

财务会计实务与案例



财务会计专业课



新收入准则中的特殊事项

Sales Revenue Principle



新收入准则

■ 新收入准则：收入的定义

- 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
 - 日常活动：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其他活动：如工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售产品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件等；
 - 不包括：租金、债券投资等利息、股权投资的股利、保险合同取得的保费收入等
 - 收入金额：反映企业因转让商品或提供服务(过去叫做劳务)而预期有权收取的对价金额，应该以总价额而非与费用相抵之后的净额进行反映。



新收入准则

旧收入准则的收入确认标准

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方



企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制



收入的金额能够可靠计量



相关经济利益很可能流入企业

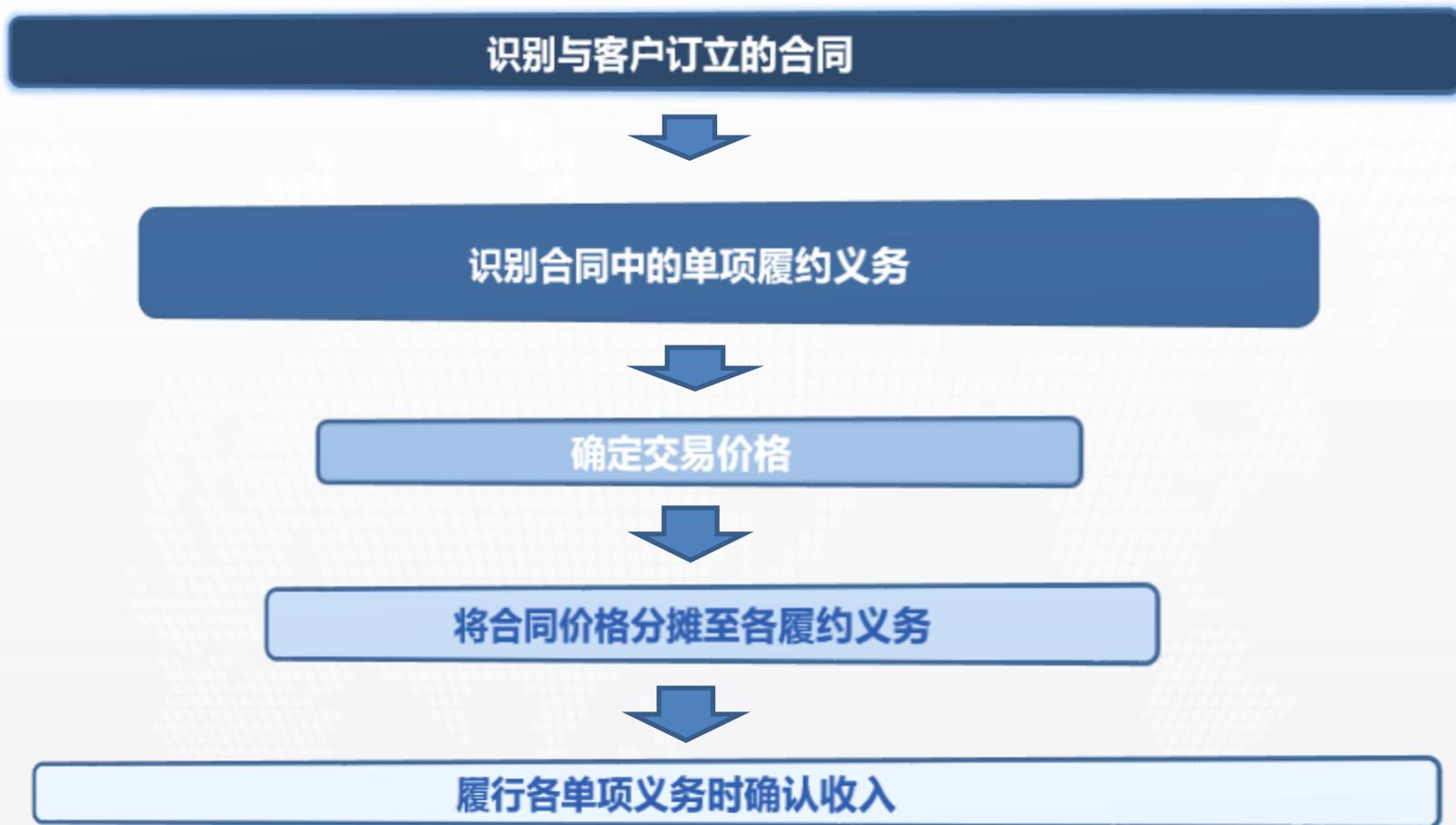


相关的、已发生的或将发生的成本能够可靠计量

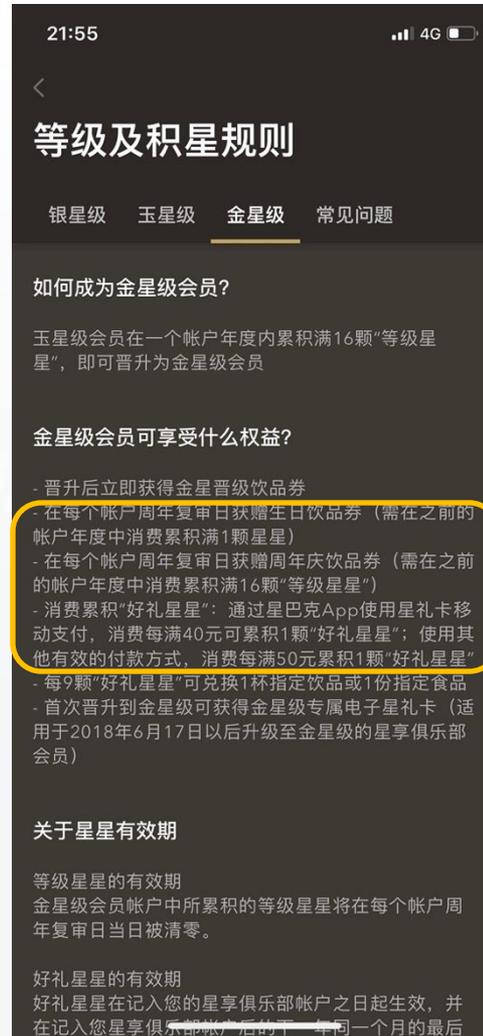


新收入准则

■ 新收入准则下的收入确认标准（2017）



■ 新收入准则——为什么要写得这么难？





新收入准则

■ 新经济、新模式

- 中国移动预存话费购手机，究竟是销售商品还是提供劳务？
- 中国移动究竟应该在什么时点确认收入？



■ 新旧收入准则比较

旧准则

- **两个准则 / 模型**
商品：强调商品交付
劳务：完工百分比法
- **强调风险报酬转移**
- **过于原则化**

变化

新准则

- **一个准则 / 模型**
企业有商品、服务相结合，新准则有助于提升会计信息可比性
- **强调控制权转移**
- **更多指引**



新收入准则

■ 特殊事项：合同识别

- 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。



< 推荐 宝贝 🔍 ... 57

元气森林官方店 + 订阅

淘宝汇吃 🏠🏠🏠🏠 粉丝数47187

回放 健康轻食, 元气满满 367人看过

店铺公告

顾客您好, 首先感谢您对元气森林产品的厚爱。
10月26日凌晨, 由于本店的一位运营同学操作时出现了失误, 导致大量超低价订单远远超过了小店实际拥有的库存, 由此造成的损失金额也远远超出了本店的承受能力。在这里我们恳请您能够伸出援手, 在后台申请退款, 帮我们这个小店度过难关, 给您带来了一些不便, 也向您说一声对不起。感谢您的理解和帮助。
谢谢您!



新收入准则

< 搜索订单

全部 待付款 待发货 待收货 待评价

元气森林官方店 > 买家已付款

 **【4-6瓶装】元气森林无糖...** ¥79.00
夏黑葡萄味 12瓶 x500
公益捐赠 23.71元

保险服务 专享定制化购物保障 查看详情

待发货 10月28日 00:40前发货

总价 ¥39500.00, 优惠 ¥31600.00 实付款 ¥7900.00

修改地址

元气森林官方店 > 买家已付款

 **【4-6瓶装】元气森林无糖...** ¥79.00
白桃味 12瓶 x1000
公益捐赠 47.41元

保险服务 专享定制化购物保障 查看详情

待发货 10月28日 00:41前发货

总价 ¥79000.00, 优惠 ¥63200.00 实付款 ¥15800.00

修改地址



新收入准则

条款与条件

通过单击“下单”，我同意接受 Apple Store 在线商店条款和条件。

请注意以下内容：

发货和送达日期为 Apple 做出的最佳估算时间。就少数订单，由于无法预料的产品短缺或超出我们控制以外的因素，实际时间可能会更长。如有延迟，我们将联系您，您可以选择取消订单及要求全额退款。

我们网站上的产品和定价信息在公布前已经过核实，但是，在极少数情形下可能有误。如果我们发现定价错误，我们将通知您，取消您的订单，并对订单金额全额退款。

条款和条件

我同意以上条款



■ 特殊事项：合同的合并

合同合并的条件

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：

- 基于同一商业目的，并构成一揽子交易（如一份合同在不考虑用另一份合同对价的情况下会发生亏损）
- 一份合同的对价取决于其他合同的定价或履行情况（如一份合同发生违约，将会影响另一份合同的对价金额）
- 该两份或多份合同所承诺的商品构成单独履约义务（如装修过程中的全包，为施工+购买建材，共同形成一个装修服务；一座大桥的设计和施工共同构成了一座建好的大桥）。



■ 特殊事项：合同的变更

