

新收入准则解析：收入的确认和计量



1

新旧准则对比

- 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
- 五步法对收入的影响
- 特定交易或事项的收入确认和计量

PART
01

以控制权转移代替风险报酬转移 作为收入确认时点的判断标准

旧准则关于收入确认的规定

销售商品	提供劳务	让渡资产	建造合同
<p>第四条 销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：</p> <p>（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；</p> <p>（二）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；</p> <p>（三）收入的金额能够可靠地计量；</p> <p>（四）相关的经济利益很可能流入企业；</p> <p>（五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。</p>	<p>第十条 企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。</p> <p>完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入与费用的方法。</p> <p>第十一条 提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：</p> <p>（一）收入的金额能够可靠地计量；</p> <p>（二）相关的经济利益很可能流入企业；</p> <p>（三）交易的完工进度能够可靠地确定；</p> <p>（四）交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。</p>	<p>第十七条 让渡资产使用权收入同时满足下列条件的，才能予以确认：</p> <p>（一）相关的经济利益很可能流入企业；</p> <p>（二）收入的金额能够可靠地计量。</p>	<p>第十九条 固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：</p> <p>（一）合同总收入能够可靠地计量；</p> <p>（二）与合同相关的经济利益很可能流入企业；</p> <p>（三）实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量；</p> <p>（四）合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。</p> <p>第二十条 成本加成合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：</p> <p>（一）与合同相关的经济利益很可能流入企业；</p> <p>（二）实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。</p>

新准则关于收入确认的规定

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。

20x8年9月1日，汽车配件生产企业和一家整车组装厂签订了一份销售协议，销售1,000台发动机给整车组装厂，合同总价为5,000万元。20x8年9月8日，汽车配件生产企业将这1,000台发动机交给了承运商。

旧准则

20x8年9月8日，当汽车配件生产企业将1,000台发动机交付给承运商时，汽车配件生产企业就认为该批次发动机的风险已经转移了，因此在这个时点确认收入。

V.S

新准则

虽然汽车配件生产企业在20x8年9月8日这天发货了，但是发动机并没有实际为整车组装厂所控制，因为此时整车组装厂并不能主导这1,000台发动机的使用，更不可能从中获得经济利益。因此，此时汽车配件生产企业不能确认收入。

PART

01

五步法对收入的影响

收入确认的五步法

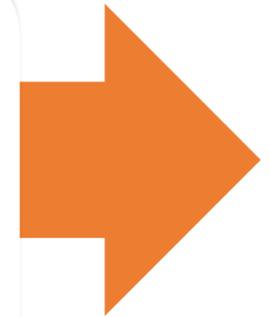
第一步：
识别与客户
签订的合同

第二步：
识别合同中
单独的履约
义务

第三步：
确定交易价
格

第四步：
将交易价格
分摊至单独
的履约义务

第五步：
履行每一项
履约义务时
确认收入



第一步：识别与客户签订的合同

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：



案例2

生物技术公司X与制药公司Y达成了一项协议，共同决定对一款候选药物进行研究、开发和商品化。生物技术公司X负责研发活动。制药公司Y则负责候选药物的商品化。生物技术公司X和制药公司Y同意平等参与研发和商品化活动的成果分配。制药公司Y在研发阶段达到某些里程碑时需要向生物技术公司X支付款项。

