

233 网校中级会计师网址: www.233.com/zhongji/

中级会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/zhongji>

中级 QQ 学习群: 236715484

加小编微信: sustalks

2019 年《中级会计实务》学习笔记

第十三章收入

第一节收入概述

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。

二、关于收入确认的原则

企业应当在履行了合同中的履约义务, 即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得商品控制权同时包括下列三要素:

- (1) 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;
- (2) 主导该商品的使用, 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;
- (3) 能够获得几乎全部的经济利益。

第二节 收入的确认和计量: 分为五步走

一、识别与客户订立的合同

(一)合同识别



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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:

一是合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务;

二是该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务;

三是该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款;

四是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;

五是企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

【注意】:

1. 对于不符合上述五项条件的合同, 企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务, 且已向客户收取的对价(包括全部或部分对价)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。

2. 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。

3. 合同开始日即满足上述五项条件的, 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; 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。

4. 合同开始日, 通常是指合同生效日。

(二) 合同合并

满足下列条件之一的, 应当合并为一份合同进行处理:

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对价的



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

【注意】虽然合同合并为同一份, 但仍需要区分单项履约义务。

(二) 合同变更: 三种情形

- 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。
- 2、合同变更作为原合同终止及新合同的订立: 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。
- 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。

二、识别合同中的单项履约义务

履约义务, 是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务:

(一) 企业向客户转让可明确区分商品的承诺

【注意】可明确区分的商品:

- (1) 客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

(2) 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分, 以识别企业承诺转让的是每一项商品, 还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。组合产出的价值通常高于或者显著不同于各单项商品的价值总和。

【注意】下列情形, 通常表示不可明确区分:

- (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进行整合;
- (2) 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改和定制;
- (3) 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

(二) 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品

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

【注意】合同标价并不一定代表交易价格

(一) 可变对价

- 1. 可变对价最佳估计数的确定: 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。
- 2. 计入交易价格的可变对价金额的限制, 是指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。

其中, “极可能”发生的概率应远高于“很可能”, 但不要求达到“基本确定”。

(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, 如果各方以在合同中明确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**)



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

确定交易价格。

【注意】

- 1、企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额, 应当在合同期内采用实际利率法摊销。
- 2、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。
- 3、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。
- 4、合同资产和应收账款的区别: 应收款项代表的是**无条件**收取合同对价的权利。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**。
- 5、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”。
- 6、**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。**

(三) 非现金对价

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, 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。

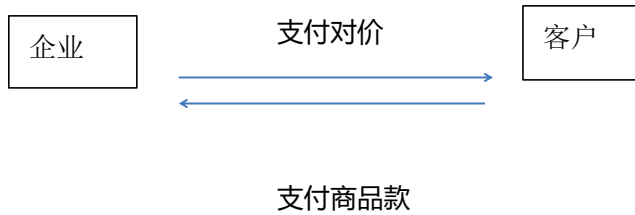
【注意】

- 1、因对价形式**以外**的原因而发生变动的, **应当作为可变对价**;
- 2、因**对价形式**的原因发生变动的, **不应**计入交易价格。

(四) 应付客户对价



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!



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。

其中, 为了自客户取得其他可明确区分商品的, 若对价**超过**自客户取得其他可明确区分商品的, **超过金额**的部分也应该冲减交易价格。

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

分摊基础: **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, 进行分摊。

若单独售价无法直接观察的, 可以采用如下方法:

- 1、市场调整法: 根据某商品或类似商品的市场售价, 考虑企业自身的成本和毛利进行调整, 确定的金额。
- 2、成本加成法: 根据某商品的预计成本加上合理毛利之后确定的金额。
- 3、余值法: 企业在商品近期售价波动幅度大 or 因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时。

方法: 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。

五、履行每一单项履约义务时确认收入

企业将商品的控制权转移给客户, 首先要判断是**时点**的转移还是**时段**的转移。

(一) 在某一时段内履行的履约义务

1、满足下列条件**之一**的, 属于在某一时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 (即一边履约一边消耗) 。
- (2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

