

对于在某一时段内履行的履约义务，只有当其履约进度能够合理确定时，才应当按照履约进度确认收入。

**注1、准则并未对诸如期限短（如，短于一年，短于一个生产周期）的合同提供允许直接默认在某一时点确认收入的简便方法。**

**注2、业务性质是判断收入确认方式的重要依据，但是更重要的是合同约定模式。同一业务，不同的合同约定可能决定了该业务的收入确认模式。**

## 第三章 收入确认与计量

### B、在某一时点履行的履约义务

#### □ 第十三条

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：

（一）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。

（二）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。

（三）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。

（四）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。

（五）客户已接受该商品。当企业无法客观地确定其向客户转让的商品是否符合合同规定的条件时，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。

（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

## 第三章 收入确认与计量

---

在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑五个迹象：

- (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。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，那么该权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍。
- (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。需要说明的是，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。
- (4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。
- (5) 客户已接受该商品。当企业无法客观地确定其向客户转让的商品是否符合合同规定的条件时，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。

## 第三章 收入确认与计量

---

需要强调的是，在上述五个迹象中，并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的，从而确定收入确认的时点。此外，企业应当从客户的角度进行评估，而不应当仅考虑企业自身的看法。

## 第三章 收入确认与计量

---

### 委托代销安排

这一安排是指委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。在这种安排下，企业应当评估受托方在企业向其转让商品时是否已获得对该商品的控制权，如果没有，企业不应在此时确认收入，通常应当在受托方售出商品时确认销售商品收入。

## 第三章 收入确认与计量

【例11】甲公司委托乙公司销售W商品1000件，W商品已经发出，每件成本为70元。合同约定乙公司应按每件100元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的10%向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在W商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的W商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户。乙公司对外实际销售1000件，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为100000元，增值税税额为16000元，款项已经收到，乙公司立即向甲公司开具代销清单并支付货款。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。假定甲公司发出W商品时纳税义务尚未发生，手续费增值税税率为6%，不考虑其他因素。



## 第三章 收入确认与计量

### 甲公司的账务处理

#### (1)发出商品。

借：发出商品——乙公司 70,000

贷：库存商品——W商品 70,000

#### (2)收到代销清单，同时发生增值税纳税义务。

借：应收账款——乙公司 116,000

贷：主营业务收入——销售W商品 100,000

应交税费——应交增值税（销项税额） 16,000

借：主营业务成本——销售W商品 70,000

贷：发出商品——乙公司 70,000

借：销售费用——代销手续费 10,000

应交税费-应交增值税（进项税额） 600

贷：应收账款——乙公司 10,600

#### (3)收到乙公司支付的货款。

借：银行存款 105,400

贷：应收账款——乙公司 105,400



## 第三章 收入确认与计量

### 乙公司的账务处理

#### (1)收到商品。

借：受托代销商品——甲公司 100,000  
    贷：受托代销商品款——甲公司 100,000

#### (2)对外销售。

借：银行存款 116,000  
    贷：受托代销商品——甲公司 100,000  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 16,000

#### (3)收到增值税专用发票。

借：受托代销商品款——甲公司 100,000  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 16,000  
    贷：应付账款——甲公司 116,000

#### (4)支付货款并计算代销手续费。

借：应付账款——甲公司 116,000  
    贷：银行存款 105,400  
        其他业务收入——代销手续费 10,000  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 600



## 第三章 收入确认与计量

---

### 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。

实务中，客户可能会因为缺乏足够的仓储空间或生产进度延迟而要求与销售方订立此类合同。在这种情况下，尽管企业仍然持有商品的实物，但是，当客户已经取得了对该商品的控制权时，即使客户决定暂不行使实物占有的权利，其依然有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。因此，企业不再控制该商品，而只是向客户提供了代管服务。

## 第三章 收入确认与计量

---

在售后代管商品安排下，除了应当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四项条件，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。

需要注意的是，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，例如，向客户提供保管服务等，从而应当将部分交易价格分摊至该履约义务。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 1、附有销售退回条款的销售

#### □ 第三十二条

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（包括退回商品的价值减损）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。

## 第四章 特定交易的会计处理

附有销售退回条款的销售，是指客户依照有关合同有权退货的销售方式。合同中有关退货权的条款可能会在合同中明确约定，也有可能是隐含的。客户选择退货时，可能有权要求返还其已经支付的全部或部分对价、抵减其对企业已经产生或将产生的欠款或者要求换取其他商品。

客户取得商品控制权之前退回该商品不属于销售退回。

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

## 第四章 特定交易的会计处理

【例12】甲公司是一家健身器材销售公司。2×18年10月1日，甲公司向乙公司销售5000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2×18年12月1日之前支付货款，在2×19年3月31日之前有权退还健身器材。发出健身器材时，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2×18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，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。



## 第四章 特定交易的会计处理

### 甲公司的账务处理

#### (1) 2×18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

#### (2) 2×18年12月1日前收到货款

借：银行存款	2,900,000
贷：应收账款	2,900,000

#### (3) 2×18年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估

借：预计负债——应付退货款	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



## 第四章 特定交易的会计处理

### 甲公司的账务处理

**(4) 2×19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		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

附有销售退回条款的销售，在客户要求退货时，如果企业有权向客户收取一定金额的退货费，则企业在估计预期有权收取的对价金额时，应当将该退货费包括在内。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 2、附有质量保证条款的销售

