

第十二章 收入

一、收入的确认和计量

(一) 识别与客户订立的合同

1. 合同的识别

合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务协议，包括书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。

企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，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：

- (1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- (2) 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；
- (3) 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- (4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- (5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

2. 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，如一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损；

(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**，如一份合同如果发生违约，将会影响另一份合同的**对价金额**；

(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）**构成单项履约义务**。两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。

3. 合同变更

合同变更，是指经合同各方同意对原合同范围或价格（或两者）作出的变更。企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

(1) 合同变更部分作为单独合同。

条件	会计处理方法
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	将合同变更部分作为 单独合同 （即一项新的合同）进行会计处理

(2) 合同变更作为原合同终止及新合同订立。

条件	会计处理方法
合同变更不属于上述第（1）种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间 可明确区分	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
(2) 合并变更的价格 不能反映 当时的单独售价	

(3) 合同变更部分作为原合同的组成部分（针对时段义务）。

条件	会计处理方法
合同变更不属于上述第（1）种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间 不可明确区分	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

(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。下列情况下，企业应当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。

（三）确定交易价格

1. 可变对价

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，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。

2. 合同中存在的重大融资成分

（1）交易价格的确定

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。

（2）会计处理原则

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**。

3. 非现金对价

非现金对价包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在**合同开始日的公允价值**确定交易价格（确认收入）。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。

4. 应付客户对价

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

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。在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

（四）将交易价格分摊至各单项履约义务

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。

（五）履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

1. 在某一时段内履行的履约义务

（1）在某一时段内履行履约义务的收入确认条件

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

①客户在企业履约的同时即取得并**消耗企业履约所带来的经济利益**。

②客户能够**控制**企业履约过程中**在建的商品**。

③企业履约过程中所产出的商品具有**不可替代用途**，且该企业在整个合同期间内**有权**就累计至今已完成的履约部分**收取款项**。

(2) 在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质，采用**产出法或投入法**确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。

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。

(3) 在某一时段内履行的履约义务的具体账务处理

	非建造合同	建造合同
具体会计处理	预收劳务款 借：银行存款 贷： 合同负债	实际发生建造成本 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬、累计折旧等
	实际发生劳务成本 借：合同履约成本 贷：应付职工薪酬	结算工程款（或预收工程款） 借：应收账款（或银行存款） 贷： 合同结算——价款结算
	确认收入并结转成本 借：合同负债、应收账款、 合同资产 贷：主营业务收入	确认收入并结转成本 借： 合同结算——收入结转 贷：主营业务收入
	借：主营业务成本 贷：合同履约成本	借：主营业务成本 贷：合同履约成本

2. 在某一时点履行的履约义务

对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑下列迹象：

- (1) 企业就该商品享有**现时收款权利**，即客户就该商品负有现时付款义务。
- (2) 企业已将该商品的**法定所有权转移**给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- (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的实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权，反之亦然。

①委托代销安排。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。受托方**获得对该商品控制权**的，企业应当按**销售商品**进行会计处理，这种安排不属于委托代销安排；受托方**没有获得对该商品控制权**的，企业通常应当在受托方售出商品后，按合同或协议约定的方法计算**确定手续费并确认收入**。

②售后代管商品安排。

企业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；三是该商品可以随时交付给客户；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。

(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。

二、合同成本

(一) 合同履约成本

合同履约成本确认为资产应满足的条件如下：

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。
2. 该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。

3. 该成本预期能够收回。

（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。

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。

三、特定交易的会计处理

（一）附有销售退回条款的销售

会计处理规定	会计分录
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；	借：应收账款等 贷：主营业务收入【估计不会发生退货】 预计负债【估计会发生退货】 应交税费——应交增值税（销项税额）
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。	借：主营业务成本【估计不会发生退货】 应收退货成本【估计会发生退货】 贷：库存商品

（二）附有质量保证条款的销售

企业在向客户销售商品时，可能会为所销售的商品提供质量保证，其中，有一些质量保证是为了向客户保证所销售的商品符合既定标准，即保证类质量保证（三包服务）；而另一些质量保证则是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，即服务类质量保证。

1. 服务类质量保证

情形	会计处理方法	会计处理
①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； ②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 收入准则 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	借：银行存款等 贷：主营业务收入 合同负债

2. 保证类质量保证（三包服务）

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。

（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。

1. 主要责任人或代理人的判断原则

主要责任人	代理人
①企业承诺 自行 向客户 提供 特定商品的，其身份是主要责任人	①企业承诺安排他人提供特定商品的，即为他人提供协助的，其身份是代理人

②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	②企业在特定商品 转让 给客户 之前不控制 该商品的，企业为代理人
---	---

2. 企业作为主要负责人的情况

当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前能够控制该商品的，应当作为主要责任人。企业作为主要负责人的情形包括：

(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。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**。

(2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方（例如分包商、其他服务提供商等）代表企业向客户提供服务时，如果企业**能够主导**该第三方代表本企业向客户提供服务，则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

(3) 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。此时，企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出。企业只有获得为生产该特定商品所需要的投入（包括从第三方取得的商品）的控制权，才能将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

（四）附有客户额外购买选择权的销售

企业在销售商品的同时，有时会向客户授予选择权，允许客户据此免费或者以折扣价格购买额外的商品，此种情况称为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。

1. 重大权利的判断

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。

2. 会计处理

该选择权向客户提供了重大权利的，应当作为**单项履约义务**。在这种情况下，客户在该合同下支付的价款实际上购买了两项单独的商品：一是客户在该合同下原本购买的商品；二是客户可以免费或者以折扣价格购买额外商品的**权利**。企业应当将交易价格在这**两项商品之间进行分摊**。会计分录如下：

借：银行存款

贷：主营业务收入

合同负债

（五）授予知识产权许可

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。

1. 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，企业应当评估授予客户的知识产权许可是否可与所售商品明确区分，即该知识产权许可是否构成单项履约义务，并进行相应的会计处理。

2. 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。

3. 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。

4. 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。

(六) 售后回购

对于不同类型的售后回购交易,企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理:

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。

在销售时点,客户并没有取得该商品的控制权。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:

回购价格 小于 原售价	视为 租赁交易
回购价格 大于等于 原售价	视为 融资交易

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,并按照上述第 1 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;否则,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。

(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(合同负债)**,待未来履行了相关履约义务时再转为收入。

当企业预收款项无须退回,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。

(八) 无需退回的初始费

企业在合同开始(或临近合同开始)日向客户收取的无须退回的初始费通常包括入会费、接驳费、初装费等。

具体包括以下 3 种情形:

情形	会计处理方法
(1) 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	在转让该商品时,按照 分摊至该商品的交易价格 确认收入
(2) 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	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
(3) 该初始费与向客户转让已承诺的商品 不相关	该初始费应当作为未来将转让商品的 预收款 ,在未来转让该商品时确认为收入

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,例如,企业为履行会员健身合同开展了一些行政管理性质的准备

工作，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。