

## 第十一章 收入

### 【本章考情分析】

本章系 2019 年重新编写，阐述收入的确认、计量和记录等内容，近三年考题各种题型均已涉及，属于非常重要的内容。

### 【主要内容】

- 第一节 收入概述
- 第二节 收入的确认与计量
- 第三节 合同成本
- 第四节 关于特定交易的会计处理

### 第一节 收入概述

- ◇收入的概念
- ◇关于收入确认的原则
- ◇关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

#### 一、收入的概念

收入，是指企业在**日常活动**中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的**总流入**。

本章适用于所有与客户之间的合同，不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利、保险合同取得的保费收入等。企业以存货换取客户的存货、固定资产、无形资产以及长期股权投资等，按照本章进行会计处理。除非特别说明，本章所称商品，既包括商品，也包括服务。

#### 二、关于收入确认的原则

企业确认收入的方式应当反映其向客户转让商品的模式，收入的金额应当反映企业因转让这些商品而预期有权收取的对价金额。

取得商品控制权同时包括下列三项要素：

**一是能力**。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。

**二是主导该商品的使用**。客户有能力主导该商品的使用，是指客户有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。

**三是能够获得几乎全部的经济利益**。

收入的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

#### 三、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

##### （一）“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”等科目。

（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“库存商品”“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）“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、销售材料等实现的收入。

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。

#### (三) “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”“合同履约成本”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。

#### (四) “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。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。

#### (五) “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。

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。

#### (六) “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。

#### (七) “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。

#### (八) “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。

#### (九) “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；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。

#### （十）“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。

#### （十一）“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“信用减值损失”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。

#### （十二）“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；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。

## 第二节 收入的确认与计量

◇ 识别与客户订立的合同

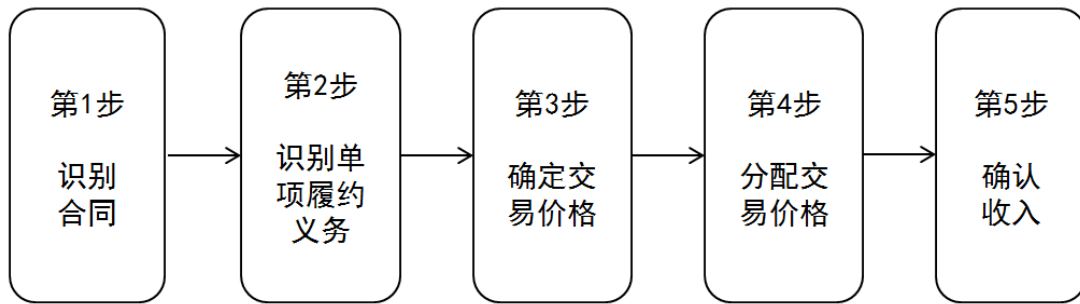
◇ 识别合同中的单项履约义务

◇ 确定交易价格

◇ 将交易价格分摊至各单项履约义务

◇ 履行每一单项履约义务时确认收入

### 收入准则确认收入的五步法模型



**【案例】**甲公司是一家软件开发企业，2×19年12月25日与客户订立软件许可合同，合同总价款为200万元。内容包括：（1）为期两年的软件许可权（合同未要求且甲公司或客户也不能够合理预期甲公司将从事对该项知识产权有重大影响的活动）；（2）标准安装服务；（3）18个月的售后技术支持服务。客户于2×19年12月31日向甲公司支付合同价款200万元。甲公司于2×20年1月1日为客户安装软件（工期10天），该服务为标准安装服务，不涉及对软件的重大修订。该安装服务亦经常由其他企业提供。甲公司也向其他客户单独销售上述项目，该软件许可权的单独售价为195万元，标准安装服务的单独售价为3万元，18个月的售后技术支持服务的单独售价为8万元。

**如何应用五步法确认收入？**

**【答案】**

第1步识别与客户订立的合同：软件许可合同；

第2步识别合同中的单项履约义务；

（1）软件许可权；（2）标准安装服务；（3）18个月的售后技术支持服务

第3步 确定交易价格：200万元。

第4步 将交易价格分摊至合同中各单项履约义务

履约义务	单独售价	比例	分摊交易价格
软件许可权	195	94.66%	189.32 (200×94.66%)
标准安装服务	3	1.46%	2.92 (200×1.46%)
18个月的售后技术支持服务	8	3.88%	7.76 (200×3.88%)
合计	206	100%	200

第5步履行各单项履约义务时（某时点或某段期间）确认收入

软件许可权	标准安装服务	18个月的售后技术支持服务
授予	提供服务	提供服务

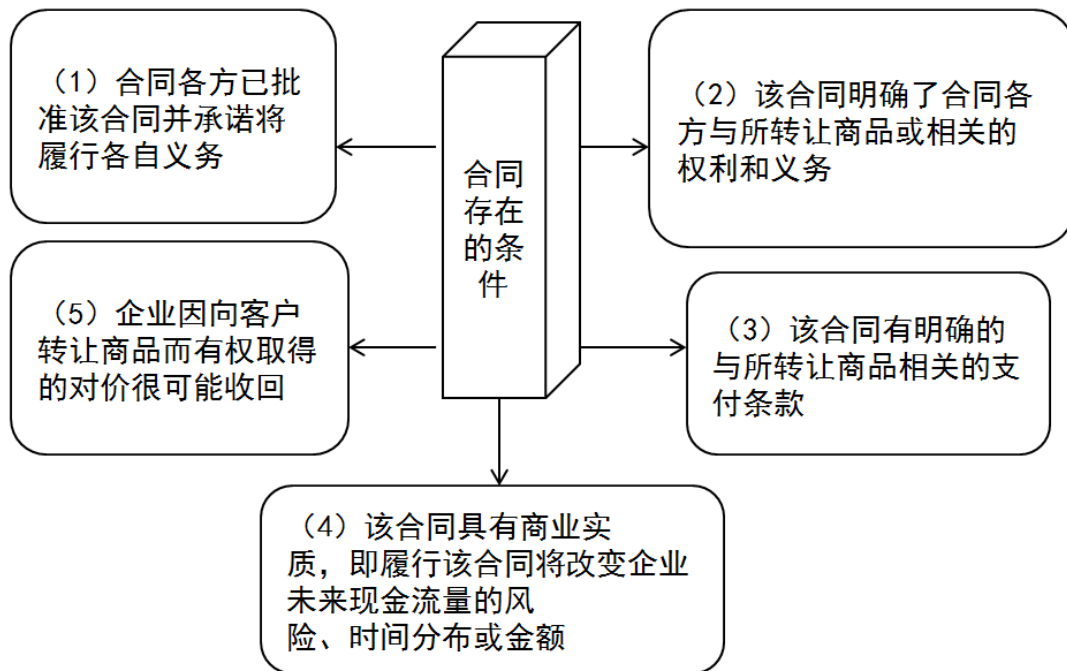
商品/服务	2×19年	2×20年	合计
为期两年的软件许可权	189.32	—	189.32
标准安装服务	2.92	—	2.92
18个月的售后技术支持服务	5.17 (7.76×12/18)	2.59 (7.76×6/18)	7.76
合计	197.41	2.59	200



## 一、识别与客户订立的合同

### (一) 合同识别

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**，如下图所示：



**【提示】**没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入。例如，两家石油公司之间相互交换石油，以便及时满足各自不同地点客户的需求，不具有商业实质，不应确认收入。

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

在合同开始日不符合上述五项条件的，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足上述五项条件，企业在此之前已经向客户转移了部分商品的，当该合同在后续期间满足上述五项条件时，企业应当将此之前已经转移商品所分摊的交易价格确认为收入。

对于不符合规定的合同，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须退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

**【教材例 11-1】**甲公司与乙公司签订合同，将一项专利技术授权给乙公司使用，并按其使用情况收取特许权使用费。甲公司评估认为，该合同在合同开始日满足上述五项条件。该专利技术在合同开始日即授权给乙公司使用。在合同开始日后的第一年内，乙公司每季度向甲公司提供该专利技术的使用情况报告，并在约定的期间内支付特许权使用费。在合同开始日后的第二年内，乙公司继续使用该技术，但是，乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用资金不足，因此，乙公司仅按合同支付了当年第一季度的特许权使用费，而后三个季度仅象征性支付了部分金额。

在合同开始日后的第三年内，乙公司继续使用甲公司的专利技术。但是，甲公司得知，乙公司已经完全丧失了融资能力，且流失了大部分客户，因此，乙公司的付款能力进一步恶化，信用风险显著升高。

本例中，该合同在**合同开始日满足上述五项条件**，因此，甲公司在乙公司使用该专利技术的行为发生时，按照约定的特许权使用费**确认收入**。

合同开始后的**第二年**，由于乙公司的信用风险升高，甲公司在**确认收入的同时，应对乙公司的应收款项进行减值测试**。

合同开始日后的**第三年**，由于乙公司的财务状况恶化，信用风险显著升高，甲公司对该合同进行了重新评估，认为不再满足“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件，因此，甲公司**不再确认特许权使用费收入**，同时，按照本书第九章的规定对**现有应收款项是否发生减值继续进行评估**。

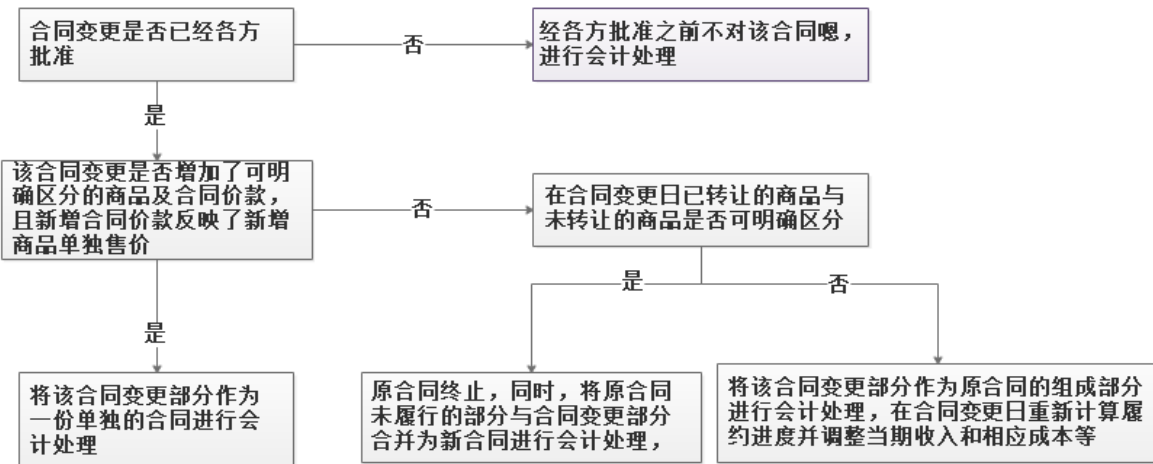
### (二) 合同合并

企业与**同一客户**（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：（1）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成“一揽子交易”；（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；（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）构成本准则规定的单项履约义务。