(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内有权就累计至今已完成的履约部分**收取款项**。

【注意】部分款项: 能够补偿其已发生**成本**和**合理利润**的款项。

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。

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。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。

(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。

(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。

【注意】采用投入法时, 要扣除那些虽然已经发生, 但未导致向客户转移商品的投入。

(二) 在某一时点履行的履约义务

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。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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

【注意】

①委托代销安排。受托方**没有获得**对该商品控制权的, 企业通常应当在受托方售出商品后, 按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。

②售后代管商品安排。**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; 二是属于客户的商品能够单独识别; 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。

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。

第三节 合同成本

一、合同履约成本

合同履约成本采用排除法, **不属于**本书其他章节范围的, 且**同时满足**下列条件的, 应当按照本章的规定进行会计处理:

- 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;

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



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

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资产。

增量成本, 是指企业不取得合同就不会发生的成本。

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。

三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

(一) 摊销: 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。

【注意】相同的基础: 是时点还是时段

(二) 减值

【注意】在确定上述资产的减值损失时, 企业应当首先对相关资产确定减值损失, 然后再按上述要求确定上述资产的减值损失。

第四节 关于特定交易的会计处理

一、附有销售退回条款的销售

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(预计负债); 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(应收退货成本)。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

二、附有质量保证条款的销售

对于客户能够选择单独购买质量保证的→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的+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→构成单项履约义务;

对于**不能作为**单项履约义务的质量保证, 比照**或有事项**进行会计处理。

【注意】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应该考虑:

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

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, 应当判断其自身在该交易中的身份。

在判断时, 首要任务: 识别向客户提供的特定商品; 然后, 评估该特定商品在转让给客户之前, 是否控制这些商品。**控制了: 主要责任人**; 反之则反。

(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。 (**取得**)
- 2、企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。 (**主导**)
- 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



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

产出转让给客户。(整合)

(二) 账务处理

主要责任人: 按有权收取的对价总额确认收入;

代理人: 按既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入, 或净额确认收入。

(三) 需要考虑的相关事实和情况

企业在判断控制权时, 应综合考虑各种情况:

- 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移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。

四、附有客户额外购买选择权的销售

含义: 允许客户**免费或者以折扣价格**购买额外的商品

形式: 销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券等

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。若为重大权利, 应该作为单项履约义务, 分摊一部分的交易价格。

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**选择权时效时**确认为收入。

五、授予知识产权许可 (漫画等)

(一) 授予知识产权许可是否构成单项履约义务

知识产权许可与所售商品**不可明确区分**的情形:

- 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;



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

(二) 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

同时满足下列三项条件的, 应当在**时段内**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

(三) 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务

【注意】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。

(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。

六、售后回购

(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义务的

回购价格**低于**原售价的, 应当视为**租赁**交易进行会计处理;

回购价格**不低于**原售价的, 应当视为**融资**交易, 差额在回购期内确认为利息费用等。

(二) 企业应客户要求回购商品的

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, 参照第(一)点进行处理;

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



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

行相应的会计处理。

【注意】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。

七、客户未行使的权利

企业因销售商品向客户收取的**预收款**, 赋予了客户一项在未来从企业取得该商品的权利, 并使企业承担了向客户转让该商品的义务, 因此, 企业应当将预收的款项确认为**合同负债**, 待未来履行了相关履约义务, 即向客户转让相关商品时, 再将该负债转收入。

某些情况下, 企业收取的预收款无须退回, 但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利, 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**, 才能将相关负债余额转为收入。【体现了谨慎性】

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, 企业不应将其确认为收入。

八、无需退回的初始费

企业收取该初始费时, 应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

- 1、该初始费与向客户转让已承诺的商品**相关**, 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;
- 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;
- 3、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。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!