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。

- 合同变更作为单独合同进行会计处理：新增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；
- 如在手机基础套餐之外购买中国移动的宽带业务

例. 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。甲公司在将其中的60件产品转让给了该客户后，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。

分析：

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。甲公司应当对原合同中的120件产品按每件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。



■ 特殊事项：合同的变更

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。

- 合同变更做为原合同终止及新合同订立进行会计处理：不属于上述情形，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。
- 如停止之前的手机基础套餐，改变为新的套餐

甲公司与客户签订合同，每周为客户的办公楼提供保洁服务，合同期限为3年，客户每年向甲公司支付服务费100 000元。假设该100 000元价格反映了合同开始日该项服务的单独售价。在第2年末，合同双方对合同进行了变更，将第3年的服务费调整为80 000元。假定该80 000元价格反映了合同变更日该项服务的单独售价。同时，再以200 000元的价格将合同期限延长3年。假定该200 000元价格不反映合同变更日该3年服务的单独售价。

分析：

原合同中未履约的一年和新合同三年共同构成一个四年合同

价格=80 000+ 200 000=280000 （元）

平均每年 7000 元



新收入准则

■ 特殊事项：合同的变更

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。

- 合同变更部分作为原合同的组成部分：合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等；
- 如手机基础套餐之外的新购买的流量套餐（流量套餐不能独立于基础套餐而存在）

2021年1月15日，甲建筑公司与客户签订了一项总金额为一千万元的固定造价合同，在客户自有土地上建一栋办公楼，预计合同总成本为700万元。假定该建造服务属于在一定时期内的履约义务，并根据累计发生的合同成本占总成本的比例确定履约进度。截止2021年末，甲公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%。因此，甲公司在2021年确认收入600元。2022年初，合同双方同意更改办公楼顶楼的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

分析：

合同变更后的交易价格为12000000元（1000000+2000000）

甲公司重新估计的履约进度为51.2%[即4200000/(7000000+1200000)]

甲公司在合同变更日应额外确认收入1440000元（51.2% \times 12000000-6000000）



新收入准则

■ 特殊事项：区分履约义务

(一) 可明确区分的商品或服务

本身能够明确区分

可以从该商品中单独获益
可以从该商品与其他易于取得的资源一起使用中受益
只考虑商品自身属性，不考虑客户使用情况

在合同层面可明确区分

当需要重大整合时不可区分（如建造水泥的砖头和沙土）
当需要重大修改或定制时不可区分（如中央财经大学的智慧校园）
当该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联或依赖时不可区分（如产品的设计服务和样品生产服务相互关联，交替进行）



二、识别合同中的单项履约义务

(一) 可明确区分的商品或服务

- 建筑公司C和客户D签订合同：设计并建造一家医院。
- 建筑公司C负责项目的全局管理，确定所需提供的商品和服务，包括工程规划、工地清理、地基、采购、结构建造、配管布线、设备安装和完工事宜。

标准 1

能够被明确区分

对于每项建筑材料，客户D可按高于残值的价格转售。这些材料也可以与额外材料或另一承包商的服务等其他可用资源结合出售。



标准 2

基于合同
可分开识别

建筑公司C正提供一项重大整合服务，将合同中所有的商品和服务合并为与客户D商定的合并项目——即医院建设项目



- 因此，该合同仅有一个履约义务



话题五：收入

2025年1月，甲公司与乙公司订立一项合同，约定转让某财务软件的软件许可证、实施安装服务并在未来5年内提供软件更新和技术支持。合同明确规定，作为安装服务的一部分，该财务软件将做重大定制从而使更其能够与乙公司使用的其他软件对接。下列各项中，不属于单独履约义务的是（ ）。