#### □ 第三十二条

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，按照本准则规定进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定进行会计处理。在评估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时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

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，这些质量保证的性质可能因行业或者客户而不同。

保证类质量保证、服务类质量保证

企业应当对其所提供的质量保证的性质进行分析，对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务；对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但是，如果该质量保证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服务的，也应当作为单项履约义务。作为单项履约义务的质量保证应当按本准则规定进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行会计处理。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

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

## 第四章 特定交易的会计处理

---

【例13】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。



## 第四章 特定交易的会计处理

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《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行会计处理。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

企业提供的质量保证同时包含保证类质量保证和服务类质量保证的，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准则进行会计处理。

当企业销售的商品对客户造成损害或损失时，如果相关法律法规要求企业需要对此进行赔偿，该法定要求不会产生单项履约义务。如果企业承诺，当企业向客户销售的商品由于专利权、版权、商标或其他侵权等原因被索赔而对客户造成损失时，向客户赔偿该损失，该承诺也不会产生单项履约义务。企业应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定对上述义务进行会计处理。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 3、主要责任人和代理人

#### □ 第三十四条

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。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

- （一）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。
- （二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

### □ 第三十四条

(三) 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某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业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，这些事实和情况包括：

- (一) 企业承担向客户转让商品的主要责任。
- (二) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。
- (三) 企业有权自主决定所交易商品的价格。
- (四) 其他相关事实和情况。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 1.主要责任人或代理人的判断原则

企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当根据其承诺的性质，也就是履约义务的性质，确定企业在某项交易中的身份是主要责任人还是代理人。

企业应当评估特定商品在转让给客户之前，企业是否控制该商品。

当企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前，暂时性地获得该商品的法定所有权时，并不意味着企业一定控制了该商品。

## 第四章 特定交易的会计处理

### 2.企业作为主要负责人的情况



(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。



(2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。



(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。

## 第四章 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，应当按照其因安排他人向客户提供特定商品而有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额可能是按照既定的佣金金额或比例确定，也可能是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其他方的价款后的净额确定。

## 第四章 特定交易的会计处理

---



### 3.需要考虑的相关事实和情况

(1) 企业承担向客户转让商品的主要责任。

该主要责任包括就特定商品的可接受性（例如，确保商品的规格满足客户的要求）承担责任等。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。

(2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

(3) 企业有权自主决定所交易商品的价格。例如,当代理人向主要责任人的客户提供一定折扣优惠,以激励该客户购买主要责任人的商品时,即使代理人有一定的定价能力,也并不表明其身份是主要责任人,代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或手续费而已。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

需要强调的是，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。上述相关事实和情况仅为支持对控制权的评估，并且这些事实和情况并无权重之分。企业应当根据相关商品的性质、合同条款的约定以及其他具体情况，综合进行判断。

当第三方承担了企业的履约义务并享有了合同中的权利，从而使企业不再负有自行向客户转让特定商品的义务时，企业不再是主要责任人，不应再按照主要责任人确认收入，而应当评估其履约义务是否是为该第三方取得合同，即企业是否为代理人，并确认相应的收入。

## 第四章 特定交易的会计处理

### 《监管规则适用指引—会计类第1号》1-15按总额或净额确认收入

根据收入准则的相关规定，企业向客户销售商品或提供劳务涉及其他方参与其中时，应当根据合同条款和交易实质，判断其身份是主要责任人还是代理人。

企业在将特定商品或服务转让给客户之前控制该商品或服务的，即企业能够主导该商品或服务的使用并从中获得几乎全部的经济利益，为主要责任人，否则为代理人。

在判断是否为主要责任人时，企业应当综合考虑其是否对客户承担主要责任、是否承担存货风险、是否拥有定价权以及其他相关事实和情况进行判断。企业应当按照有权向客户收取的对价金额确定交易价格，并计量收入。主要责任人应当按照已收或应收的对价总额确认收入，代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费（即净额）确认收入。

## 第四章 特定交易的会计处理

### 零售百货行业 联营模式下的 收入确认

联营模式是零售百货行业普遍采用的业务模式。该业务模式下，供应商在百货商场分配的专柜向顾客销售商品，百货商场根据约定的分成比例与供应商进行结算，部分供应商对商场收取的分成有保底承诺。百货商场与供应商签订合同，约定各自的权利义务。商品向顾客售出之前，所有权属于供应商，供应商负责保管商品，并承担商品毁损和灭失的风险。供应商有权决定商品的上架和下架时间，以及在不同的门店或专柜之间调换货物。商品价格主要由供应商制定，有时需要经过百货商场的审核，其主要目的是避免供应商定价过高或过度打折，从而对该商品在本商场的销售情况或商场的整体商业定位造成不利影响。

因此，特定商品在销售给顾客之前由供应商控制，供应商有权主导商品的使用并获取其经济利益；百货商场并未取得商品的控制权，其身份是协助供应商销售特定商品，应被认定为代理人，按照净额确认收入。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