（三）合同变更

本章所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。合同各方可能以书面形式、口头形式或其他形式（如隐含于企业以往的习惯做法中）批准合同变更。

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，如下图所示：



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（以下简称为“合同变更的第1种情形”），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。

【教材例 11-2】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）。上述价格均不包含增值税。

本例中，由于新增的 30 件产品是可明确区分的，且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价，因此，该合同变更实际上构成了一份**单独的、在未来销售 30 件产品的新合同**，该新合同并不影响对原合同的会计处理。甲公司应当对原合同中的 120 件产品按每件产品 100 元确认收入，对新合同中的 30 件产品按每件产品 95 元确认收入。

2. 合同变更作为原合同终止及新合同订立。

合同变更不属于合同变更的第 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可明确区分的（以下简称为“合同变更的第 2 种情形”），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。

【教材例 11-3】沿用【教材例 11-2】，甲公司新增销售的 30 件产品售价为每件 80 元（假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价）。同时，由于客户发现甲公司已转让的 60 件产品存在瑕疵，要求甲公司对已转让的产品提供每件 15 元的销售折让以弥补损失。经协商，双方同意将价格折让在销售新增的 30 件产品的合同价款中进行抵减，金额为 900 元。上述价格均不包含增值税。

本例中，由于**900 元的折让金额**与已经转让的 60 件产品有关，因此应当将其作为已销售的 60 件产品的**销售价格的抵减**，在该折让发生时冲减当期销售收入。

对于合同变更**新增的 30 件产品**，由于其**售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价**，因此，该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品（包括原合同中尚未交付的 60 件产品以及新增的 30 件产品）与已转让的产品是可明确区分的，因此，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理。该新合同中，剩余产品为 90 件，其对价为 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（100×60）与合同变更部分的对价 2 400 元（80×30）之和，新合同中的 90 件产品每件产品应确认的收入为**93.33 元**（8 400÷90）。

3. 合同变更部分作为原合同的组成部分。

合同变更不属于合同变更的第 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（以下简称“合同变更的第 3 种情形”），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。

【教材例 11-4】2×18 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，预计合用总成本为 700 万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，并根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定履约进度。

截至 2×18 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 2×18 年确认收入 600 万元（1 000×60%）。2×19 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。

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

如果在合同变更日未转让的商品为上述第 2 种和第 3 种情形的组合，企业应当分别相应按照上述第 2 种或第 3 种情形的方式对合同变更后尚未转让（或部分未转让）的商品进行会计处理。

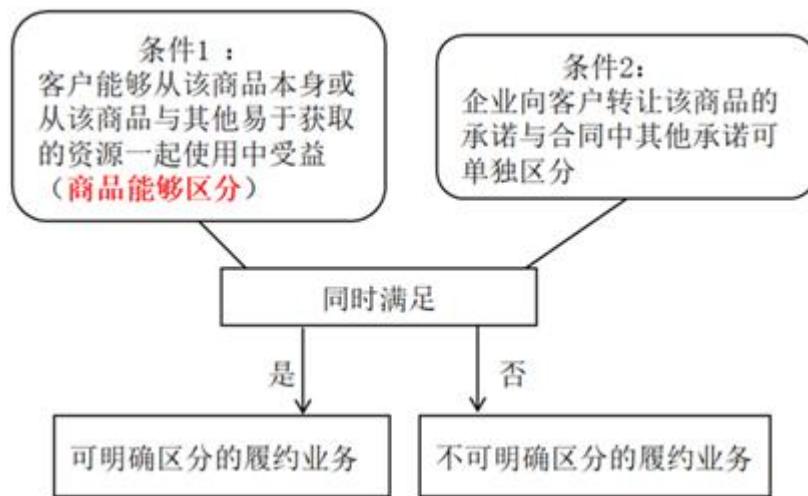
## 二、识别合同中的单项履约义务

合同开始日，企业应当识别合同中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。**

（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，如下图所示：



### 【提示】

（1）商品本身的特征是否可区分，主要考虑商品本身的性质，而非客户使用该商品的方式。因此，企业在进行评估时，不需考虑任何可能妨碍客户从该企业以外获取易于取得的资源的合同限制。

例如，如果主体向客户转让一部机器，而该机器仅能在安装完成后（只有主体能够实施安装）才能使客户获益，则该机器不能够明确区分。

（2）合同特定背景下判断是否可明确区分，关注“重大整合服务”、“重大修改或定制化”以及“高度关联性”的特征。

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。

【例题】某承包商企业签订了一份为客户建造医院的合同。该企业负责项目的整体管理，并识别应提供的各种商品或服务，包括工程技术、场地清理、地基构建、采购、建筑架构、管道和管线的铺设、设备安装及专修等。

分析：承包商企业所提供的各种商品或服务属于**组合产出**，不可明确区分。

【例题】甲公司与客户订立一项合同，约定转让软件许可证、实施安装服务并在 2 年期间内提供未明确规定的软件更新和技术支持（通过在线和电话方式）。安装服务包括为各类用户（例如，市场营销、库存管理和信息技术）更改网页屏幕。作为安装服务的一部分，**软件将作重大定制**以增添重要的新功能，从而使软件能够与客户使用的其他定制软件应用程序相对接。

分析：定制安装服务（包括软件许可证），不可明确区分，应作为单项履约义务。

【例题】甲公司同意为乙公司设计一种实验性的新产品并生产该产品的 20 个样品。产品规格包含尚未得到证实的功能。甲公司应根据客户意见，不断改进样品，直到客户满意。

分析：**设计服务与生产样品服务高度关联**，不可明确区分，应作为单项履约义务。

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。

【教材例 11-5】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时刻履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司，在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务：当该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人时，甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

假定该产品的控制权不是在出库时，而是在送达乙公司指定地点时转移给乙公司，由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

（二）一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品的承诺

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应当作为单项履约义务。如酒店管理服务、保洁服务等。

【例题】某物业管理公司与客户签订一个服务合同，合同期限为 3 年，打包价格 200 万元，合同内容包括：保洁服务、保安服务和设备维护服务。

每一个都可以作为一项单独履约义务；因为每一项属于可明确区分商品均满足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。

**应当合并作为一项履约义务**（体现成本效益原则）。

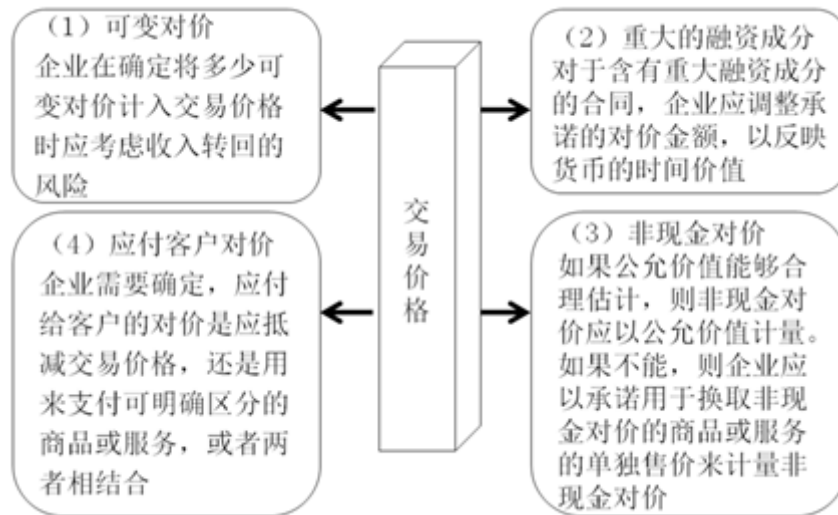
### 三、确定交易价格

**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。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。

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。

交易价格内容如下图所示：





(一) 可变对价

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔、未来事项等因素而变化。此外，企业有权收取的对价金额，将根据一项或多项或有事项的发生有所不同的情况，也属于可变对价的情形，如企业售出商品但允许客户退货时，企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同的交易价格是可变的。

【教材例 11-6】甲公司系增值税一般纳税人，在 2×18 年 6 月 1 日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 800 000 元，增值税税额为 104 000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 640 000 元。6 月 30 日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予 5% 的减让。假定甲公司已确认收入；并已取得税务机关开具的红字增值税专用发票。甲公司的账务处理如下：

(1) 2×18 年 6 月 1 日销售实现。

借：应收账款——乙公司	904 000
贷：主营业务收入——销售××商品	800 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	104 000
借：主营业务成本——销售 xx 商品	640 000
贷：库存商品——XX 商品	640 000

(2) 2×18 年 6 月 30 日发生销售折让，取得红字增值税专用发票。

借：主营业务收入——销售 XX 商品	40 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	5 200
贷：应收账款——乙公司	45 200

(3) 2×18 年收到款项。

借：银行存款	858 800
贷：应收账款——乙公司	858 800

1. 可变对价最佳估计数的确定。

企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。期望值，是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。当企业拥有大量具有类似特征合同，并据此估计合同可能产生多个结果时，按照期望值估计可变对价金额通常是恰当的。

【教材例 11-7】甲公司生产和销售洗衣机。2×18 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，如果在未来 6 个月内，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%。假定不考虑增值税等因素。

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。假定不考虑下述有关“计入交易价格的可变对价金额的限制”要求，甲公司估计交易价格为每台1 870元（ $2\ 000 \times 50\% + 1\ 800 \times 40\% + 1\ 500 \times 10\%$ ）。2×18年3月，甲公司销售洗衣机的账务处理为：

借：应收账款——乙公司	1 870 000
贷：主营业务收入	1 870 000

最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果（例如，企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标）时，按照最可能发生金额估计可变对价金额通常是恰当的。

【教材例 11—8】甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为100万元，当甲公司不能在合同签订之日起的120天内竣工时，须支付10万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为90%，工程延期的概率为10%。假定上述金额均不含增值税。

本例中，由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司估计的**交易价格为100万元，即最可能发生的单一金额**。