- A、软件许可证
- B、软件安装
- C、技术支持
- D、软件更新



话题五：收入

2025年2月，甲公司与乙公司签订合同，向乙公司销售一台期生产的可直接使用的医疗设备A，并且承诺在未来5年内向该客户提供用于该设备的专用耗材B。耗材B只有甲公司能够生产，乙公司可以从甲公司单独购买该耗材。关于该项合同的表述中正确的是（）。

- A、销售设备A和提供专用耗材B一起构成单项履约义务
- B、销售设备A和提供专用耗材B构成两项履约义务
- C、销售设备A和提供耗材B不可明确区分
- D、售设备A和提供耗材B具有高度关联性

特殊事项：可变对价

(一) 价格保护

待付款 待收货 待评价 14 退换/售后 我的订单 查看电子发票

712 京豆 领京豆大礼包
6 优惠券
0.00 白条 最高12期免息
0.00 京东小金库 红包天天领
我的钱包

游戏与互动 查看更多 >

东东农场 0元领一箱水果
赚30元 万元奖金可提现
种豆得豆 瓜分亿万京豆
宠汪汪 养狗兑壕礼

工具与服务 查看更多 >

客户服务
寄件服务 快速/收纳存储
主题换肤 胖达也有春天
闲置管家
问医生
我的预约
京东会员
新品试用

12:49

价格保护

20 成功次数
188.98 成功金额(元)
50.00 最高金额(元)

价保申请, 申请记录 由国家补贴产生的价差, 不在价保范围 查看价保规则

请输入订单号

订单编号: 315332845281 下单时间: 2025-05-14 16:17:43

乐高 (LEGO) 积木城市系列60367 客运飞机不可遥 ¥599.00 共1件
控男孩儿童玩具礼物家居装饰
7天价保

乐高 (LEGO) 积木 乐高纸袋 L号 ¥0.00 共1件

商品为赠品, 不支持价保! 查看价保规则

申请

订单编号: 314960898276 下单时间: 2025-05-09 21:42:48

速比涛 (Speedo) Edge进口精工泳镜高清防水防雾 ¥163.00 共1件
游泳装备男女通用 黑色/烟灰
7天价保



订单编号: 314595733999 下单时间: 2025-05-05 22:02:21

三精牌葡萄糖酸锌口服溶液 10ml*12支*5盒 用于治疗 ¥152.90 共1件
缺锌引起的营养不良
7天价保

一键价保

12:50

价格保护

21 成功次数
214.38 成功金额(元)
50.00 最高金额(元)

价保申请, 申请记录 由国家补贴产生的价差, 不在价保范围 查看价保规则

乐高 (LEGO) 积木 乐高纸袋 L号 ¥0.00 共1件

商品为赠品, 不支持价保! 查看价保规则

申请

订单编号: 314960898276 下单时间: 2025-05-09 21:42:48

速比涛 (Speedo) Edge进口精工泳镜高清防水防雾 ¥163.00 共1件
游泳装备男女通用 黑色/烟灰
7天价保

退款总明细

退款详情

订单编号 314960898276
申请时间 2025-05-15 12:49:54
价保金额 ¥25.40
退款状态 已退款成功
返还方式 钱包余额
到账周期 1个工作日到账, 预计2025-05-15前到账

■ 特殊事项：可变对价

■ （一）价格保护

甲公司生产和销售电视机，2019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，合同价款合计为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，预计发生各种结果的概率为降价金额为0元的概率是40%，降价200元的概率是30%，降价500元的概率是20%，降价1000元的概率是10%，那么此时。

甲公司估计的交易价格 = $3000 \times 40\% + 2800 \times 30\% + 2500 \times 20\% + 2000 \times 10\% = 2740$ (元)

■ 特殊事项：可变对价

(二) 重大融资成分

1. 中大融资成分的界定

如果销售存在重大融资成分（如分期付款），此时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。

1. 无论预收还是赊销，都要考虑是否存在重大融资成分；

- 赊销：**为客户提供重大融资利益**
- 赊购：**客户向企业提供重大融资利益**

先履约后收款的情况下，根据客户的付款方式不同可进一步区分为先履约后分期付款，以及先履约后一次性付款两种方式。

- 分期收款销售商品是指企业已经将商品交付给购货方，但货款分期收回（通常超过三年）的一种销售方式，主要适用于商品单价较高，如房产、车、重型设备等；
- 由于分期收款销售商品的收款期限较长，使该商品交易发生的已收或应收的合同或协议价款大于所售商品本身的公允价值，实质上具有融资性质。

■ 特殊事项：可变对价

(二) 重大融资成分

2. 重大融资成分的判断

以下情况下，企业向客户转让商品或提供服务与客户支付相关款项之间虽然存在时间间隔，但相应的合同**没有包含重大融资成分**

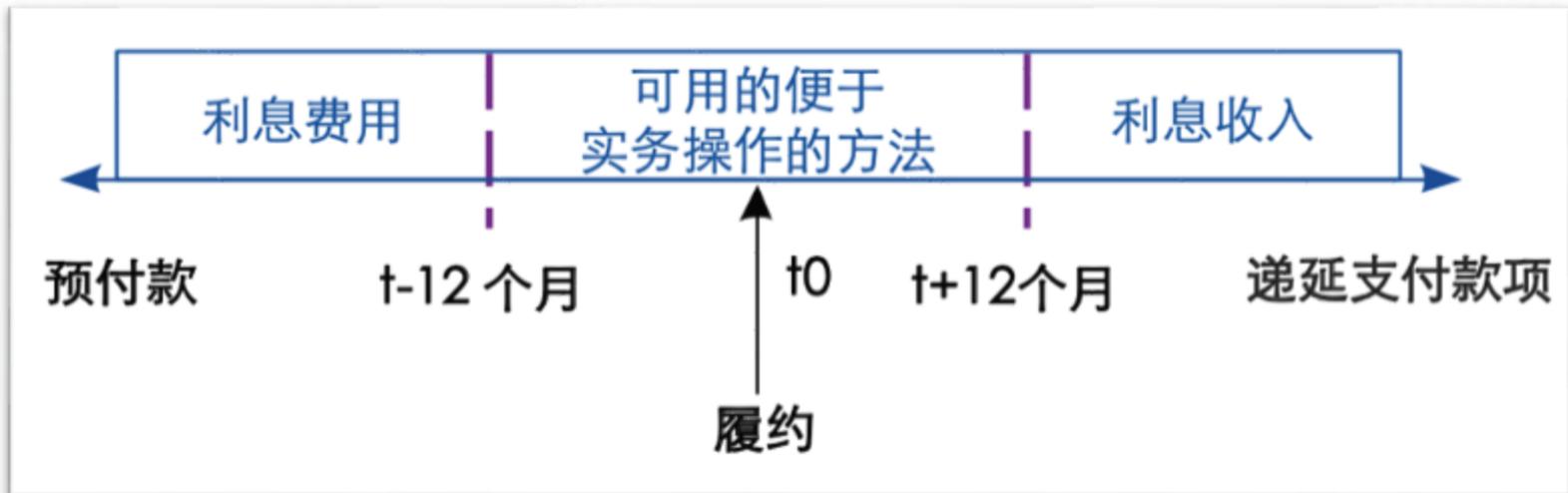
因素	示例
客户就商品或服务支付预付款，且这些商品或服务转移给客户的时间点由客户自己决定。	• 电话预付卡和客户奖励积分。
交易对价重大组成部分是可变的，且对价的金额或时间是不受客户或企业控制的。	• 交易对价为基于销售金额的版税。
已承诺对价与商品或服务的现金售价之间的差额是由于融资以外的其他原因所致。	• 以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务的保护条款。