除零售百货业务外，代为执行采购或销售的供应链企业、代理外贸进出口或跨境业务企业、大宗商品配送或医药配送企业、电子商务平台企业以及以电商平台为依托开展电商业务的企业等，应参照上述原则和分析，结合业务模式和合同约定，判断在将商品销售给客户之前是否取得对商品的控制，并确定是以总额还是净额确认收入。

## 第四章 特定交易的会计处理

### 以购销合同方式进行的委托加工收入确认

公司（委托方）与无关联第三方公司（加工方）通过签订销售合同的形式将原材料“销售”给加工方并委托其进行加工，同时，与加工方签订商品采购合同将加工后的商品购回。

在这种情况下，公司应根据合同条款和业务实质判断加工方是否已经取得待加工原材料的控制权，即加工方是否有权主导该原材料的使用并获得几乎全部经济利益，例如原材料的性质是否为委托方的产品所特有、加工方是否有权按照自身意愿使用或处置该原材料、是否承担除因其保管不善之外的原因导致的该原材料毁损灭失的风险、是否承担该原材料价格变动的风险、是否能够取得与该原材料所有权有关的报酬等。如果加工方并未取得待加工原材料的控制权，该原材料仍然属于委托方的存货，委托方不应确认销售原材料的收入，而应将整个业务作为购买委托加工服务进行处理；相应地，加工方实质是为委托方提供受托加工服务，应当按照净额确认受托加工服务费收入。

## 第四章 特定交易的会计处理

### 4.附有客户额外购买选择权的销售

#### □ 第三十五条

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，应当作为单项履约义务，按照本准则第二十条至第二十四条规定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。

客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

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。

企业提供的额外购买选择权构成单项履约义务的，企业应当按照交易价格分摊的相关原则，将交易价格分摊至该履约义务。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

【例14】2×18年1月1日，CT公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在CT公司每消费100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2×18年1月31日，客户共累计消费11000元，可获得110个积分，增值税率为10%，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。



## 第四章 特定交易的会计处理

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11000元（含税），考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为104.50元（ $1 \times 110 \times 95\%$ ）。

商品分摊的交易价格= $[11000 \div (11000 + 104.50)] \times 11000 = 10,896.48$ (元) 积分分摊的交易价格103.52(元) 因此，甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入9,896.48（ $10,896.48 - 1000$ ）元，同时，确认合同负债103.52元。

借：银行存款 11000

贷：营业收入 9,896.48

    应交税金——应交增值税（销项税额） 1000

    合同负债 103.52



## 第四章 特定交易的会计处理

### 5.授予知识产权许可

#### □ 第三十六条

企业向客户授予知识产权许可的，应当按照本准则第九条 和第十条规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，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。

企业向客户授予知识产权许可，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；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

- (一) 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；
- (二) 该活动对客户将产生有利或不利影响；
- (三) 该活动不会导致向客户转让某项商品。

## 第四章 特定交易的会计处理

### □ 第三十七条

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，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：

- （一）客户后续销售或使用行为实际发生；
- （二）企业履行相关履约义务。

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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 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，这些承诺可能在合同中明确约定，也可能隐含于企业已公开宣布的政策、特定声明或者企业以往的习惯做法中。

**授予客户的知识产权许可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。**

知识产权许可与所售商品不可明确区分的情形包括：

- 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。

## 第四章 特定交易的会计处理

【例15】甲生物制药公司将其拥有的某合成药的专利权许可证授予乙公司，授权期限为10年。同时，甲公司承诺为乙公司生产该种药品。除此之外，甲公司不会从事任何与支持该药品相关的活动。该药品的生产流程特殊性极高，没有其他公司能够生产该药品。

本例中，甲公司向乙公司授予专利权许可，并为其提供生产服务。由于市场上没有其他公司能够生产该药品，客户将无法从该专利权许可中单独获益，因此，该专利权许可和生产服务不可明确区分，应当将其一起作为单项履约义务进行会计处理。

相反，如果该药品的生产流程特殊性不高，其他公司也能够生产该药品，则该专利权许可和生产服务可明确区分，应当各自分别作为单项履约义务进行会计处理。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；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。

重大影响：①这些活动预期将显著改变该项知识产权的形式或者功能

②客户从该项知识产权中获益的能力在很大程度上来源于或者取决于这些活动。

(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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

【例16】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，甲公司无需提供任何其他的商品。该合同不可撤销。此外，由于甲公司履约的时间与客户付款时间（两年内每月支付）之间间隔较长，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。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

值得注意的是，在判断某项知识产权许可是属于在某一时段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务时，企业不应考虑下列因素：

①该许可在时间、地域、排他性以及相关知识产权消耗和使用方面的限制，这是因为这些限制界定了已承诺的许可的属性，并不能界定企业是在某一时点还是在某一时段内履行其履约义务。

②企业就其拥有的知识产权的有效性以及防止未经授权使用该知识产权许可所提供的保证，这是因为保护知识产权的承诺并不构成履约义务，该保护行为是为了保护企业知识产权资产的价值，并且就所转让的知识产权许可符合合同约定的具体要求而向客户提供保证。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 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。