## 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**。企业在对此进行评估时，应当同时考虑收入转回的可能性及转回金额的比重。其中，“极可能”发生的概率应远高于“很可能（即，可能性超过50%）”，但不要求达到“基本确定（即，可能性超过95%）”；在评估收入转回金额的比重时，应同时考虑合同中包含的固定对价和可变对价。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。

【教材例 11—9】2×18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2×18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2×18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。2×18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，2×18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（ $80 \times 150$ ）。2×18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 [ $70 \times (1\ 000 + 150) - 12\ 000$ ]。

## （二）合同中存在的重大融资成分

当企业将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致时，对于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。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，具体包括：

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. 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和相应的市场现行利率的共同影响。**企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间虽然存在时间间隔，但两者之间的合同没有包含重大融资成分的情形有：**

（1）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；再如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。

（2）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。

(3) 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。

【教材例 11-10】2×18 年 1 月, 甲公司与乙公司签订了一项施工总承包合同。合同约定的工期为 30 个月, 工程造价为 8 亿元(不含税价)。甲乙双方每季度进行一次工程结算, 并于完工时进行竣工结算, 每次工程结算额(除质保金及相应的增值税外)由客户于工程结算后 5 个工作日内支付; 除质保金外的工程尾款于竣工结算后 10 个工作日内支付; 合同金额的 3% 作为质保金, 用以保证项目在竣工后 2 年内正常运行, 在质保期满后 5 个工作日内支付。

本例中, 乙公司保留了 3% 的质保金直到项目竣工 2 年后支付, 虽然服务完成时间与乙公司付款时间间隔较长, 但是, **该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。需要说明的是, 企业应当在单个合同层面考虑融资成分是否重大, 而不应在合同组合层面考虑这些合同中的融资成分的汇总影响对企业整体而言是否重大。企业只有在确认了合同资产(或应收款项)和合同负债时, 才应当分别确认重大融资成分相应的利息收入和利息支出。

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。企业应当对类似情形下的类似合同一致地应用这一简化处理方法。

【教材例 11-11】2×18 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, 该批产品将于两年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式, 即乙公司可以在两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 2×18 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) 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——利息支出	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——利息支出	254 400	(494 400-240 000)
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	

**合同负债, 是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。**企业在向客户转让商品之前, 如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利, 则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点, 将该已收或应收的款项确认并列示为合同负债。

**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。**

**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。

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示, 并按流动性, 分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。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。



【真题·多选题】下列各项关于企业具有融资性质的分期收款销售商品会计处理的表述中，正确的有（ ）。  
(2018年改编)

- A. 应收的合同价款与其现销价格之间的差额应计入当期损益
- B. 应收的合同价款与其现销价格之间的差额在合同期内采用实际利率法摊销
- C. 按照合同约定的收款日期分期确认收入
- D. 按照应收的合同价款的现销价格计量收入

【答案】BD

【解析】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，选项A错误，选项B正确；具有融资性质的分期收款销售商品，应当按照假定客户在取得商品控制权时的现销价格确定交易价格，选项C错误，选项D正确。

【真题·判断题】企业采用具有融资性质分期收款方式销售商品时，应按销售合同约定的收款日期分期确认收入。（ ）（2018年）

【答案】×

【解析】具有融资性质的分期收款销售商品，应当按照假定客户在取得商品控制权时的现销价格确认收入。

### （三）非现金对价

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，例如实物资产、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。

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。

【提示】企业以存货换取客户的存货，固定资产、无形资产以及长期股权投资等，按照收入准则进行会计处理。

【教材例 11-12】甲企业为客户生产一台专用设备。双方约定，如果甲企业能够在 30 天内交货，则可以额外获得 600 股客户的股票作为奖励。合同开始日，该股票的价格为每股 4 元；由于缺乏执行类似合同的经验，甲企业当日估计，该 600 股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。合同开始日之后的第 27 天，企业将该设备交付给客户，从而获得了 600 股股票，该股票在此时的价格为每股 4.5 元。假定甲企业将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

本例中，合同开始日，该股票的价格为每股 4 元，由于缺乏执行类似合同的经验，甲企业当日估计，该 600 股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件，甲企业不应将该 600 股股票的公允价值 2 400 元计入交易价格。合同开始日之后的第 2 天，甲企业获得了 600 股股票，该股票在此时的价格为每股 4.5 元。甲企业应按股票(非现金对价)在合同开始日的公允价值，即 2 400 元(4×600)确认为收入，因对价形式原因而发生的变动，即 300 元(4.5×600-4×600)计入公允价值变动损益。

企业在向客户转让商品的同时，如果客户向企业投入材料、设备或人工等商品，以协助企业履行合同，企业应当评估其是否取得了对这些商品的控制权，取得这些商品控制权的，企业应当将这些商品作为从客户收取的非现金对价进行会计处理。

【真题·判断题】销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，企业应当根据合同开始日后股票公允价值的变动调整合同的交易价格。（ ）（2019年）

【答案】×

【解析】销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，应以合同开始日股票的公允价值确认交易价格，合同开始日后，股票的公允价值发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，为乙公司建造一项大型设备。合同约定，乙公司向甲公司支付 1 000 万元现金，以及一批材料。该批材料公允价值为 500 万元，甲公司无需为该批材料额外支付价款，且必须将该批材料用于该设备的建造。设备于 3 个月内建造完成并移交乙公司，乙公司在该时点获得了设备的控制权。

问题：甲公司应当如何确定该设备的收入金额？

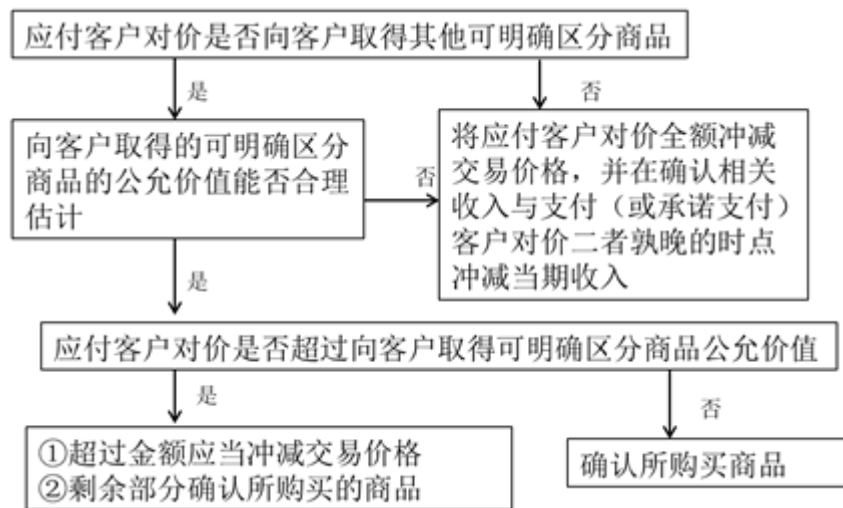
应确认收入 1 500 万元。

### （四）应付客户对价



企业在向客户转让商品的同时，需要向客户或第三方支付对价的，除为了自客户取得其他可明确区分商品的款项外，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。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。

企业应付客户对价是为了自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自客户取得的可明确区分商品公允价值的，超过金额应当作为应付客户对价冲减交易价格；自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。



**【例题】**某消费品制造商甲公司签订了一项合同，向一家全球大型连锁零售店客户销售商品，合同期限为1年。该零售商承诺，在合同期限内以约定价格购买至少价值1 500万元的产品。合同同时约定，甲公司需在合同开始日向该零售商支付150万元的不可退回款项。该款项旨在就零售商需更改货架以使其适合放置甲公司产品而作出补偿。第一个月该企业销售货物开具发票的金额为200万元。

问题：甲公司第一个月如何确认收入？

**应确认收入=200-200×10%=180（万元）。**

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。

#### 四、将交易价格分至各单项履约义务

**【例题】**甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两件产品，合同价款为9 000元。A、B产品的单独售价分别为6 000元和4 000元，合计10 000元。上述价格均不包含增值税。

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5 400元（6 000÷10 000×9 000），B产品应当分摊的交易价格为3 600元（4 000÷10 000×9 000）

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，应作为该商品的单独售价。

**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。企业在估计单独售价时，应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似情况采用一致的估计方法。

1. 市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后的金额，确定其单独售价的方法。

2. 成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的金额，确定其单独售价的方法。

3. 余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察单独售价后的余额，确定某商品单独售价的方法。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。

**【教材例 11-13】**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A、B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 500 元和 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。

本例中, 根据交易价格分摊原则, A 商品应当分摊的交易价格为 400 元 ( $500 \div 2\ 500 \times 2\ 000$ ), B 产品应当分摊的交易价格为 1 600 元 ( $2\ 000 \div 2\ 500 \times 2\ 000$ ), 甲公司将 A 商品交付给客户之后, 与该商品相关的履约义务已经履行, 但是需要等到后续交付 B 商品时, 企业才具有无条件收取合同对价的权利, 因此, 甲公司应当将因交付 A 商品而有权收取的对价 400 元确认为合同资产, 而不是应收账款, 相应的账务处理如下:

(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

如果合同中存在两项或两项以上的商品, 其销售价格变动幅度较大或尚未确定, 企业需要采用多种方法相结合的方式, 对合同所承诺的商品的单独售价进行估计。如企业可能采用余值法估计销售价格变动幅度较大或尚未确定的多项可明确区分商品的单独售价总和, 然后再采用其他方法估计其中包含的每一项可明确区分商品的单独售价。企业采用多种方法相结合的方式估计合同所承诺的每一项商品的单独售价时, 应当评估该方式是否满足交易价格分摊的目标, 即企业分摊至各单项履约义务(或可明确区分的商品)的交易价格是否能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而预期有权收取的对价金额。如当企业采用余值法估计确定的某单项履约义务的单独售价为零或仅为很小的金额时, 企业应当评估该结果是否恰当。

1. 分摊合同折扣。

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。

同时满足下列三项条件时, 企业应当将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项(而非全部)履约义务: 一是企业经常将该合同中的各项可明确区分商品单独销售或者以组合的方式单独销售; 二是企业经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售; 三是归属于上述第二项中每一组合的商品的折扣与该合同中的折扣基本相同, 并且对每一组合中的商品的评估为将该合同的整体折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。

有确凿证据表明, 合同折扣仅与合同中的一项或多项(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; 然后再采用余值法估计单独售价。