■ 特殊事项：可变对价

(二) 重大融资成分

2. 重大融资成分的判断





■ 特殊事项：可变对价

(三) 应付客户对价

应付客户对价 (*Payment to customer*)：包括返利、折扣、优惠券等，是一种**有收也有付**的商业安排，应付客户对价应冲减交易价格，并在“确认收入”与“承诺支付对价”孰晚的时点冲减收入。

一些常见的例子

- 货位费：消费品制造商通常向零售商支付费用，以使其商品被放在货架的显眼位置上。
- 合作广告安排：某些安排中，销售商同意为经销商报销一部分其作为销售商的产品做广告而产生的费用。
- 价格保护：在特定时期内，供应商可能同意为零售商补偿一部分其销售供应商的产品获取的销售价格差价。
- 优惠券和折扣：供应商的间接客户可能收到所购买的产品或劳务价格的一部分退款。

■ 特殊事项：可变对价

（三）应付客户对价

果粒橙公司与7-11订立了售后商品的一年期合同。7-11承诺在1年内购买至少价值1500万元的果粒橙。合同同时规定，果粒橙必须在合同开始时向7-11支付150万元的不可返回款项，该款项的目的是就7-11更改货架以使其适合放置（放在一进门的地方）A公司的产品向B公司作出补偿。

在本例中，因为**果粒橙并未取得对7-11货架任何相关权利的控制**。因此果粒橙向7-11支付该笔款项并非旨在取得7-11向其转让的可明确区分的商品或服务，该150万元的付款额为交易价格的抵减，并在果粒橙确认转让商品收入时作为交易价格的抵减进行会计处理。

果粒橙在向7-11转让商品时，将每一商品的价格减少10% $(150 \div 1500)$ 。





收入



■ 特殊事项：可变对价

(三) 应付客户对价





收入

特殊事项：价格分摊

(一) 折扣分摊



**【零食节专享】每日黑巧牛奶黑巧
克力网红零食小吃休闲办公室食品**

已售罄！！期待下次返场！！

破损包退

¥29.9

马上抢

12:47



薇娅Viya

8125.1万观看 | 在火星

薇娅双十一爆品持续上新!

11.20-11.17 锁定薇娅直播间

11月1日-3日付尾款!拍现货

淘宝直播

ID:53707

售后问题 付尾款问题 联系一号链接客服



宝贝口袋



看讲解

¥39.9

马上抢



**【零食节专享】和苑酒家 金汤花胶
鸡深海鱼胶鸡汤加热即食礼盒
3斤装 领150券 到手199元**

¥409

马上抢



**【零食节专享】每日黑巧牛奶黑巧
克力网红零食小吃休闲办公室食品
已售罄！！期待下次返场！！**

¥29.9

马上抢



**【零食节专享】龙润堂记极梨膏
300g 便携装秋梨膏老人儿童可用
数量填2 第一件39.9 第二件0元**

¥50

马上抢



**【零食节专享】海狸先生手撕鱿鱼
条鱿鱼丝片儿童孕妇海味零食即食
数量填5 五件到手38.7元**



收入

品牌超级会员日

LANCÔME

天猫年货节

饱满紧致 予你恒久爱意

菁纯面霜高奢限定礼盒

— 美妆惊喜券 —

¥70

满¥700使用

下拉领取

— 88VIP专享券 —

¥60

实付满¥800使用

可与美妆券叠享

礼盒产品摆放及凹槽位置为艺术效果，仅供参考，请以收到实物为准，更多活动详情查看下方。



购：菁纯面霜（轻盈）30ml

赠：第一代菁纯水15ml+全新菁纯眼霜5ml+菁纯面霜（轻盈）15ml+兰蔻定制礼盒

顺丰速运·臻享高定礼盒包装

■ 特殊事项：价格分摊

（一）折扣分摊

例：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1 200 000元。这三种产品构成三项履约义务。甲公司经常以500 000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。甲公司采用市场调整计的B产品单独售价为250 000元，采用成本加成法估计的C产品单独售价为750 000元。甲公司通常以500 000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700 000元的价格销售。

本例中，三种产品的单独售价合计为1 500 000，该合同的价格为1 200 000元，该合同的整体折扣为300 000元。由于甲公司经常将B产品和C产品组合在一起以700 000元的价格销售，该价格与其单独的差额为300 000元，与该合同的整体折扣一致。而A产品通常单独销售的价格与其在合同中的单独售价均为500 000元，证明该合同的整体折扣仅应归属于B产品和C产品。

分摊至A产品的交易价格为500 000元，分摊至B产品和C产品的交易价格合计700 000元。其中，B产品应分摊的交易价格为175 000元，C产品应分摊的交易价格为525 000元。

■ 特殊事项：收入确认

(一) 时段内履约义务的判断

1. 在某一时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段内履行履约义务：

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。

- 如保洁（保洁做一平米，房间干净一平米）；
- 运输（车子往前开一公里，则离目的地近一公里）

对于难以通过直观判断获知结论的情形，企业在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务，当该继续履行合同的企业是否需要重新执行企业累计至今已经完成的工作

- 如瑞幸如果把事务所从安永换成PWC，那么PWC可能无法直接使用安永的底稿，需要重做之前的工作



■ 特殊事项：收入确认

(一) 时段内履约义务的判断

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或服务包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等。由于客户控制了在建的商品或服务，客户在企业提供商品或服务的过程中获得其利益，因此该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

例：甲公司与客户签订合同，在客户拥有的土地上按照客户的设计要求为其建造厂房。在建造过程中客户有权修改厂房设计，并与甲公司重新协商设计变更后的合同价款。客户每月末按当月工程进度向甲公司支付工程款。如果客户终止合同，已完成建造部分的厂房归客户所有。