旧准则

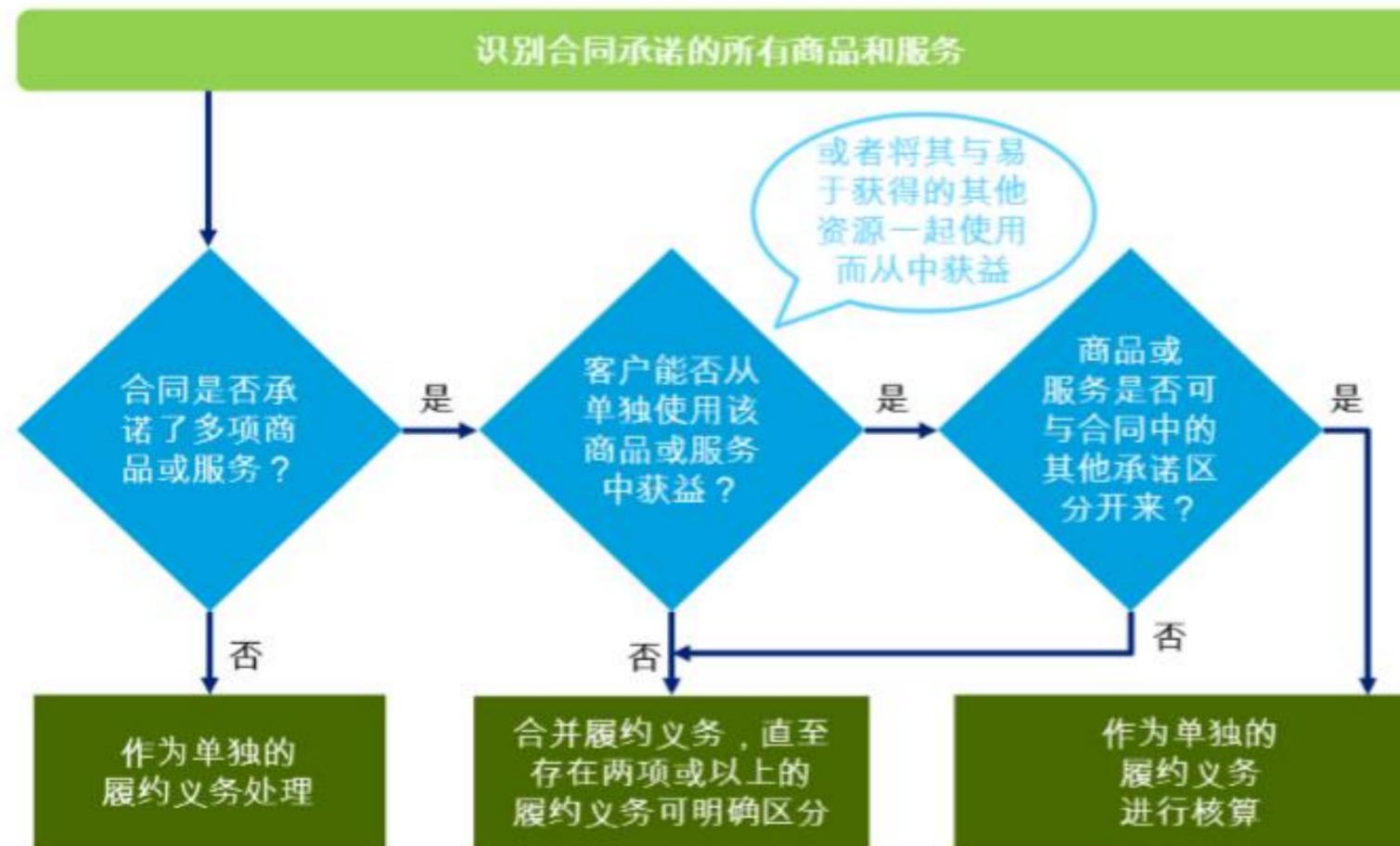
在现行实务操作中，确认收入前并不强调要识别合同，因此此类合同有可能和销售商品，提供劳务的合同同等对待，即当Y公司向X公司支付款项时，X公司将其确认为提供劳务的收入。

新准则

确认收入前的首要任务是识别合同，只有符合准则标准的合同，才能确认为本准则规范的收入。在本例中，X公司和Y公司共同开展药物的研究开发商品化。双方平等地分享整个研发和商品化的风险和报酬，为一项共同经营安排而非本准则所规范的合作。因此，当Y公司支付X公司款项时，X公司并不能讲此款项作为本准则规范的收入进行确认。

V.S

第二步：识别合同中单独的履约义务



识别合同中单独的履约义务

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。

识别合同中单独的履约义务

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。

案例3

小张在家装节上购买了一套W公司生产的整体式淋浴房，W公司负责上门安装，合同总价4,200元。小张付款2天后，W公司上门安装，调试了淋浴房。

旧准则

当一个合同包含销售商品和提供劳务，而销售商品和提供劳务无法区分，或能够区分但不能单独计量时，将销售商品和提供劳务全部按销售商品处理。

本例中，W公司销售给小张一套淋浴房，同时提供了安装服务，这是两个可以区分的履约义务，但是无法单独计量，因此，W公司将4,200元都确认为销售淋浴房的收入。

新准则

根据新准则规定，必须区分合同中的履约义务，并按照每项履约义务的单独售价的比例，分摊交易价格至每项履约义务中。因此，W公司应将4,000元分别分摊到销售淋浴房和淋浴房的安装服务这两项履约义务中。