【教材例 11-14】甲公司与客户签订合同, 向其销售 R、S、T 三种产品, 合同总价款为 270 万元, 这三种产品构成三项履约义务。企业经常以 100 万元单独出售 R 产品, 其单独售价可直接观察; S 产品和 T 产品的单独售价不可直接观察, 企业采用市场调整法估计的 S 产品单独售价为 50 万元, 采用成本加成法估计的 T 产品单独售价为 150 万元。甲公司通常以 100 万元的价格单独销售 R 产品, 并将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。

本例中, 三种产品的单独售价合计为 300 万元, 而该合同的价格为 270 万元, 该合同的整体折扣为 30 万元。由于甲公司经常将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售, 该价格与其单独售价之和(200 万元)的差额为 30 万元, 与该合同的整体折扣一致, 而 R 产品单独销售的价格与其单独售价一致, 证明该合同的整体折扣仅应归属于 S 产品和 T 产品。因此, 在该合同下, 分摊至 R 产品的交易价格为 100 万元, 分摊至 S 产品和 T 产品的交易价格合计为 170 万元, 甲公司应当进一步按照 S 产品和 T 产品的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊: S 产品应分摊的交易价格为 42.5 万元 ( $50 \div 200 \times 170$ ), T 产品应分摊的交易价格为 127.5 万元 ( $150 \div 200 \times 170$ )。

【教材例 11-15】沿用[教材例 11-14], R、S、T 产品的单独售价均不变, 合计为 300 万元, S、T 产品组合销售的折扣仍为 30 万元。但是, 合同总价款为 320 万元, 甲公司与该客户签订的合同中还包括销售 Q 产品。Q 产品的价格波动巨大, 甲公司向不同的客户单独销 Q 产品的价格在 20 万~60 万元之间。

本例中, 由于 Q 产品价格波动巨大, 甲公司计划用余值法估计其单独售价。由于合同折扣 30 万元仅与 S、T 产品有关, 因此, 甲公司首先应当在 S、T 产品之间分摊合同折扣。R、S 和 T 产品在分摊了合同折扣之后的单独售价分别为 100 万元、42.5 万元和 127.5 万元, 合计为 270 万元。然后, 甲公司采用余值法估计 Q 产品的单独售价为 50

万元(320-270),该金额在甲公司以往单独销售Q产品的价格区间之内,表明该分摊结果符合分摊交易价格的目标,即该金额能够反映甲公司因转让Q产品而预期有权收取的对价金额。

假定合同总价款不是320万元,而是280万元时,甲公司采用余值法估计的Q产品的单独售价仅为10万元(280-270),该金额在甲公司过往单独销售Q产品的价格区间之外,表明该分摊结果可能不符合分摊交易价格的目标,即该金额不能反映甲公司因转让Q产品而预期有权收取的对价金额。在这种情况下,用余值法估计Q产品的单独售价可能是不恰当的,甲公司应当考虑采用其他的方法估计Q产品的单独售价。

## 2. 分摊可变对价。

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特定组成部分相关。仅与合同中的某一特定组成部分相关包括两种情形:一是可变对价与合同中的一项或多项(而非全部)履约义务相关,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)商品相关,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。

**同时满足下列两项条件的,企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务,或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品:一是可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力。二是企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后,将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。**

**不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额,以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分,企业应当按照分摊交易价格的一般原则,将其分摊至合同中的各单项履约义务。**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。

**【教材例 11-16】**甲公司与乙公司签订合同,将其拥有的两项专利技术X和Y授权给乙公司使用。假定两项授权均分别构成单项履约义务,且都属于在某一时刻履行的履约义务。合同约定,授权使用专利技术X的价格为80万元,授权使用专利技术Y的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的3%。专利技术X和Y的单独售价分别为80万元和100万元。甲公司估计其就授权使用专利技术Y而有权收取的特许权使用费为100万元。上述价格均不包含增值税。

本例中,该合同中包含固定对价和可变对价,其中,授权使用专利技术X的价格为固定对价,且与其单独售价一致,授权使用专利技术Y的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的3%,属于可变对价,该可变对价全部与授权使用专利技术Y能够收取的对价有关,且甲公司基于实际销售情况估计收取的特许权使用费的金额接近Y的单独售价。因此,甲公司可将可变对价部分的特许权使用费金额全部由Y承担符合交易价格的分摊目标。

## 五、履行每一单项履约义务时确认收入

**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,控制权转移是收入确认的前提。**对于履约义务,企业首先判断履约义务是否满足在某一时间段内履行的条件,如不满足,则该履约义务属于在某一时刻履行的履约义务。对于在某一时间段内履行的履约义务,企业应当选取恰当的方法来确定履约进度;对于在某一时刻履行的履约义务,企业应当综合分析控制权转移的迹象,判断其转移时点。

### (一) 在某一时间段内履行的履约义务

1. 在某一时间段内履行履约义务的条件。满足下列条件之一的,属于在某一时间段内履行的履约义务:

#### (1) 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益

如果继续履行合同的其他企业实质上**无须重新执行企业累计至今已经完成的工作**,则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

例如,甲企业承诺将客户的一批货物从A市运送到B市,假定该批货物在途经C市时,由乙运输公司接替甲企业继续提供该运输服务,由于A市到C市之间的运输服务是**无须重新执行的**,表明客户在甲企业履约的同时即取得并消耗了甲企业履约所带来的经济利益。

#### (2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品

企业在履约过程中在建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等。

(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。

#### 成本加合理利润。

**【教材例 11-17】**甲公司是一家造船企业,与乙公司签订了一项船舶建造合同,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。

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。

**【例题】**甲公司与乙公司签订合同，针对乙公司的实际情况和面临的具体问题，为改善其业务流程提供咨询服务，并出具专业的咨询意见。双方约定，甲公司仅需要向乙公司提交最终的咨询意见，而无需提交任何其在工作过程中编制的工作底稿和其他相关资料；在整个合同期间内，如果乙公司单方面终止合同，乙公司需要向甲公司支付违约金，违约金的金额等于甲公司已发生的成本加上 15% 的毛利率，该毛利率与甲公司在类似合同中能够赚取的毛利率大致相同。

乙公司并未在甲公司履约的同时即取得并消耗了甲公司履约所带来的经济利益。

但甲公司根据合同条款可以主张其已发生的成本及合理利润，表明甲公司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。因此，甲公司向乙公司提供的咨询服务属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司应当在其提供服务的期间内按照适当的履约进度确认收入。

2. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认。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。

**本期收入=资产负债表日合同的交易价格总额×履约进度-以前会计期间累计已确认的收入**

#### (1) 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，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的工程进度节点、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。**

**【教材例 11-18】**2×18 年 8 月 1 日，甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换 100 根铁轨，合同价格为 100 万元（不含税）。截至 2×18 年 12 月 31 日，甲公司共更换铁轨 60 根，剩余部分预计在 2×19 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。

截至 2×18 年 12 月 31 日，该合同的履约进度为 60% (60÷100)，甲公司应确认的收入为 60 万元 (100×60%)。

(2) 投入法。投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度，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。当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时，企业也可以按照直线法确认收入。

**产出法下有关产出指标的信息有时可能无法直接观察获得，或者企业为获得这些信息需要花费很高的成本时，可能需要采用投入法来确定履约进度。**

**【教材例 11-19】**甲公司于 2×18 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 600 000 元，至年底已预收安装费 440 000 元，实际发生安装费用为 280 000 元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用 120 000 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 =  $280\,000 \div (280\,000 + 120\,000) \times 100\% = 70\%$ ，2×18 年 12 月 31 日确认的劳务收入 =  $600\,000 \times 70\% - 0 = 420\,000$ （元）

#### (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——××公司	440 000

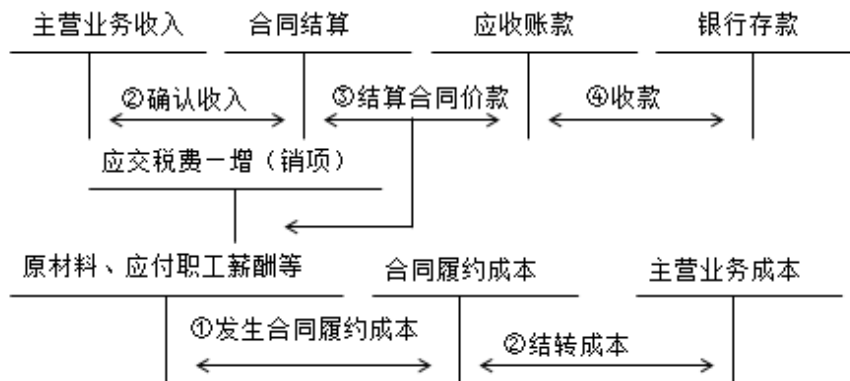
#### (3) 2×18 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本。

借：合同负债——××公司	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



对于同一合同下属于在一时段内履行的履约义务涉及与客户结算对价的，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。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一时段内履行的履约义务涉及与客户结算对价所产生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。



**【教材例 11-20】**2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为 6 300 万元，工程期限为一年半，预计 2×19 年 6 月 30 日竣工；预计可能发生的总成本为 4 000 万元；甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每半年与甲公司结算一次。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用已发生成本占预计总成本比例计算履约进度，增值税税率为 9%，不考虑其他相关因素。

2×18 年 6 月 30 日，工程累计实际发生成本 1 500 万元，乙公司与甲公司结算合同价款 2 500 万元，甲公司实际收到价款 2 000 万元；2×18 年 12 月 31 日，工程累计实际发生成本 3 000 万元，乙公司与甲公司结算合同价款 1 100 万元，甲公司实际收到价款 1 000 万元；2×19 年 6 月 30 日，工程累计实际发生成本 4 100 万元，乙公司与甲公司结算合同竣工价款 2 700 万元，并支付剩余工程款 3 300 万元。上述价款均不含增值税额。假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税款。甲公司的账务处理为：

(1) 2×18 年 1 月 1 日至 2×18 年 6 月 30 日实际发生工程成本时。

借：合同履约成本 15 000 000  
 贷：原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

(2) 2×18 年 6 月 30 日。

履约进度 = 15 000 000 ÷ 40 000 000 = 37.5%

合同收入 = 63 000 000 × 37.5% = 23 625 000 (元)

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

借：主营业务成本 15 000 000  
 贷：合同履约成本 15 000 000

借：应收账款 27 250 000  
 贷：合同结算——价款结算 25 000 000  
 应交税费——应交增值税(销项税额) 2 250 000

借：银行存款 20 000 000  
 贷：应收账款 20 000 000

当日，“合同结算”科目的余额为贷方 137.5 万元(2 500-2 362.5)，表明甲公司已经与乙公司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 2×18 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