本例中，甲公司为客户建造厂房，该厂房位于客户的土地上，客户终止合同时，已建造的厂房归客户所有。这些均表明客户在该厂房建造的过程中就能够控制该在建的厂房。因此，甲公司提供的该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务。

■ 特殊事项：收入确认

（一）时段内履约义务的判断

3. 企业履约过程中所产生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。

（1）商品具有不可替代用途

- 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
- 在判断商品是否具有不可替代用途时，企业既应当考虑**合同限制**，也应当考虑实际**可行性限制**；
 - 合同上不可能——我想买3楼301；
 - 经济上不可行——定制的飞机，重新建造将花费巨大成本；
- **在合同开始日判断**“不可替代用途”——之后无需重新评估；
- 基于产品最终交付时的特征判断“不可替代用途”——如产品特征改变。

此时不强调商品的地点

■ 特殊事项：收入确认

（一）时段内履约义务的判断

（2）合理收款权

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，收取能够补偿已经发生成本和合理利润的款项。

- 合同终止必须是由于客户或其他方面而非企业自身的原因所致；
- 企业有权收取的款项应大致相当于累计至今已经转移给客户的商品的售价（如研发一项新药，目标为研制出胶囊，现在完成了配方的部分，但是药品形态为小药丸，可以就该小药丸定价收费），仅收取保证金或补偿发生成本的不满足改条件；
- 企业和客户之间在合同中约定的付款时间进度表，不一定就表明企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，因为合同约定的付款进度和企业的履约进度可能并不匹配。

■ 特殊事项：收入确认

(一) 时段内履约义务的判断

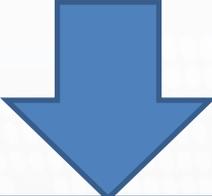
(2) 合理收款权

例：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，而无须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。

■ 特殊事项：收入确认

(一) 时段内履约义务的判断

例：A公司向客户提供一项咨询服务并将最终提供一份专业意见报告至客户
如果A公司如法完成该服务，客户将聘请另一家公司提供咨询服务
另一家公司需要重新执行A公司已经完成的工作



不满足情形一和情形二

专业意见报告根据客户的实际情况而出具——→ 无可替代用途
一旦合同终止，客户将赔付已履约部分发生的成本+合理利润——→ 合理收款权



满足情形三

■ 特殊事项：收入确认

（一）时段内履约义务的判断

【分析】

- 本在合同执行过程中，由于乙公司**无法获得甲公司已经完成工作的工作底稿和其他任何资料**，假设甲公司无法履约而需要由其他公司来继续提供后续咨询服务，则其他公司需要重新执行甲公司已经完成的工作，这表明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。
- 由于该咨询服务是针对乙公司的具体情况而提供的，甲公司无法将最终的咨询意见用作其他用途，这表明该咨询意见具有不可替代用途。
- 在整个合同期间内，如果乙公司单方面终止合同，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，这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**，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。

■ 特殊事项：收入确认

(二) 知识产权许可

例：甲公司为连环漫画的创作商，2021年1月1日，甲公司向乙公司授予的许可证使得乙公司可在5年内使用其三份连环漫画中的角色和名称。每份连环漫画都有单独的主角，但是会定期出现新创造的角色，且角色的形象在随时演变。乙公司有权根据需要以不同形式使用漫画的角色，但合同要求乙公司使用最新的角色形象。甲公司因授予许可证，一次收取500万元的款项，不考虑其他因素。

甲公司应如何确认该笔500万元的销售收入？



■ 特殊事项：收入确认

(二) 知识产权许可

例：2016年5月，作者Nick Spencer就新剧情接受Entertainment Weekly的采访，证实了这确实是史蒂夫·罗杰斯。“我们能明确的说，这不是克隆，不是冒名顶替，不是意识控制，也不是什么人在指使史蒂夫，”斯宾塞说。“这真的就是史蒂夫·罗杰斯，美国队长本人。”

考虑到美队的其他漫画，Spencer说这个新剧情将会对山姆和山姆的生活产生深远的影响。他将经历一般很少出现在主角身上的经历。他将接受重大的挑战。山姆是我计划中非常重要的一员。



■ 特殊事项：收入确认

(三) 履约进度判断

(1) 产出法

根据已转移给客户的商品或服务对于客户的价值确定履约进度；

通常采用实际测量的完工进度、评估已实现的效果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等确定；

有明确的对应关系，但有时难以衡量。

例：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100 000元。截至2021年12月31日，甲公司共更换铁轨60根，剩余部分预计在2022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。

本例中，甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此，截至20x1年12月31日，该合同的履约进度为60%(即 $60/100$)，甲公司应确认的收入为60 000元 ($100\ 000 \times 60\%$)。



■ 特殊事项：收入确认

(四) 时间点履行的履约义务

例：甲公司和客户乙公司签订合同销售零部件，运送条款为成本保险及运费，由于产品的特性，客户验收并不是一个重要程序。

根据合同条款规定：

- ① 当货物在装运港越过船舷后，货物损坏风险由卖方转移至买方；
- ② 买方或任何其他对货物具有保险利益的人有权直接向保险人索赔；
- ③ 卖方在装船后即向买方提供货物的运输单据，买方收到单据后即有付款义务；
- ④ 买方可以通过转让提单，向其后续手买方出售在途货物。