这是估计可变对价的一个例外规定，该例外规定只有在下列两种情形下才能使用：

①特许权使用费仅与知识产权许可相关。

②特许权使用费可能与合同中的知识产权许可和其他商品都相关，但是，与知识产权许可相关的部分占有主导地位。

## 第四章 特定交易的会计处理

### 6.售后回购

#### □ 第三十八条

对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

（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，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。

其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关规定进行会计处理；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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

### □ 第三十八条

（二）企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。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，按照本条（一）规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，按照本准则第三十二条规定进行会计处理。

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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

售后回购通常有三种形式：

企业和客户约定企业有义务回购该商品，即存在远期安排。

企业有权利回购该商品，即企业拥有回购选择权。

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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

1.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。

在这种情况下，企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：

- ①回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关规定进行会计处理。
- ②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，而不是终止确认该资产，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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

【例18】2×18年4月1日，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，即2×20年4月1日，甲公司将以120万元的价格回购该设备。

本例中，根据合同约定，甲公司负有在两年后回购该设备的义务，因此，乙公司并未取得该设备的控制权。假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是乙公司支付了80万元（200-120）的对价取得了该设备2年的使用权。甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

【例19】沿用【例18】，假定甲公司将在2×20年4月1日不是以120万元，而是以250万元的价格回购该设备。

本例中，假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是甲公司该设备作为质押取得了200万元的借款，2年后归还本息合计250万元。甲公司应当将该交易视为融资交易，不应当终止确认该设备，而应当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。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 2.企业应客户要求回购商品的

企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户不具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。

在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较以及权利的到期日等。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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

【例20】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。

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。



## 第四章 特定交易的会计处理

---

### 7.客户未行使的权利

#### □ 第三十九条

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，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。

## 第四章 特定交易的会计处理

【例21】CT公司经营连锁孕婴超市。2×18年1月，CT公司向客户销售了500张储值卡，每张卡的面值为1000元，总额为500000元，增值税税率为10%。

### (1)销售储值卡：

借：库存现金	500,000	
贷：合同负债		454,545.45
应交税费——待转销项税额	45,454.55	

### (2) 2×18年2月，顾客消费100000元，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	90,909.09	
贷：主营业务收入		90,909.09
应交税费——应交增值税（销项税额）	9,090.91	



## 第四章 特定交易的会计处理

### 8. 无需退回的初始费

#### □ 第四十条

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。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；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。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

### □ 第四十条

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，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本准则第二十六条 和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。

## 第四章 特定交易的会计处理

---

企业在合同开始日（或邻近合同开始日）向客户收取的无需退回的初始费通常包括人会费、接驳费、初装费等。

在合同开始日（或邻近合同开始日），企业通常必须开展一些初始活动，为履行合同进行准备，如一些行政管理性质的准备工作，这些活动虽然与履行合同有关，但并没有向客户转让已承诺的商品，因此，不构成单项履约义务。

企业为履行合同开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，企业为开展这些活动所发生的支出，应当按照本准则的有关合同履约成本的相关规定确认为一项资产或计入当期损益，并且企业在确定履约进度时，也不应当考虑这些成本，因为这些成本并不反映企业向客户转让商品的进度。

## 第五章 合同成本

---



### 1、合同履约成本。

#### □ 第二十六条

企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则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：

- （一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；
- （二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；
- （三）该成本预期能够收回。

## 第五章 合同成本

---

企业履行合同发生的各种成本，属于其他企业会计准则（例如，《企业会计准则第1号——存货》《企业会计准则第4号——固定资产》以及《企业会计准则第6号——无形资产》等）规范范围的，应当按照相关企业会计准则进行会计处理；不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足“该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关”，应当作为合同履约成本确认为一项资产。

预期取得的合同应当是企业能够明确识别的合同，例如，现有合同续约后的合同、尚未获得批准的特定合同等。

与合同直接相关的成本包括直接人工、直接材料、制造费用、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本。

## 第五章 合同成本

---



### 2、计入当期损益的成本

#### □ 第二十七条

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

- (一) 管理费用。
- (二) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。
- (三) 与履约义务中已履行部分相关的支出。
- (四) 无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。

## 第五章 合同成本



### 3、合同取得成本

#### □ 第二十八条

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；但是，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。

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本（如销售佣金等）。

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。

## 第五章 合同成本

---

【例22】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标赢得一个新客户，为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用为15000元，为投标而发生的差旅费为10000元，支付销售人员佣金5000元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。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10000元。



## 第五章 合同成本

---

本例中，甲公司因签订该客户合同而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），并不能直接归属于可识别的合同。





### 4、摊销和减值

#### □ 第二十九条

按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产（以下简称“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进行摊销，计入当期损益。

## 第五章 合同成本

---

### □ 第三十条

与合同成本有关的资产，其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：

- （一）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；
- （二）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（一）减（二）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。

## 第五章 合同成本

---

### □ 第三十一条

在确定与合同成本有关的资产的减值损失时，企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确定减值损失；然后，按照本准则第三十条规定确定与合同成本有关的资产的减值损失。

企业按照《企业会计准则第8号——资产减值》测试相关资产组的减值情况时，应当将按照前款规定确定与合同成本有关的资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

## 第五章 合同成本

---



### (1) 摊销

与合同履行成本和合同取得成本有关的企业资产（以下简称“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。