(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	23 625 000
借：主营业务成本	15 000 000
贷：合同履约成本	15 000 000
借：应收账款	11 990 000
贷：合同结算——价款结算	11 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	990 000
借：银行存款	10 000 000
贷：应收账款	10 000 000

当日，“合同结算”科目的余额为借方 1 125 万元(2 362.5-1 100-137.5)，表明甲公司已经履行履约义务但尚未与乙公司结算的金额为 1 125 万元，由于该部分金额将在 2×19 年内结算，因此，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

(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	11 000 000
贷：合同履约成本	11 000 000
借：应收账款	29 430 000
贷：合同结算——价款结算	27 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2 430 000
借：银行存款	38 670 000
贷：应收账款	38 670 000

当日，“合同结算”科目的余额为 0 万元(1 125+1 575-2 700)。

由于投入法下的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，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，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。**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

例如，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，不应包括在累计实际发生的成本中，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履约义务的进度不成比例

对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品（本段中的商品不包括服务）或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：第一，该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；第二，客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与之相关的服务；第三，该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；第四，企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。

【教材例 11-21】2×18 年 10 月，甲公司与客户签订合同，为客户修一栋办公楼，包括安一部电梯，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。

2×18 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 2×19 年 2 月才会安装该电梯。截至 2×18 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。

本例中，截至 2×18 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，2×18 年 12 月，该合同的履约进度为 20%  $[(40-30) \div (80-30)]$ ，应确认的收入和成本金额分别为 44 万元  $[(100-30) \times 20\% + 30]$  和 40 万元  $[(80-30) \times 20\% + 30]$ 。

每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。

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。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。

【真题·单选题】2016 年 3 月 1 日，甲公司签订了一项总额为 1 200 万元的固定造价建造合同，采用投入法确认合同收入和合同费用。至当年年末，甲公司实际发生成本 315 万元，履约进度为 35%。不考虑增值税等相关税费及其他因素，甲公司 2016 年度应确认的合同毛利为（ ）万元。（2017 年改编）

- A. 0
- B. 105
- C. 300
- D. 420

【答案】B

【解析】2016 年度的合同毛利=合同收入  $1\ 200 \times 35\%$  - 合同费用 315=105（万元）。

（二）在某一时点履行的履约义务

对于不属于在某一时段内履行的履约义务，应当属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。在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列五个迹象：

1. 企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务
2. 企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权
3. 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物

客户占有了某项商品实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权。

（1）委托代销安排

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。

【教材例 11-22】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。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：主营业务成本——销售 W 商品	6 000
贷：发出商品——丙公司	6 000
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	10 300
贷：应收账款——丙公司	10 300
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：受托代销商品款——甲公司	20 000
(2) 对外销售。	
借：银行存款	11 300
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）	1 300
(3) 收到增值税专用发票。	
借：受托代销商品款——甲公司	10 000
贷：应付账款	11 300
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 300
(4) 支付货款并计算代销手续费。	
借：应付账款——甲公司	11 300
贷：银行存款	10 300
其他业务收入——代销手续费	1 000

## (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。

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：一是该安排必须具有**商业实质**，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的**商品必须能够单独识别**，例如，将属于客户的商品单独存放在指定地点；三是该商品可以**随时应客户要求交付给客户**；四是企业**不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户**。

【教材例 11-23】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 M 专用零部件。M 零部件的制造期为两年。甲公司在完成 M 零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定在该合同下，向客户转让 M 是单项履约义务，且属于在某一时刻履行的履约义务。

2×19 年 12 月 31 日，乙公司支付了 M 零部件的合同价款，并对其进行了验收。但是考虑到其自身的仓储能力有限，且其工厂紧邻甲公司的仓库，因此要求将 M 零部件存放于甲公司的仓库中，并要求按照其指令随时安排发货。乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权，甲公司在其仓库内的单独区域内存放 M 零部件，且 M 零部件可明确识别属于乙公司。甲公司不能使用 M 零部件，也不能将其提供给其他客户使用。

本例中，2×19 年 12 月 31 日，甲公司已经收取 M 零部件合同价款，但是乙公司尚未要求发货，乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然 M 零部件实物尚由甲公司持有，但是其满足在“售后代管商品”的安排下客户取得商品控制权的条件，M 零部件的控制权也已经转移给了乙公司。因此，甲公司应当确认销售 M 零部件的收入。除此之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与 M 零部件可明确区分，构成单项履约义务。



**【例题】**A公司生产并销售笔记本电脑。2×19年，A公司与零售商B公司签订销售合同，向其销售1万台电脑。由于B公司的仓储能力有限，无法在2×19年底之前接收该批电脑，双方约定A公司在2×20年按照B公司的指令按时发货，并将电脑运送至B公司指定的地点。2×19年12月31日，A公司共有上述电脑库存1.2万台，其中包括1万台将要销售给B公司的电脑，然而，**这1万台电脑和其余2000台电脑一起存放并统一管理，并且彼此之间可以互相替换。**

本例中，尽管是由于B公司没有足够的仓储空间才要求A公司暂不发货，并按照其指定的时间发货，但是由于这1万台电脑与A公司的其他产品可以互相替换，且未单独存放保管，A公司在向B公司交付这些电脑之前，能够将其提供给其他客户或者自行使用。因此，**这1万台电脑在2×19年12月31日不满足“售后代管商品”安排下确认收入的条件。**

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

**【教材例 11-24】**甲公司在2×19年7月12日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为200 000元，增值税税额为26 000元，款项尚未收到；该批商品成本为120 000元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥委托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务已经发生。

本例中，由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。根据在某一时刻履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥委托收手续时不能确认收入，已经发出的商品成本应通过“发出商品”科目反映。甲公司的账务处理如下：

(1) 2×19年7月12日，甲公司发出商品。

借：发出商品——××商品	120 000
贷：库存商品——××商品	120 000

同时，将增值税专用发票上注明的增值税税额转入应收账款。

借：应收账款——乙公司	26 000
贷：应交税费——应交增值税(销项税额)	26 000

(注：如果销售该商品的增值税纳税义务尚未发生，则不作这笔分录，待纳税义务发生时再作应交增值税的分录)

(2) 2×19年10月5日，甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款。

借：应收账款——乙公司	200 000
贷：主营业务收入——销售××商品	200 000
借：主营业务成本——销售××商品	120 000
贷：发出商品——××商品	120 000

(3) 2×19年10月16日，甲公司收到款项。

借：银行存款	226 000
贷：应收账款——乙公司	226 000

5. 客户已接受该商品

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。

### 第三节 合同成本

◇ 合同履约成本

◇ 合同取得成本

◇ 合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

#### 一、合同履约成本

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

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关

**预期取得的合同应当是企业能够明确识别的合同**，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**（如支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）、**直接材料**（如为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）、**制造费用**（或类似费用，如组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（如支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。

2. 该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源

3. 该成本预期能够收回

**下列支出不属于合同履约成本。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），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。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**。

【教材例 11-25】甲公司与乙公司签订合同，为乙公司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。

本例中，在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本书第三章和第四章的规定进行会计处理**；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 2 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。

【教材例 11-26】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。甲公司除发生餐饮、商品材料等成本外，还需要计提固定资产折旧（如酒店、客房以及客房内的设备家具等）、无形资产摊销（如酒店土地使用权等）费用等，这些费用中哪些应确认为合同履约成本，哪些不能确认为合同履约成本。

本例中，甲公司经营一家酒店，主要通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，即与客房服务相关的资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的**服务成本**。该成本需先考虑是否满足上述资本化条件，如果满足，应作为合同履约成本进行会计处理，并在收入确认时对合同履约成本进行摊销，计入营业成本。此外，这些酒店物业等资产中与客房服务不直接相关的，例如财务部门相关的资产折旧等费用或者销售部门相关的资产折旧等费用，则需要按功能将相关费用计入管理费用或销售费用等。

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**。

## 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，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。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，如无论是否取得合同均会发生的差旅费、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。

【教材例 11-27】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，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用为 15 000 元，为投标而发生的差旅费为 10 000 元，支付销售人员佣金 5 000 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 10 000 元。

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），其并不能直接归属于可识别的合同。

**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。**实务中，当涉及合同取得成本的安排比较复杂时，对于合同续约或合同变更时需要支付额外的佣金、企业支付的佣金金额取决于客户未来的履约情况或者取决于累计取得的合同数量或金额等，企业需要运用判断，对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理。

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**。

**【真题·多选题】**企业为取得销售合同而发生且由企业承担的下列各项支出中，应在发生时计入当期损益的有（ ）。（2019年）

- A. 投标活动交通费
- B. 尽职调查发生的费用
- C. 招标文件购买费
- D. 投标文件制作费

**【答案】** ABCD

**【解析】**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。

### 三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

#### （一）摊销

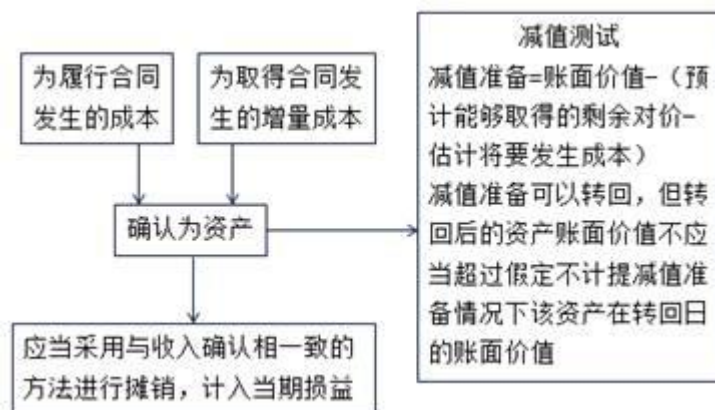
确认为企业资产的合同履约成本和合同取得成本（以下简称“与合同成本相关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即，在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

#### （二）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，应按超出部分的金额计提减值准备，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，使得第一项减去第二项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。在确定上述资产的减值损失时，企业应当首先对相关的其他资产确定减值损失，然后再按上述要求确定上述资产的减值损失。

企业按照本书第七章的规定测试相关资产组的减值情况时，应当将按照上述要求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。