√

客户就该商品
负有现时付款
义务

X

客户已占有该
商品

√

客户已拥有该
商品法定所有
权

√

客户已取得主
要风险和报酬

√

客户已接受该
商品



■ 特殊事项：收入确认

(四) 时间点履行的履约义务

识别出两个履约义务（收入确认第二步）

- ① 交付货物
- ② 安排运输和保险

合同对价需按照单独售价分摊至上述两个履约义务（收入确认第四步）

货物销售的收入在货物控制转移时确认——出港装船（收入确认第五步）

运输和保险的履约义务收入在完成时确认（收入确认第五步）

What if

提单不是转船时送达，而是随货送达

验收是一个很重要的环节



■ 特殊事项：收入确认

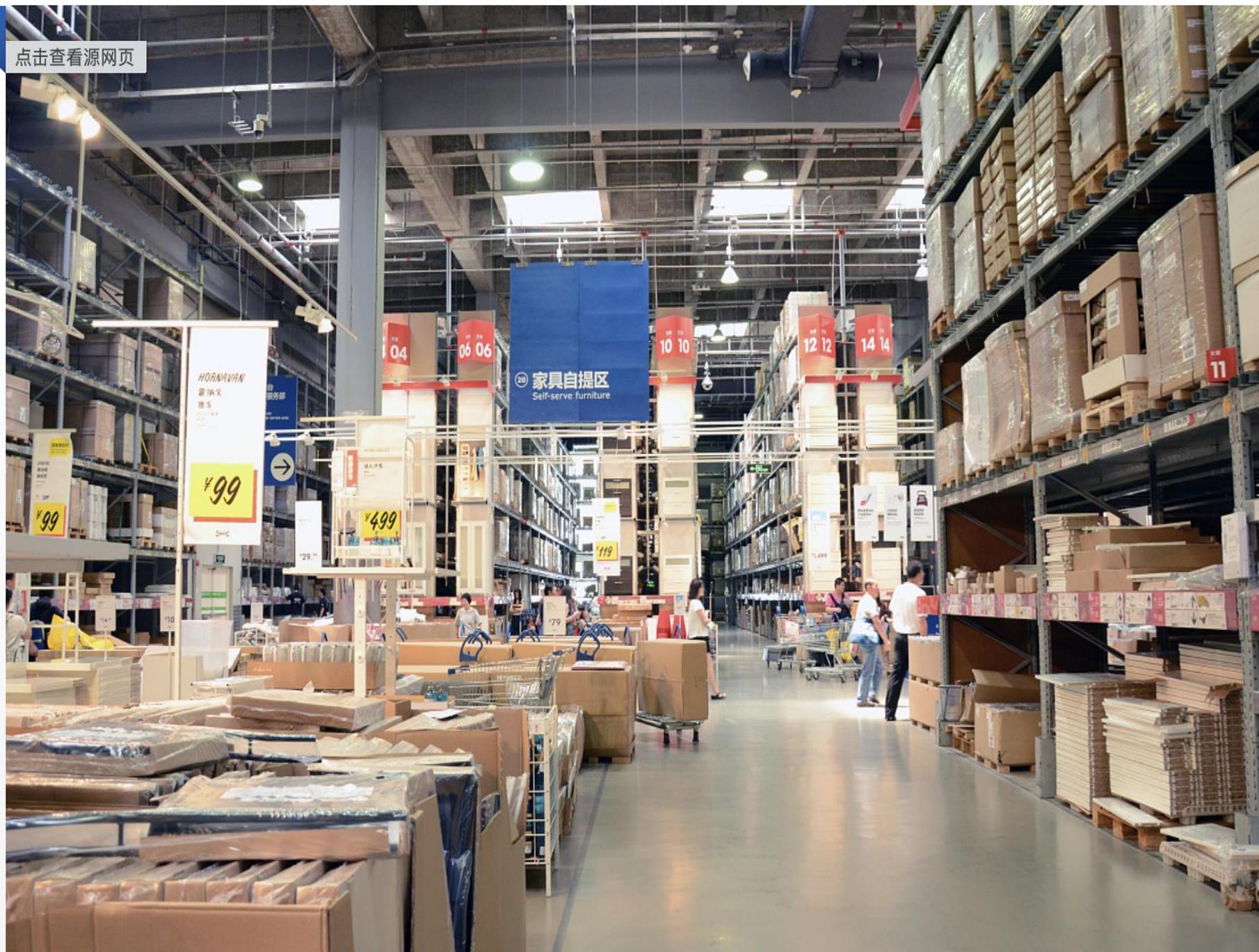
(五) 实物占有

售后代管商品的安排 (bill-and-hold) ， 在同时满足以下条件时确认收入：

例：游戏制造商和零售商订立了一项供应100 000件电子游戏机的合同，该合同包含零售商关于游戏机交付地点的具体信息，制造商应在零售商指定的某个日期交付游戏机。在交付日，零售商没有足够的仓储空间，产品由制造商保管。制造商库存为120 000件，其中100 000件是为零售商生产的，这100 000件游戏机与另外20 000件游戏机储存在一起，所有游戏机可以互换。

该安排具有商业实质	符合
属于该客户的商品必须能够单独识别	不符合
该商品可以随时交付给客户	符合
企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户	不符合

[点击查看源网页](#)





■ 特殊事项：主要责任人和代理人

例：美团网销售中央财经大学南门麦当劳的礼品券，持礼品券的客户可在麦当劳用餐，礼品券向客户提供了显著低于麦当劳正常售价的重大折扣（客户支付100元购买礼品券，持礼品券能在麦当劳享受价格为350元的套餐）。美团公司在中财学生有需求时才购买礼品券，礼品券通过美团的网站销售，并且礼品券不可退回。美团与麦当劳共同确定销售礼品券的价格。礼品券售出后，美团有权收取礼品券出售价格30%的金额。美团网协助麦当劳解决学生对餐饮的投诉，并且有一项学生满意度计划，但是由麦当劳负责履行与礼品券相关的义务，包括针对中财学生（北交大学生不管）不满意服务的补救措施，则美团应如何确认收入？

■ 特殊事项：主要责任人和代理人

例：甲公司从事百货业，由于其“自营模式”在采购、营销、仓储、配送和售后方面的优质服务，带来了良好的用户口碑和营业收入。为了追求多元化的发展，自2023年起，甲公司开始引进“联营模式”，通过“引商入柜”为第三方店家提供交易服务和结算服务。2023年度，第三方店家的交易额占公司交易总额的四分之一。

项目	2023年	2022年
营业收入	80 000	40 000
其中：自营模式	60 000	40 000
联营模式	20 000	0
营业成本	63 000	30 000
其中：自营模式	45 000	30 000
联营模式	18 000	0
毛利率	21%	25%

■ 特殊事项：主要责任人和代理人

1. 识别向客户提供的特定商品或服务

特定商品或服务包括享有由其他方提供的商品或服务的权利

旅行社销售的机票向客户提供了乘坐航班的权利

2019年1月，携程从国航购买了一定数量的折扣机票，并对外销售。携程对外销售时可自行决定机票价格，未售出的机票不能退还给国航。

此时，携程向客户提供的特定商品为机票，并在确定特定客户之前已经预先从航空公司购买了机票，因此，该权利在转让给客户之前已经存在。携程从国航购入机票后，可以自行决定价格、向哪些客户销售等，有能够主导该机票的使用并能够获得几乎全部经济利益，因此携程的身份是主要责任人。