在确定与合同成本有关的资产的摊销期限和方式时，如果该资产与一份预期将要取得的合同（如续约后的合同）相关，则在确定相关摊销期限和方式时，应当考虑该将要取得的合同的影响。但是，对于合同取得成本而言，如果合同续约时，企业仍需要支付与取得原合同相当的佣金，这表明取得原合同时支付的佣金与未来预期取得的合同无关，该佣金只能在原合同的期限内进行摊销。

## 第五章 合同成本

---

某些情况下，企业将为取得某份合同发生的增量成本确认为一项资产，但是该合同中包含多项履约义务，且这些履约义务在不同的时点或时段内履行。在确定该项资产的摊销方式时，企业可以基于各项履约义务分摊的交易价格的相对比例，将该项资产分摊至各项履约义务，再与该履约义务（可明确区分的商品）的收入确认相同的基础进行摊销；或者，企业可以考虑合同中包含的所有履约义务，采用恰当的方法确定合同的完成情况

企业应当根据向客户转让与上述资产相关的商品的预期时间变化，对资产的摊销情况进行复核并更新，以反映该预期时间的重大变化。此类变化应当作为会计估计变更，按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》进行会计处理。

## 第五章 合同成本

---



### (2) 减值

与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列第一项减去第二项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：一是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；二是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，使得企业上述第一项减去第二项后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。

## 第六章 列报

---

### □ 第四十一条

企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

合同资产，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。如企业向客户销售两项可明确区分的商品，企业因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的，企业应当将该收款权利作为合同资产。

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。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。

按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

## 第六章 列报

---

### 指南

合同资产和应收款项都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而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。因此，与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等。

## 第六章 列报

---

### □ 第四十二条

企业应当在附注中披露与收入有关的下列信息：

（一）收入确认和计量所采用的会计政策、对于确定收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及这些判断的变更，包括确定履约进度的方法及采用该方法的原因、评估客户取得所转让商品控制权时点的相关判断，在确定交易价格、估计计入交易价格的可变对价、分摊交易价格以及计量预期将退还给客户的款项等类似义务时所采用的方法、输入值和假设等。

（二）与合同相关的下列信息：

1.与本期确认收入相关的信息，包括与客户之间的合同产生的收入、该收入按主要类别（如商品类型、经营地区、市场或客户类型、合同类型、商品转让的时间、合同期限、销售渠道等）分解的信息以及该分解信息与每一报告分部的收入之间的关系等。

## 第六章 列报

---

### □ 第四十二条

2.与应收款项、合同资产和合同负债的账面价值相关的信息，包括与客户之间的合同产生的应收款项、合同资产和合同负债的期初和期末账面价值、对上述应收款项和合同资产确认的减值损失、在本期确认的包括在合同负债期初账面价值中的收入、前期已经履行（或部分履行）的履约义务在本期调整的收入、履行履约义务的时间与通常的付款时间之间的关系以及此类因素对合同资产和合同负债账面价值的影响的定量或定性信息、合同资产和合同负债的账面价值在本期内发生的重大变动情况等。

3.与履约义务相关的信息，包括履约义务通常的履行时间、重要的支付条款、企业承诺转让的商品的性质（包括说明企业是否作为代理人）、企业承担的预期将退还给客户的款项等类似义务、质量保证的类型及相关义务等。

## 第六章 列报

---

### □ 第四十二条

4.与分摊至剩余履约义务的交易价格相关的信息，包括分摊至本期末尚未履行（或部分未履行）履约义务的交易价格总额、上述金额确认为收入的预计时间的定量或定性信息、未包括在交易价格的对价金额（如可变对价）等。

（三）与合同成本有关的资产相关的信息，包括确定该资产金额所做的判断、该资产的摊销方法、按该资产主要类别（如为取得合同发生的成本、为履行合同开展的初始活动发生的成本等）披露的期末账面价值以及本期确认的摊销及减值损失金额等。

（四）企业根据本准则第十七条规定因预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔未超过一年而未考虑合同中存在的重大融资成分，或者根据本准则第二十八条规定因合同取得成本的摊销期限未超过一年而将其在发生时计入当期损益的，应当披露该事实。

## 第七章 衔接规定

---

### □ 第四十三条

首次执行本准则的企业，应当根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。同时，企业应当在附注中披露，与收入相关会计准则制度的原规定相比，执行本准则对当期财务报表相关项目的影响金额，如有重大影响的，还需披露其原因。

已完成的合同，是指企业按照与收入相关会计准则制度的原规定已完成合同中全部商品的转让的合同。尚未完成的合同，是指除已完成的合同之外的其他合同。

## 第七章 衔接规定

---

### □ 第四十四条

对于最早可比期间期初之前或首次执行本准则当年年初之前发生的合同变更，企业可予以简化处理，即无需按照本准则第八条规定进行追溯调整，而是根据合同变更的最终安排，识别已履行的和尚未履行的履约义务、确定交易价格以及在已履行的和尚未履行的履约义务之间分摊交易价格。

企业采用该简化处理方法的，应当对所有合同一致采用，并且在附注中披露该事实以及在合理范围内对采用该简化处理方法的影响所作的定性分析。

## 第八章 附则

---



□ **第四十五条** 本准则自2018年1月1日起施行。



会计科目

# 一、收入准则应设置的相关会计科目

---



《企业会计准则第14号——收入》应用指南（2018）

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “主营业务收入”