#### 与合同成本有关的资产



### 第四节 关于特定交易的会计处理

#### ◇附有销售退回条款的销售



- ◇附有质量保证条款的销售
- ◇主要责任人和代理人
- ◇附有客户额外购买选择权的销售
- ◇授予知识产权许可
- ◇售后回购
- ◇客户未行使的权利
- ◇无需退回的初始费

### 一、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，并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

【教材例 11-28】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 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，增值税税额为 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 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。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。甲公司的账务处理如下：

借：应收账款	2 825 000
贷：主营业务收入	2 000 000
<b>预计负债——应付退货款</b>	<b>500 000</b>
应交税费——应交增值税（销项税额）	325 000
借：主营业务成本	1 600 000
<b>应收退货成本</b>	<b>400 000</b>
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	2 825 000
贷：应收账款	2 825 000

(3) 2×18 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行重新评估。

借： <b>预计负债——应付退货款</b>	<b>250 000</b>
贷：主营业务收入	250 000
借：主营业务成本	200 000
<b>应收退货成本</b>	<b>200 000</b>

(4) 2×19 年 3 月 31 日发生销售退回，假定实际退货量为 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）	26 000
<b>预计负债——应付退货款</b>	<b>250 000</b>
贷： <b>应收退货成本</b>	<b>160 000</b>
主营业务收入	50 000
银行存款	226 000
借：主营业务成本	40 000
<b>应收退货成本</b>	<b>40 000</b>

【例题】乙公司与客户签订合同，向其销售 A 产品。客户在合同开始日即取得了 A 产品的控制权，并在 90 天内有权退货。由于 A 产品是最新推出的产品，乙公司尚无有关该产品退货率的历史数据，也没有其他可以参考的市场信息。该合同对价为 12 100 元，根据合同约定，客户应于合同开始日后的第二年年末付款。A 产品在合同开始日的

现销价格为 10 000 元。A 产品的成本为 8 000 元。退货期满后，未发生退货。假定不考虑增值税及其他相关税费影响。

本例中，客户有退货权，因此，该合同的对价是可变的。由于乙公司缺乏有关退货情况的历史数据，考虑将可变对价计入交易价格的限制要求，在合同开始日不能将可变对价计入交易价格，因此，乙公司在 A 产品控制权转移时确认的收入为 0，其应当在退货期满后，根据实际退货情况，按照预期有权收取的对价金额确定交易价格。此外，考虑到 A 产品控制权转移与客户付款之间的时间间隔以及该合同对价与 A 产品现销价格之间的差异等因素，乙公司认为该合同存在重大融资成分。乙公司的账务处理如下：

(1) 在合同开始日，乙公司将 A 产品的控制权转移给客户

借：应收退货成本 8 000  
贷：库存商品 8 000

(2) 在 90 天的退货期内，乙公司尚未确认合同资产和应收款项，因此，无需确认重大融资成分的影响。

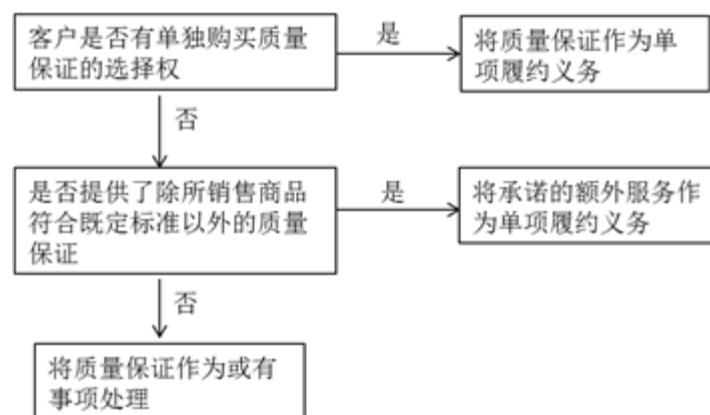
(3) 退货期满日（假定应收款项在合同开始日和退货期满日的公允价值无重大差异）

借：长期应收款 12 100  
贷：主营业务收入 10 000  
未实现融资收益 2 100  
借：主营业务成本 8 000  
贷：应收退货成本 8 000

在后续期间，乙公司应当考虑在剩余合同期限确定实际利率，将上述应收款项的金额与合同对价之间的差额（2 100 元）按照实际利率法进行摊销，确认相关的利息收入。此外，乙公司还应当按照金融工具相关会计准则评估上述应收款项是否发生减值，并进行相应的会计处理。

## 二、附有质量保证条款的销售

企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证。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进行相应的会计处理，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，企业应当按照本书第十章的规定进行会计处理。



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

当法律要求企业提供质量保证时，该法律规定通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务。

2. 质量保证期限

企业提供质量保证的期限越长，越有可能表明企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务，该质量保证越有可能构成单项履约义务。

3. 企业承诺履行任务的性质

如果企业必须履行某些特定的任务以保证所销售的商品符合既定标准（例如，企业负责运输被客户退回的瑕疵商品），则这些特定的任务可能不构成单项履约义务。

【教材例 11-29】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。

本例中，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，应当按照本书第十章的规定进行会计处理。

【例题】甲公司是电脑制造商和销售商，与乙公司签订了销售一批电脑的合同，合同约定：电脑销售价款 98 万元，同时提供“延长保修”服务，即从法定质保 90 天到期之后的三年内甲公司将任何损坏的部件进行保修或更换。该批电脑和“延长保修”服务各自的单独售价分别为 90 万元和 10 万元。该批电脑的成本为 60 万元。而且基于其自身经验，甲公司估计维修在法定型质保的 90 天保修期内出现损坏的部件将花费 1 万元。假设不考虑相关税费。甲公司会计处理如下：

借：银行存款	98
贷：主营业务收入	88.2 (98×90%)
合同负债	9.8 (98×10%)
借：主营业务成本	60
贷：库存商品	60
借：销售费用	1
贷：预计负债	1

### 三、主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当判断其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。在判断时，企业应当首先识别向客户提供的特定商品，然后，应评估该特定商品在转让给客户之前，是否控制这些商品。**企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，企业为主要责任人；相反，企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的，则企业为代理人。**这里的特定商品，是指向客户提供的可明确区分的商品或可明确区分的“一揽子”商品。如果企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前，暂时性地获得该特定商品的法定所有权，这并不能判断企业一定控制了该商品。

#### （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

这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由第三方提供服务的权利，企业应当评估该权利在转让给客户前，企业是否控制该权利。

【教材例 11-30】甲公司经营一购物网站，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。消费者在该网站购物时，向其提供的特定商品为零售商在网站上销售的商品，除此之外，甲公司并未提供任何其他的商品。**这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司没有能力主导这些商品的使用**，例如，甲公司不能将这些商品提供给购买该商品的消费者之外的其他方，**也不能阻止零售商向该消费者转移这些商品**，因此，消费者在该网站购物时，在相关商品转移给消费者之前，甲公司并未控制这些商品，甲公司的履约义务是安排零售商向消费者提供相关商品，而非自行提供这些商品，**甲公司在该交易中的身份是代理人。**

##### 2. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务

当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方（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。

【教材例 11-31】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。

本例中，甲公司向乙公司提供的特定服务是写字楼的保洁服务，根据甲公司与丙公司签订的合同，**甲公司能够主导丙公司所提供的服务**，包括要求丙公司代表甲公司向乙公司提供保洁服务，相当于甲公司利用其自身资源履行了该合同。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。因此，甲公司在丙公司向乙公司提供保洁服务之前控制了该服务，**甲公司在该交易中的身份为主要责任人**。

3. 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户

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。

**【教材例 11-32】**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，甲公司按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。

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。

**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。

## （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三方承担
3. 所交易商品的价格由企业还是第三方决定

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。

**【例题】**甲旅行社与 A 航空公司协商以折扣价格购买一定数量的机票，并且无论其能否转售，都必须对这些机票进行支付。甲旅行社自主决定向哪个旅客出售机票，并自主决定向旅客出售机票时的价格。甲旅行社协助旅客解决针对 A 航空公司所提供服务的投诉。但是，A 航空公司将自行负责履行与票务相关的义务，包括对客户不满意服务的补救措施。

### 甲旅行社是主要责任人还是代理人？

**【答案】**甲旅行社是主要责任人。

**【例题】**甲公司是一家百货公司，与品牌供应商乙公司合作销售商品，乙公司在甲公司设立专柜，并派专柜销售人员，没有售出商品的所有权属于乙公司。乙公司负责保管专柜内的商品，承担丢失和毁损的风险，乙公司自行决定在甲公司的专柜或其他地方所销售的商品。客户在乙公司专柜直接取得商品，付款通过甲公司 POS 机，由甲公司提供销售小票和发票，甲公司扣除分成比例后支付给乙公司。

为提高整体业绩，甲公司会举办各种促销活动，分甲公司主导和乙公司自行打折两部分，甲公司主导活动所发生的费用部分由乙公司承担，乙公司自行打折部分需要获得甲公司同意，要符合甲公司定位，如打折比例不能过高等。商品出现问题，客户可以联系乙公司专柜销售人员，已可以联系甲公司客服中心处理，如果发生退货，甲公司有责任先行给客户办理，再按与乙公司合同条款协商解决退货事项及赔偿安排。

从客户角度，甲公司承担主要责任

销售前：存货风险由乙公司承担

销售后：存货风险由甲公司和乙公司共同承担

定价：不明显

用控制权转移判断，主要责任人是乙公司

#### 四、附有客户额外购买选择权的销售

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

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。对于该重大权利，企业应当将其与原购买的商品单独区分，作为单项履约义务，按照各单项履约义务的单独售价的相对比例，将交易价格分推至各单项履约义务。其中，分推至重大选择权的交易价格与未来的商品相关，企业应当在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。

当企业向客户提供了额外购买选择权，客户在行使该选择权购买商品的价格反映了该商品的单独售价时，即使客户只能通过与企业订立特定合同才能获得该选择权，该选择权也不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利，企业无需分摊交易价格，只有在客户行使选择权购买额外的商品时才需要进行相应的会计处理。

【教材例 11-33】2×18 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。截止 2×18 年 1 月 31 日，客户共消费 100 000 元，可获得 10 000 个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为 95%。上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利，应当作为单项履约义务。客户购买商品的单独售价合计为 100 000 元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为 9 500 元（1 元×10 000×95%）。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：

商品分摊的交易价格 =  $[100\,000 \div (100\,000 + 9\,500)] \times 100\,000 = 91\,324$ （元）

积分分摊的交易价格 =  $[9\,500 \div (100\,000 + 9\,500)] \times 100\,000 = 8\,676$ （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。