■ 特殊事项：主要责任人和代理人

2. 判断控制权

判断的核心在于：特定商品转让给客户之前，企业是否控制该商品。

出现以下任何一种情况，则企业为主要责任人



取得商品或其他资产的控制权



能够主导第三方提供服务



提供重大整合服务

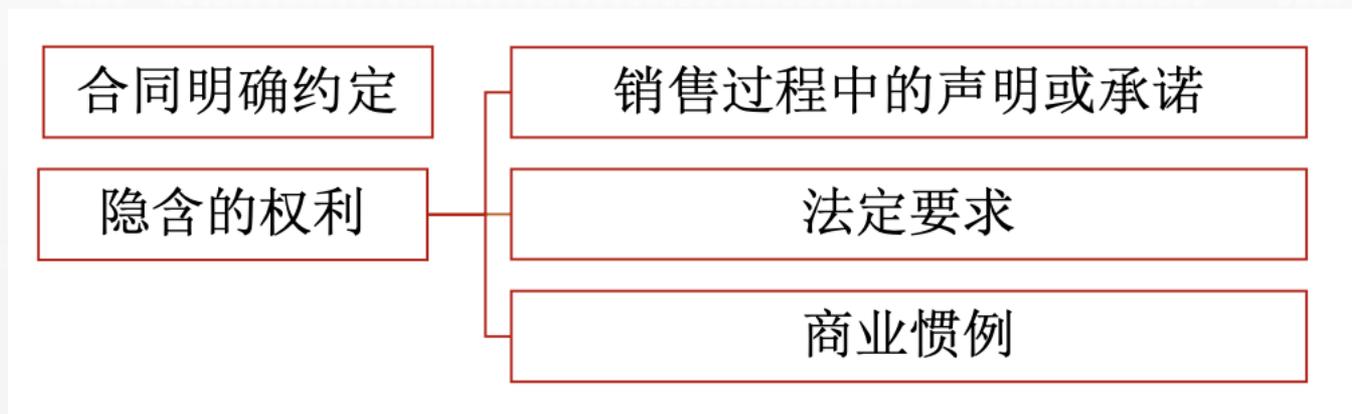
有时，企业在商品的所有权转移给客户之前，暂时获得该商品的所有权，并不意味着企业控制了该商品。

■ 特殊事项：销售退回

附有销售退回条款的销售，是指客户依照合同规定有权退货的销售方式：企业将商品转让客户之后，可能会因为各种原因允许客户选择退货。例如：

- 无理由退货：返还其已支付的全部或部分对价；
- 退回老旧过时产品
- 以旧换新：抵减其对企业已经产生的或将会产生的欠款或要求换取其他商品
- 合同终止时退回产品等

注意：客户取得控制权之前的退回，不属于销售退回。





■ 特殊事项：销售退回

- 对于附有销售退回的销售而言，企业在允许客户退货的期间内随时准备接受退货的承诺，**不构成单项履约义务**；
- 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的或将会产生的欠款，或者要求换取其他商品；
- 销售退回影响收入确认的金额，企业应当按照将**可变对价**计入交易价格的限制要求，确定其预期有权收取的对价金额，交易价格中不应包含预期将会被退回的商品的对价。



特殊事项：销售退回

例：甲公司以50元/台的价格向经销商出售1,000台电子设备，经销商在180天内可以无理由退货并获得全额退款。每台设备的成本为10元。甲公司采用期望值法，估计6%的销售将会退回。甲公司在转移电子设备的控制权之后没有其他义务，不考虑因退货而导致的额外支出或损失。

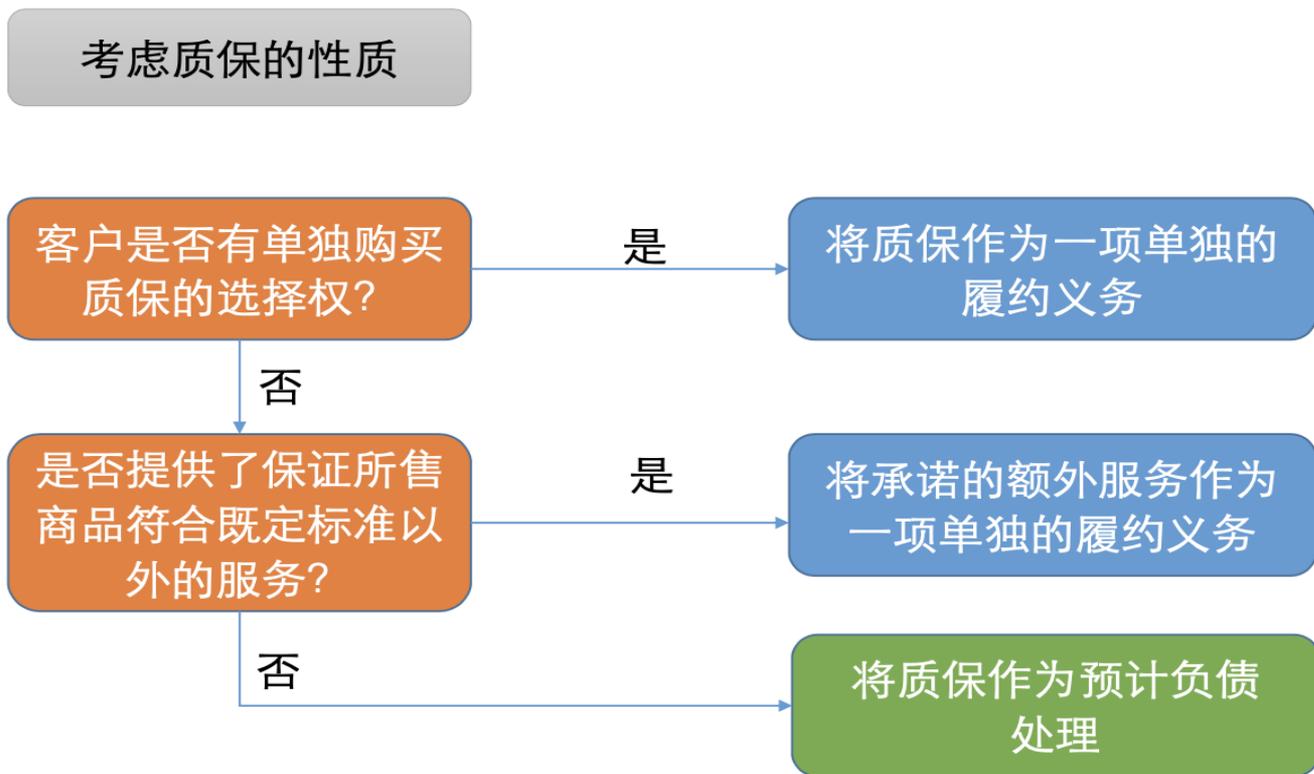
借：应收账款	50,000	→	按合同数量已取得收款权
贷：主营业务收入	47,000	→	企业预计有权获得的对价金额
预计负债	3,000	→	预计退回的部分不确认收入
<hr/>			
借：主营业务成本	9,400	→	预计不会退回的数量结转成本
应收退货成本	600	→	预计退货收回产品的权利确认为资产
贷：库存商品	10,000	→	发出商品1000台