- 1. 本科目核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。
- 2. 本科目可按主营业务的种类进行明细核算。
- 3. 主营业务收入的主要账务处理。

(1) **企业在履行了合同中的单项履约义务时**，应按照已收或应收的合同价款，加上应收取的增值税额，借记“银行存款”“应收账款”“应收票据”“合同资产”等科目，按应确认的收入金额，贷记本科目，按应收取的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”“应交税费——待转销项税额”（已确认销售收入，未发生增值税纳税义务）等科目。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

(2) **合同中存在企业为客户提供重大融资利益的**，企业应按照应收合同价款，借记“长期应收款”等科目，按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付而需支付的金额（即现销价格）确定的交易价格，贷记本科目，按其差额，贷记“未实现融资收益”科目；合同中存在客户为企业提供重大融资利益的，企业应按照已收合同价款，借记“银行存款”等科目，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）确定的交易价格，贷记“合同负债”等科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

(3) **企业收到的对价为非现金资产时**，应按该非现金资产在合同开始日的公允价值，借记“存货”“固定资产”“无形资产”等有关科目，贷记本科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

➤ 4. 期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “其他业务收入”

- 1. 本科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料、用材料进行非货币性交换（非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量）或债务重组等实现的收入。企业（保险）经营受托管理业务收取的管理费收入，也通过本科目核算。
- 2. 本科目可按其他业务的种类进行明细核算。
- 3. 其他业务收入的主要账务处理。  
企业确认其他业务收入的主要账务处理参见“主营业务收入”科目。
- 4. 期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “主营业务成本”

- 1. 本科目核算企业确认销售商品、提供服务等主营业务收入时应结转的成本。
- 2. 本科目可按主营业务的种类进行明细核算。
- 3. 主营业务成本的主要账务处理。

期末，企业应根据本期销售各种商品、提供各种服务等实际成本，计算应结转的主营业务成本，借记本科目，贷记“库存商品”“合同履行成本”等科目。

采用计划成本或售价核算库存商品的，平时的营业成本按计划成本或售价结转，月末，还应结转本月销售商品应分摊的产品成本差异或商品进销差价。

- 4. 期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “其他业务成本”

- 1. 本科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出，包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额等。除主营业务活动以外的其他经营活动发生的相关税费，在“税金及附加”科目核算。采用成本模式计量投资性房地产的，其投资性房地产计提的折旧额或摊销额，也通过本科目核算。
- 2. 本科目可按其他业务成本的种类进行明细核算。
- 3. 其他业务成本的主要账务处理。

企业发生的其他业务成本，借记本科目，贷记“原材料”“周转材料”等科目。
- 4. 期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “合同履约成本”

- 1. 本科目核算企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照本准则应当确认为一项资产的成本。企业因履行合同而产生的毛利不在本科目核算。
- 2. 本科目可按合同，分别“服务成本”“工程施工”等进行明细核算。
- 3. 合同履约成本的主要账务处理。

企业发生上述合同履约成本时，借记本科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“原材料”等科目；对合同履约成本进行摊销时，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目，贷记本科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。
- 4. 本科目期末借方余额，反映企业尚未结转的合同履约成本。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “合同履约成本减值准备”

➤ 1. 本科目核算与合同履约成本有关的资产的减值准备。

➤ 2. 本科目可按合同进行明细核算。

➤ 3. 合同履约成本减值准备的主要账务处理。

与合同履约成本有关的资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目；转回已计提的资产减值准备时，做相反的会计分录。

➤ 4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的合同履约成本减值准备。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “合同取得成本”

- 1. 本科目核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。
- 2. 本科目可按合同进行明细核算。
- 3. 合同取得成本的主要账务处理。

企业发生上述合同取得成本时，借记本科目，贷记“银行存款”“其他应付款”等科目；对合同取得成本进行摊销时，按照其相关性借记“销售费用”等科目，贷记本科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

- 4. 本科目期末借方余额，反映企业尚未结转的合同取得成本。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

8

### “合同取得成本减值准备”

- 1. 本科目核算与合同取得成本有关的资产的减值准备。
- 2. 本科目可按合同进行明细核算。
- 3. 合同取得成本减值准备的主要账务处理。

与合同取得成本有关的资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目；转回已计提的资产减值准备时，做相反的会计分录。

- 4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的合同取得成本减值准备。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理



### “应收退货成本”

- 1. 本科目核算销售商品时预期将退回商品的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额。
- 2. 本科目可按合同进行明细核算。
- 3. 应收退货成本的主要账务处理。

企业发生附有销售退回条款的销售的，应在客户取得相关商品控制权时，按照已收或应收合同价款，借记“银行存款”“应收账款”“应收票据”“合同资产”等科目，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），贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目，按照预期因销售退回将退还的金额，贷记“预计负债——应付退货款”等科目；

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

---

结转相关成本时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，借记本科目，按照已转让商品转让时的账面价值，贷记“库存商品”等科目，按其差额，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目。涉及增值税的，还应进行相应处理。

- 4. 本科目期末借方余额，反映企业预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，在资产负债表中按其流动性计入“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