借：银行存款	100 000
贷：主营业务收入	91 324
<b>合同负债</b>	<b>8 676</b>

截至 2×18 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占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。积分当年应当确认的收入为 4 110 元（ $4\,500 \div 9\,500 \times 8\,676$ ）；剩余未兑换的积分为 4 566 元（ $8\,676 - 4\,110$ ），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 2×19 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。积分当年应当确认的收入为 3 493 元（ $8\,500 \div 9\,700 \times 8\,676 - 4\,110$ ）；剩余未兑换的积分为 1 073 元（ $8\,676 - 4\,110 - 3\,493$ ），仍然作为合同负债。

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

企业向客户授予知识产权许可时，可能也会同时销售商品，企业应当评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，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：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，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；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，如客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容。

##### （二）授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

授予客户的知识产权许可构成单项履约义务的，企业应当根据该履约义务的性质，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
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

【教材例 11—34】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司，乙公司是一家大型游轮的运营商。甲公司授权乙公司可在 4 年内使用其 3 部连环漫画中的角色形象和名称，乙公司可以以不同的方式（例如，展览或演出）使用这些漫画中的角色。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色，并会定期创造新的角色，角色的形象也会随时演变。合同要求乙公司必须使用最新的角色形象。在授权期内，甲公司每年向乙公司收取 1 000 万元。

本例中，甲公司除了授予知识产权许可外不存在其他履约义务。甲公司基于下列因素的考虑，认为该许可的相关收入应当在某一时段内确认：一是，乙公司合理预期（根据甲公司以往的习惯做法），**甲公司将实施对该知识产权许可产生重大影响的活动**，包括创作角色及出版包含这些角色的连环漫画等；二是，合同要求乙公司必须使用甲公司创作的最新角色，**这些角色塑造得成功与否，会直接对乙公司产生有利或不利影响**；三是，尽管乙公司可以通过该知识产权许可从这些活动中获益，但在这些活动发生时**并没有导致向乙公司转让任何商品**。

由于合同规定乙公司在一段固定期间内可无限制地使用其取得授权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度。

### （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。

【教材例 11—35】甲音乐唱片公司（简称“甲公司”）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商品。该合同不可撤销。

本例中，甲公司除了授予该版权许可外，并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利。因此，甲公司应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。此外，由于甲公司履约的时间与客户付款（两年内每月支付）之间间隔的时间较长，甲公司需要判断该项合同中是否存在重大的融资成分，并进行相应的会计处理。

【例题】甲公司与乙客户订立了一份非独家软件使用授权许可合同，有效期为 3 年，交易的对价 200 万元。

情形 1：乙客户经授权获得的软件是甲公司的一项知识产权。乙客户可在甲公司无进一步履约行为的情况下，自行决定如何以及何时使用这项权利，且预计甲公司不会开展任何活动对授予乙的知识产权产生重大影响。

#### 收入属于在某一时点确认。

情形 2：软件为论文数据库、法规数据库。合同和惯例都表明，甲公司需要持续对数据库进行更新，维护数据库的功能，甲公司开展的这些活动对于客户获得的知识产权有重大影响，且这些活动并没有向客户转让另一项商品或服务。

#### 收入应在某一时段内确认。

### （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。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：一是特许权使用费仅与知识产权许可相关；二是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主导地位。当企业能够合理预期，客户认为知识产权许可的价值远高于合同中与之相关的其他商品时，该知识产权许可通常占主导地位。对于不适用该例外规定的特许权使用费，应当按照估计可变对价的一般原则进行处理。

【教材例 11—36】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。



本例中，甲公司的承诺包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，与之相关的授予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。如果授予电影版权许可、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。

**【例题·多选题】**甲公司与客户订立一项针对两项知识产权许可证（许可证 A 和 B）的合同。合同针对许可证 A 所规定的价格为固定金额 500 万元，而针对许可证 B 所规定的对价则是客户销售使用了许可证 B 的产品的未来销售额的 5%，其可变对价为 1 500 万元。许可证 A 和 B 的单独售价分别为 800 万元和 1 200 万元，许可证 B 在合同开始时转让给客户，而许可证 A 在三个月后转让。第一个月，由客户的首月销售所产生的特许权使用费为 200 万元。假定不考虑其他因素，甲公司下列会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 合同开始时，许可证 B 确认收入 300 万元
- B. 合同开始时，许可证 A 确认收入 200 万元
- C. 第一个月，许可证 B 应确认收入 120 万元
- D. 第一个月，许可证 A 应确认收入 80 万元



**【答案】** AC

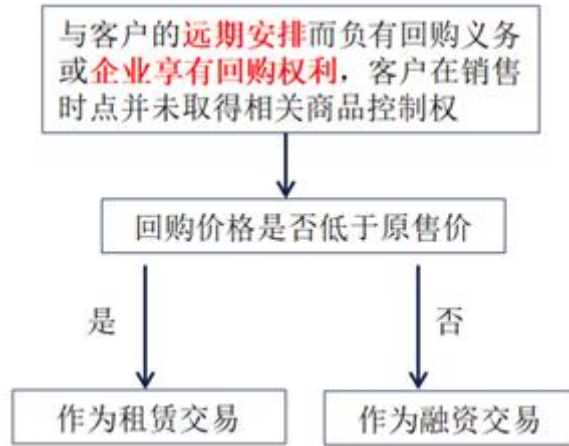
**【解析】**虽然可变付款额明确地与转让许可证 B 的履约义务的结果相关，但将可变对价全部分摊至许可证 B 将不符合分摊交易价格的目标。将 500 万元分摊至许可证 A 并将 1 500 万元分摊至许可证 B 未能反映出基于许可证 A 和许可证 B 的单独售价对交易价格（分别为 800 万元和 1200 万元）进行的合理分摊，因此甲公司应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。甲公司应将分摊至许可证 B 的 300 万元（500×1 200/2 000）确认为收入，在转让许可证 A 时，甲公司应将分摊至许可证 A 的 200 万元（500×800/2 000）确认为收入，选项 A 正确，选项 B 错误；在第一个月，由客户的首月销售所产生的特许权使用费为 200 万元，甲公司应将分摊至许可证 B 的 120 万元（200×1 200/2 000）确认为收入，选项 C 正确；因客户虽已发生后续销售，但分摊特许权 A 使用费的履约义务尚未得到履行，甲公司应将分摊至许可证 A 的 80 万元（200×800/2 000）确认为一项合同负债，选项 D 错误。

### 六、售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。企业应当区分下列两种情形分别对售后回购交易进行会计处理。

（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

企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：一是回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；二是回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，应当在收到客户款项时确认金融负债，而不是终止确认该商品，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。



【例题】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。

本例中，根据合同有关甲公司在两年后回购该设备的确定，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。

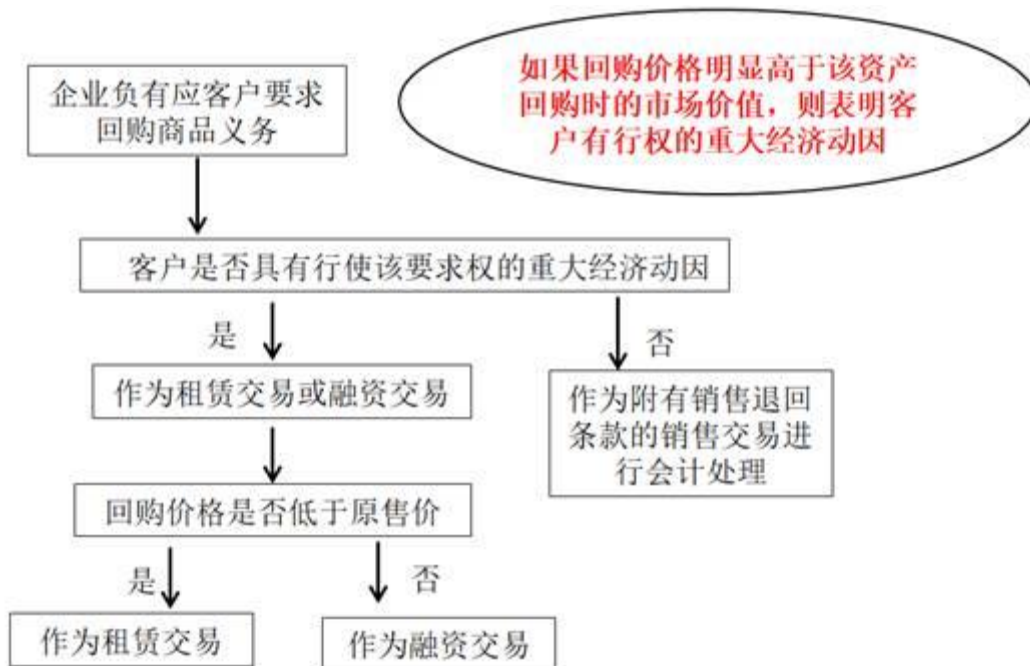
沿用【上例】，假定甲公司将在 2 年后不是以 120 万元，而是以 250 万元的价格回购该设备。

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。

（二）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。客户具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将回购价格与原售价进行比较，并按照第（一）种情形下的原则将该售后回购作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。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商品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。



【教材例 11-37】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。

本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格 1 500 万元低于原售价 2 000 万元，但远高于该设备在回购时的市场价值，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

### 七、客户未行使的权利

企业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须上交政府），企业不应将其确认为收入。

客户有未行使的权利	预期将有权获得	按照客户行使合同权利的模式按比例确认收入
	预期无权获得	在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时确认收入
	相关法律规定须转交给其他方	不应确认收入

**【教材例 11-38】**甲公司经营连锁面包店。2×18 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 5%（即 50 000 元）的部分不会被消费。截至 2×18 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，**适用的增值税税率为 13%**，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

本例中，甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为 50000 元，该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。因此，甲公司在 2×18 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 372 613 元  $[(400\,000+50\,000) \div (1+13\%)]$ 。甲公司的账务处理为：

(1) 销售储值卡：

借：库存现金 1 000 000  
 贷：合同负债 884 956  
 应交税费——待转销项税额 115 044

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债 372 613  
 应交税费——待转销项税额 46 018  $[40\,000 \div (1+13\%) \times 13\%]$   
 贷：主营业务收入 372 613  
 应交税费——应交增值税（销项税额） 46 018