■ 特殊事项：产品质量保证

产品质量保证通常是指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后，对客户提供服务的一种承诺。

(一) 质量保证的分类



■ 特殊事项：产品质量保证

在评估质保是否提供保证所售商品符合既定标准之外的服务时，企业应当考虑：

- 1) 是否是法律要求：法律要求→表明所承诺的质保**不是一项履约义务**
- 2) 质保期间的长度：质保期越长→所承诺的质保就越可能**是一项履约义务**
- 3) 承诺履行的任务的性质：某些特定任务是保证产品符合约定规格的必要工作→那么这些特定任务很可能**不构成履约义务**

案例：如何对质保进行会计处理

甲公司与客户签订合同，销售一部智能手机，并就产品质量问题或者由于客户某些使用不当造成的损失(例如手机掉到了水里)提供一年内的维修服务，且该维修服务不能单独购买。

问题：甲公司应如何对上述承诺进行会计处理？

该合同包括以下商品或服务：



成本

■ 特殊事项：客户额外选择权

某些情况下，企业在销售商品的同时会向客户授予购买选择权，允许客户据此免费或以折扣价购买额外的商品；

企业向客户授予的额外购买权通常包括折扣券、奖励积分、销售激励，以及合同续约选择权等形式。

常见情形

- 客户奖励积分
- 未来商品或服务的折扣券
- 销售激励
- 续约选择权

■ 特殊事项：客户额外选择权

若选择权向客户提供了一项**重大权利**，则客户购买了两项：

- 原本购买的商品或服务
- 未来可免费或以折扣价格获取商品或服务的权利

因此，存在两项履约义务，对价应在两项履约义务中进行分摊

不订立这一合同就无法取得的

如果给客户的额外购买选择权为一项“重大权利”，则该权利构成一个单独的履约义务

在转让相关未来商品或服务时或选择权失效时确认收入

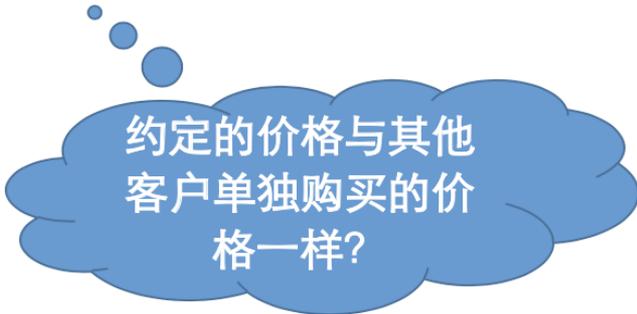
如果折扣是在向客户收取的价格的正常范围内，不应视为一项重大权利
→ 销售要约，在实际行使权利时确认

■ 特殊事项：客户额外选择权

案例：判断是否是重大权利

某电信公司与客户签订合同，以套餐的方式销售一部手机和两年的通信合约，包括1000分钟通话时间、200条短信和1G的上网流量，按月收取固定费用。

同时，客户如果需要，可以约定的价格在任何月份购买额外的通话时间或短信或上网流量。



约定的价格与其他
客户单独购买的价
格一样？



■ 特殊事项：客户额外选择权

对于构成单项履约义务的额外购买选择权，企业应当综合考虑：

- 考虑客户行使和不行使选择权所能获得的折扣差异；
- 客户行使该权选择权的可能性。

案例：提供了重大权利的，如何进行会计处理

- 甲公司以100元价格出售A产品给客户，同时给客户一张40%的折扣券，可以在未来30天内使用，购买原价不超过100元的商品。此外，甲公司计划在未来30天内针对所有销售提供10%的折扣作为季节性促销活动。这两种优惠不能叠加使用。甲公司销售A产品，应如何进行会计处理。

判断是否是
重大权利



确定“重大权利”
的单独售价



分摊交易价格

特殊事项：客户额外选择权

借：银行存款 100
 贷：主营业务收入 89
 合同负债 11

案例：提供了重大权利的，如何进行会计处理 (续)

判断是否是重大权利

10% vs 40%

→ 重大权利

确定折扣券的单独售价

- 客户额外的购买金额 \approx 估计为50元
 - 客户使用折扣券的可能性 \approx 估计为80%
 - 获得的额外折扣：30%
- $50 \times 80\% \times 30\% = 12$ 元

分摊交易价格

产品A	单独售价 100
折扣券	单独售价 12
	合计： 112
	分摊：
产品A	89(100 ÷ 112 × 100)
折扣券	11(12 ÷ 112 × 100)



（三）积分奖励处理

1.奖励积分的使用方式

企业向客户授予的奖励积分，可能有多种使用方式：

- 只能用于兑换本企业商品，如星巴克积分
- 只能兑换第三方商品，如信用卡积分
- 既可以兑换本企业商品，又可以兑换第三方商品，如航空公司积分

2.奖励积分的处理

- 只能用于兑换本企业商品：在兑换商品或积分失效时确认收入
- 只能兑换第三方商品：区分主要责任人和代理人
- 既可以兑换本企业商品：当客户选择兑换时依据实际情况处理



（三）积分奖励处理

例.2023年1月1日甲公司开始推行一项积分奖励积分计划。根据该计划客户在甲公司每消费10元可获得一个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减一元。截至2023年1月31日，客户共消费10万元，可获得1万个积分，根据历史经验，在公司估计该积分的兑换率为95%，上述金额均不包括增值税，且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10万元，考虑积分的兑换率，甲公司过去积分的单独售价为9500元，甲公司应该按照商品和积分单独售价的相对比例，对交易金额进行分摊。

$$\text{商品分摊} = 100\,000 * \frac{100\,000}{100\,000 + 9\,500} = 91\,324 \text{ (元)}$$

$$\text{积分分摊} = 9\,500 * \frac{9\,500}{100\,000 + 9\,500} = 8\,676 \text{ (元)}$$



(三) 积分奖励处理

甲公司将商品的控制权转移给客户时

借：银行存款 100 000

 贷：主营业务收入 91 324

 合同负债 8 676

假定截止2023年12月31日，客户共兑换4 500个积分，且甲公司仍然认为兑换率为95%

确认收入=4 500/9 500*8 676=4 110

借：合同负债 4 110

 贷：主营业务收入 4 110

假定截止2024年12月3日，客户累计兑换了8 500个积分，甲公司认为该客户的积分总数将为9 700个

确认收入=8 500/9 700*8 676-4 110=3 493 (元)

借：合同负债 3 493

 贷：主营业务收入 3 493