10

### “合同资产”

- 1. 本科目核算企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利。仅取决于时间流逝因素的权利不在本科目核算。
- 2. 本科目应按合同进行明细核算。
- 3. 合同资产的主要账务处理。

企业在客户实际支付合同对价或在对该对价到期应付之前，已经向客户转让了商品的，应当按因已转让商品而有权收取的对价金额，借记本科目或“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目；企业取得无条件收款权时，借记“应收账款”等科目，贷记本科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

---

11

### “合同资产减值准备”

- 1. 本科目核算合同资产的减值准备。
- 2. 本科目应按合同进行明细核算。
- 3. 合同资产减值准备的主要账务处理。  
合同资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目；转回已计提的资产减值准备时，做相反的会计分录。
- 4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的合同资产减值准备。

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

12

### “合同负债”

- 1. 本科目核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。
- 2. 本科目应按合同进行明细核算。
- 3. 合同负债的主要账务处理。

企业在向客户转让商品之前，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权利的，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，按照该已收或应收的金额，借记“银行存款”“应收账款”“应收票据”等科目，贷记本科目；

## 二、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

---

企业向客户转让相关商品时，借记本科目，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

企业因转让商品收到的预收款适用本准则进行会计处理时，不再使用“预收账款”科目及“递延收益”科目。

- 4. 本科目期末贷方余额，反映企业在向客户转让商品之前，已经收到的合同对价或已经取得的无条件收取合同对价权利的金额。

## 三、关于列报和披露

### 📎 (一) 列报

#### 合同资产和合同负债

合同一方已经履约的，即企业依据合同履行履约义务或客户依据合同支付合同对价，企业应当根据其履行履约义务与客户付款之间的关系，在资产负债表中列示合同资产或合同负债。

**合同资产**，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。企业应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》评估合同资产的减值，该减值的计量、列报和披露应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

### 三、关于列报和披露

---

应收款项是企业无条件收取合同对价的权利。只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。有时，企业有可能需要在未来返还全部或部分的合同对价(例如，企业在附有销售退回条款的合同下收取的合同对价)，但是，企业仍然拥有无条件收取合同对价的权利，未来返还合同对价的潜在义务并不会影响企业收取对价总额的现时权利，因此，企业仍应当确认一项应收款项，同时将预计未来需要返还的部分确认为一项负债。

### 三、关于列报和披露

---

#### 合同负债和金融负债

企业已收或应收客户对价而承担的应向客户转让商品的义务构成合同负债

企业承担的不可避免的向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务构成金融负债

监管实践发现，部分公司向客户授予奖励积分，分摊至奖励积分的合同价款应确认为合同负债还是金融负债的理解存在分歧。

### 三、关于列报和披露

---

企业向购买其商品的客户授予奖励积分，客户可以选择使用该积分兑换该企业或其他方销售的商品。

**客户选择兑换其他方销售的商品时**，企业承担向其他方支付相关商品价款的义务。企业授予客户的奖励积分向其提供了一项额外购买选择权，且构成重大权利时，应当作为一项单独的履约义务。企业需要将销售商品收取的价款在销售商品和奖励积分之间按照单独售价的相对比例进行分摊。

**客户选择使用奖励积分兑换其他方销售的商品时**，企业虽然承担了向其他方交付现金的义务，但由于该义务产生于客户购买商品并取得奖励积分的行为，适用收入准则进行会计处理。企业收到的合同价款中，分摊至奖励积分的部分（无论客户未来选择兑换该企业或其他方的商品），应当先确认为合同负债；等到客户选择兑换其他方销售的商品时，企业的积分兑换义务解除，此时公司应将有关义务支付给其他方的款项从合同负债重分类为金融负债。

### 三、关于列报和披露

【例23】2×18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商品在一个月之后交付，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，分摊至A商品和B商品的交易价格分别为400元和1600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：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



### 三、关于列报和披露

【例24】2×18年1月1日，乙公司与客户签订合同，以每件产品150元的价格向其销售产品；如果客户在2×18年全年的采购量超过100万件，该产品的销售价格将追溯下调至每件125元。该产品的控制权在交付时转移给客户。在合同开始日，乙公司估计该客户全年的采购量能够超过100万件。2x18年1月31日，乙公司交付了第一批产品共10万件。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

**2x18年1月31日，乙公司交付产品时的账务处理为：**

借：应收账款	15000000	
贷：主营业务收入	12500000	
预计负债——应付退货款		2500000



### 三、关于列报和披露

---

#### 合同资产和合同负债

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示。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。

通常情况下，企业对其已向客户转让商品而有权收取的对价金额应当确认为合同资产或应收账款；对于其已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当按照已收或应收的金额确认合同负债。

## 三、关于列报和披露

### 合同资产和合同负债

由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

### 三、关于列报和披露

【例25】2×18年1月1日，甲建筑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1年半，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；预计2×19年6月30日竣工；预计可能发生的总成本为4000万元。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，甲公司采用成本法确定履约进度，增值税税率为10%，不考虑其他相关因素。