**【教材例 11-39】**甲公司是一家电商平台，平台商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务，甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款，甲公司按照货款的 6% 向商家收取佣金，并判断自己在商品买卖交易中是代理人。2×18 年，甲公司向平台的消费者销售了 2 000 张不可退回的电子购物卡，每张卡的面值为 100 元，总额 200 000 元。假设不考虑相关税费的影响。

本例中，考虑到甲公司在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，甲公司销售电子购物卡收取的款项 200 000 元中，仅佣金部分 12 000 元  $(200\,000 \times 6\%)$ ，不考虑相关税费代表甲公司已收客户(商家)对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债。对于其余部分(即 188 000 元)，为甲公司代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。相应的账务处理为：

借：银行存款 200 000  
 贷：合同负债 12 000

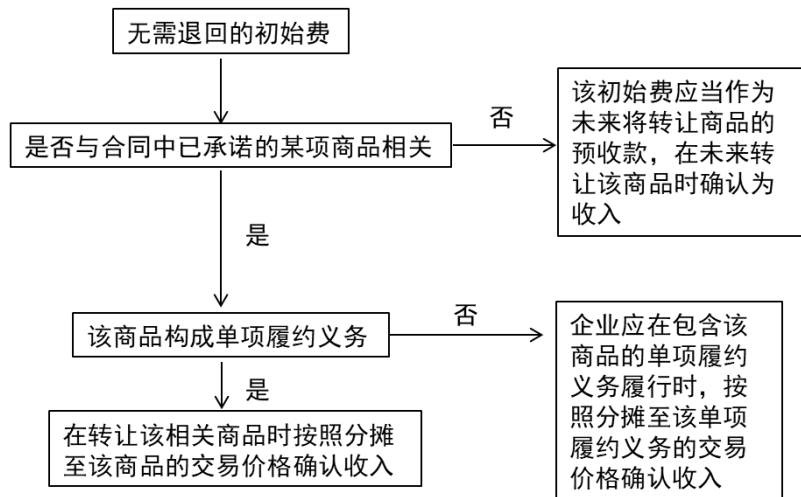


### 八、无需退回的初始费

(一) 如果该初始费与合同中已承诺的某项商品相关，企业应判断其是否构成单项履约义务：

1. 该商品构成单项履约义务，在转让该相关商品时按照分摊至该商品的交易价格确认收入；
2. 该商品不构成单项履约义务，企业应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。

(二) 如果该笔无须退回的初始费与合同中承诺的商品不相关，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。



【提示】为开展初始活动而收取的初始费：

企业收取了无须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规定确认为一项资产或计入当期损益。

【教材例 11—40】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需返还。

本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务（即可随时使用的健身场地），而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务，而只是一些内部行政管理性质的工作。因此，甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了入会费，但是**该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在 2 年内分摊确认为收入。**

【真题·2019 年计算分析题】甲公司 2×18 年 12 月发生的与收入相关的交易或事项如下：

资料一：2×18 年 12 月 1 日，甲公司与客户乙公司签订一项销售并安装设备的合同，合同期限为 2 个月，交易价格为 270 万元。合同约定，当甲公司合同履约完毕时，才能从乙公司收取全部合同金额，甲公司对设备质量和安装质量承担责任。该设备单独售价为 200 万元，安装劳务的单独售价为 100 万元。2×18 年 12 月 5 日，甲公司以银行存款 170 万元从丙公司购入并取得该设备的控制权，于当日按照合同约定直接运抵乙公司指定地点开始安装，乙公司对该设备进行验收并取得其控制权。此时，甲公司向乙公司销售设备的履约义务已经完成。

资料二：至 2×18 年 12 月 31 日，甲公司实际发生安装费用 48 万元（均为甲公司员工的薪酬），估计还将发生安装费用 32 万元。甲公司向乙公司提供设备安装劳务属于在一个时段内履行的履约义务，按实际发生的成本占估计总成本的比例确定履约进度。本题不考虑增值税等相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 判断甲公司向乙公司销售设备时的身份是主要责任人还是代理人，并说明理由。
- (2) 计算甲公司将交易价格分摊至设备销售与设备安装的金额。
- (3) 编制甲公司 2×18 年 12 月 5 日销售设备时确认销售收入并结转销售成本的会计分录。
- (4) 编制甲公司 2×18 年 12 月发生设备安装费用的会计分录。

(5) 分别计算甲公司 2×18 年 12 月 31 日设备安装的履约进度和应确认设备安装收入的金额, 并编制确认设备安装收入和结转设备安装成本的会计分录。

**【答案】** (1) 甲公司对乙公司销售设备时的身份是主要责任人。

理由: 本题中甲公司从丙公司购入设备, 取得了设备的控制权, 且甲公司对设备质量承担责任, 然后转让给乙公司。所以本题中甲公司为主要责任人。

(2) 设备销售分摊的交易价格=270×200÷(200+100)=180(万元);

设备安装分摊的交易价格=270×100÷(200+100)=90(万元)。

(3)

借: 合同资产	180	
贷: 主营业务收入		180
借: 主营业务成本	170	
贷: 库存商品		170

(4)

借: 合同履约成本	48	
贷: 应付职工薪酬		48

(5) 2×18 年 12 月 31 日设备安装的履约进度=48÷(48+32)×100%=60%;

应确认设备安装收入的金额=90×60%=54(万元)。

借: 合同资产	54	
贷: 主营业务收入		54
借: 主营业务成本	48	
贷: 合同履约成本		48

**【真题·2019 年综合题】** 2×18 年 9 月至 12 月, 甲公司发生的部分交易或事项如下:

资料一: 2×18 年 9 月 1 日, 甲公司向乙公司销售 2 000 件 A 产品, 单位销售价格为 0.4 万元, 单位成本为 0.3 万元, 销售货款已收存银行。根据销售合同约定, 乙公司在 2×18 年 10 月 31 日之前有权退还 A 产品, 2×18 年 9 月 1 日, 甲公司根据以往经验估计该批 A 产品的退货率为 10%, 2×18 年 9 月 30 日, 甲公司对该批 A 产品的退货率重新评估为 5%, 2×18 年 10 月 31 日, 甲公司收到退回的 120 件 A 产品, 并以银行存款退还相应的销售款。

资料二: 2×18 年 12 月 1 日, 甲公司向客户销售成本为 300 万元的 B 产品, 售价 400 万元已收存银行。客户为此获得 125 万个奖励积分, 每个积分可在 2×19 年购物时抵减 1 元, 根据历史经验, 甲公司估计该积分的兑换率为 80%。

资料三: 2×18 年 12 月 10 日, 甲公司向联营企业丙公司销售成本为 100 万元的 C 产品, 售价 150 万元已收存银行。至 2×18 年 12 月 31 日, 该批产品未向外部第三方出售。甲公司在 2×17 年 11 月 20 日取得丙公司 20% 有表决权股份, 当日, 丙公司各项可辨认资产、负债的公允价值均与其账面价值相同。甲公司采用的会计政策、会计期间与丙公司的相同。丙公司 2×18 年度实现净利润 3 050 万元。

资料四: 2×18 年 12 月 31 日, 甲公司根据产品质量保证条款, 对其 2×18 年第四季度销售的 D 产品计提保修费。根据历史经验, 所售 D 产品的 80% 不会发生质量问题; 15% 将发生较小质量问题, 其修理费为销售收入的 3%; 5% 将发生较大质量问题, 其修理费为销售收入的 6%, 2×18 年第四季度, 甲公司 D 产品的销售收入为 1 500 万元。

A 产品、B 产品、C 产品转移给客户, 控制权随之转移。

本题不考虑增值税相关税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料一, 分别编制甲公司 2×18 年 9 月 1 日确认 A 产品销售收入并结转销售成本, 9 月 30 日重新评估 A 产品退货率, 10 月 31 日实际发生 A 产品销售退回时的相关会计分录。

(2) 根据资料二, 计算甲公司 2×18 年 12 月 1 日应确认的收入和合同负债的金额, 并编制确认收入、结转成本的分录。

(3) 根据资料三, 计算甲公司 2×18 年持有丙公司股权应确认投资收益的金额, 并编制相关会计分录。

(4) 根据资料四, 计算甲公司 2×18 年第四季度应确认保修费的金额, 并编制相关会计分录。

**【答案】**

(1) 2×18年9月1日

借：银行存款		800
贷：主营业务收入	720	$[2\ 000 \times 0.4 \times (1-10\%)]$
预计负债—应付退货款	80	$[2\ 000 \times 0.4 \times 10\%]$
借：主营业务成本	540	$[2\ 000 \times 0.3 \times (1-10\%)]$
应收退货成本	60	$[2\ 000 \times 0.3 \times 10\%]$
贷：库存商品		600

2×18年9月30日

借：预计负债—应付退货款	40	$[2\ 000 \times 0.4 \times (10\%-5\%)]$
贷：主营业务收入		40
借：主营业务成本	30	$[2\ 000 \times 0.3 \times (10\%-5\%)]$
贷：应收退货成本		30

2×18年10月31日

借：库存商品	36	$(120 \times 0.3)$
预计负债—应付退货款	40	
主营业务收入	8	$(120 \times 0.4 - 40)$
贷：主营业务成本	6	$(120 \times 0.3 - 30)$
应收退货成本	30	
银行存款	48	$(120 \times 0.4)$

(2)

2×18年12月1日奖励积分的单独售价 $=125 \times 1 \times 80\% = 100$ （万元），甲公司按照产品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊：

产品分摊的交易价格 $= [400 \div (400+100)] \times 400 = 320$ （万元）；

积分分摊的交易价格 $= [100 \div (400+100)] \times 400 = 80$ （万元）；

故2×18年12月1日应确认收入为320万元，应确认的合同负债为80万元。

借：银行存款	400	
贷：主营业务收入		320
合同负债		80
借：主营业务成本	300	
贷：库存商品		300

(3) 甲公司2×18年12月10日持有丙公司股权应确认投资收益 $= [3\ 050 - (150 - 100)] \times 20\% = 600$ （万元）。

借：长期股权投资—损益调整	600	
贷：投资收益		600

(4) 甲公司2×18年第四季度应确认保修费 $= 80\% \times 0 \times 1\ 500 + 15\% \times 3\% \times 1\ 500 + 5\% \times 6\% \times 1\ 500 = 11.25$ （万元）。

借：销售费用	11.25	
贷：预计负债		11.25

### 【本章小结】

1. 掌握收入的确认和计量；
2. 掌握合同成本的会计处理；
3. 掌握特定交易的会计处理。