**(1) 2×18年1月1日至6月30日实际发生工程成本时。**

借：合同履约成本	15000000	
贷：原材料、应付职工薪酬等		15000000



## 三、关于列报和披露

### (2) 2×18年6月30日

履约进度 =  $15000000 \div 40000000 = 37.5\%$

合同收入 =  $63000000 \times 37.5\% = 23625000$ (元)

借：合同结算——收入结转           23,625,000  
    贷：主营业务收入                   23,650,000

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           27,500,000  
    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） 2,500,000

借：银行存款   22,000,000  
    贷：应收账款   22,000,000

当日，“合同结算”科目的余额为贷方137.5万元（2500-2362.5），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为137.5万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在2x18年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

### (3) 2×18年7月1日至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

### 三、关于列报和披露

#### (4) 2×18年12月31日

履约进度=30,000,000÷40,000,000=75%

合同收入=63,000,000×75%-23,625,000=23,625,000(元)

借：合同结算——收入结转	23,625,000
贷：主营业务收入	23,650,000

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	12,100,000
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）	1,100,000

借：银行存款	11,000,000
贷：应收账款	11,000,000

当日，“合同结算”科目的余额为借方1125(2362.5-1100-137.5)万元，表明甲公司已经履行履约义务但尚未与客户结算的金额为1125万元，由于该部分金额将在2×19年内结算，因此，应在资产负债表中作为合同资产列示。

#### (5) 2×19年1月1日至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

### 三、关于列报和披露

#### (6) 2×19年6月30日

由于当日该工程已竣工决算，其履约进度为100%。

合同收入 = 63,000,000 - 23,625,000 - 23,625,000 = 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	10,000,000
贷：合同履约成本	10,000,000
借：应收账款	29,700,000
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）	2,700,000

借：银行存款	36,300,000
贷：应收账款	36,300,000

当日，“合同结算”科目的余额为零  
(1,125 + 1,575 - 2,700)

### 三、关于列报和披露

---

#### 合同履约成本和合同取得成本

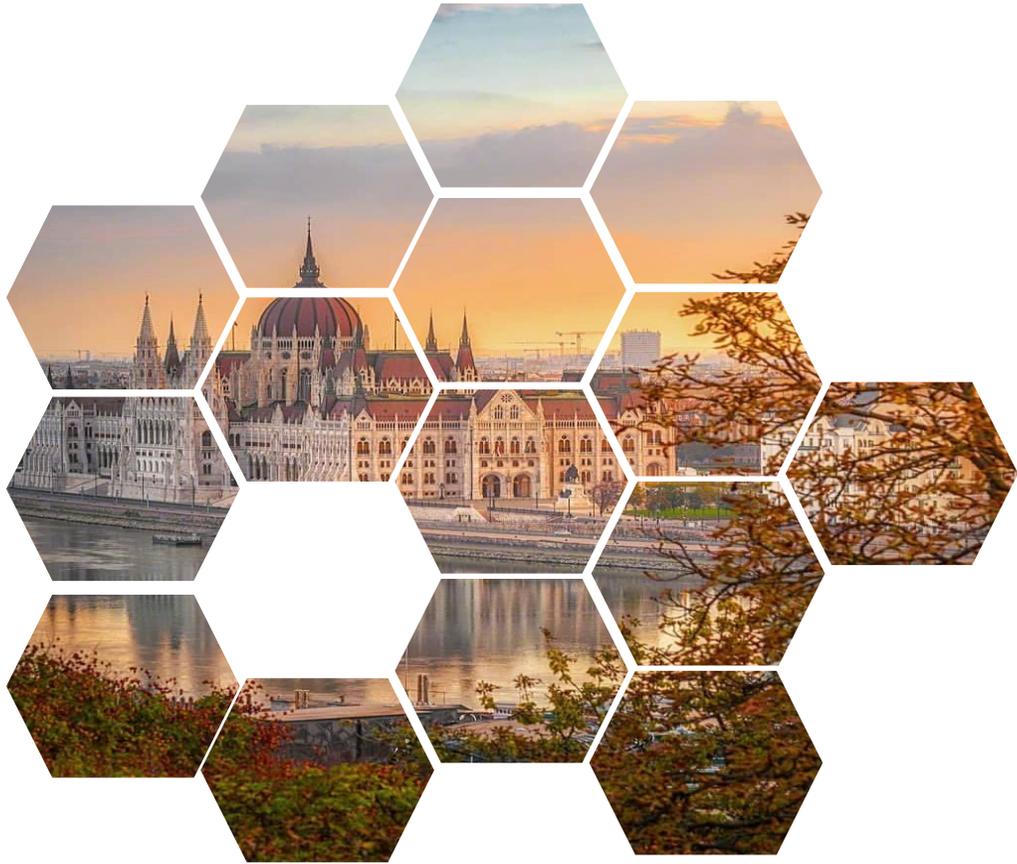
根据本准则规定确认为资产的**合同履约成本**，初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中计入“存货”项目；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中计入“其他非流动资产”项目。

根据本准则规定确认为资产的**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，在资产负债表中计入“其他流动资产”项目；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中计入“其他非流动资产”项目。

### 三、关于列报和披露

---

《企业所得税实施条例》第二十三条规定，企业的下列生产经营业务可以分期确认收入的实现：(一)以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；(二)企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过12个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。



谢谢

---

**THANK YOU**