V.S

第三步：确定交易价格

可变对价

估计：基于预期价值法或最可能发生的金额（采用两者中提供更佳预测的一项）

限制规定：如果因重新估计而导致未来可能发生重大收入转回，则收入不予确认

示例

- 绩效奖金/罚款
- 激励措施
- 退货权
- 折扣

货币的时间价值

在付款时间为客户提供重大融资利益的情况下

目标：按代表现金售价的金额确认收入

需考虑的因素

- 已承诺的对价与现金售价之间的差额
- 转让交付内容与付款之间的预计时间间隔（<1年 – 方便实务操作的方法）
- 现行市场利率

非现金对价

计量：所收取对价的公允价值或交付内容的单独售价

示例

- 共享对价
- 材料、设备、人工
- 客户出于满足合同规定的目的投入资产，从而主体获得对客户资产的控制权

应付给客户的对价

- 向客户支付的现金金额或授予客户的奖励积分等
- 从交易价格中扣除（除非是可明确区分的商品或服务）

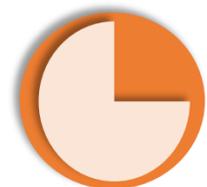
示例

- 礼品券、折扣券、批量回扣、货架展位付款等

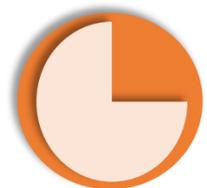


第四步：将交易价格分摊至单独的履约义务

如果在单项合同内识别出多项履约义务，交易价格应当**基于单独售价的相对比例分摊至每一项单独的履约义务**；



单独售价的最佳证据是企业类似情形下向相似客户出售类似商品或服务的可观察价格。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。



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。

案例4

小张在家装节上购买了一套W公司生产的整体式淋浴房，W公司负责上门安装，合同总价4,200元。小张付款2天后，W公司上门安装，调试了淋浴房。

假设：淋浴房的单独售价是5,000元，安装服务的单独售价是500元。

旧准则

根据现行准则规定，当一个合同包含销售商品和提供劳务，而销售商品和提供劳务无法区分，或能够区分但不能单独计量时，将销售商品和提供劳务全部按销售商品处理。本例中，W公司销售给小张一套淋浴房，同时提供了安装服务，这是两个可以区分的履约义务，但是无法单独计量，因此，W公司将4,200元都确认为销售淋浴房的收入。

新准则

根据新准则规定，必须区分合同中的履约义务，并按照每项履约义务的单独售价的比例，分摊交易价格至每项履约义务中。因此，W公司应将4,200元分别分摊到销售淋浴房和淋浴房的安装服务这两项履约义务中。

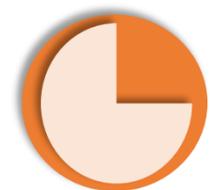
销售淋浴房的收入： $4,200 * \{5,000 / (5,000 + 500)\} = 3,818$ 元

安装服务的收入： $4,200 * \{500 / (5,000 + 500)\} = 382$ 元

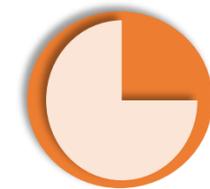
V.S

第四步：将交易价格分摊至单独的履约义务

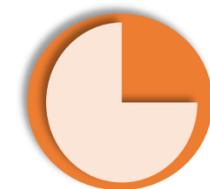
➤ 对于**合同折扣**，企业应当**在各单项履约义务之间按比例分摊**。



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。

案例5

某汽车经销商与客户签订了一份购买SUV的合同，标配SUV价格400,000元（座椅是人造革的），客户要求将车内所有座椅都改装成真皮座椅，因此，需另外支付改装费用150,000元（材料100,000元，改装费50,000）。该款SUV属于全电动汽车，汽车经销商给予了客户95折优惠，因此合同总价为522,500元。客户在付款后可以直接提车。

旧准则

根据现行准则规定，当一个合同包含销售商品和提供劳务，而销售商品和提供劳务无法区分，或能够区分但不能单独计量时，将销售商品和提供劳务全部按销售商品处理。因此，本例中的合同总价522,500将全部确认为销售SUV的收入。

新准则

根据新准则规定，必须区分合同中的履约义务，并按照每项履约义务的单独售价的比例，分摊交易价格至每项履约义务中。因此，应将合同总价522,500进行分摊：

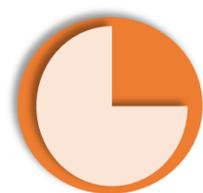
销售SUV所得收入： $522,500 * \{ (400,000 + 100,000) / (400,000 + 100,000 + 50,000) \} = 475,000$ 元

改装服务所得收入： $522,500 * \{ 50,000 / (400,000 + 100,000 + 50,000) \} = 47,500$ 元

V.S

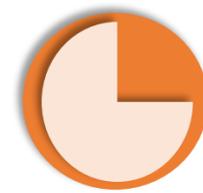
第五步：履行每一项履约义务时确认收入

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。



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，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。

- 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。



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。

案例6

20x6年1月1日，H飞机制造厂承接了一项定制商用飞机的订单，H与委托方D航空公司签订了一份合同，3年内要制造完成并交付3架飞机给H，合同总价6亿元。H预计总建造成本为4.5亿元，20x6年底已发生成本1,800万元。截止20x6年12月31日，H已建造完成并交付1架飞机给D。

旧准则

根据已发生成本占总预计成本的比例确定履约进度。本例中，以发生成本1,800万，占总预计建造成本4.5亿元的40%，因此，履约进度为40%，20x6年H可确认收入24,000,000（ $60,000,000 * 40%$ ）。

新准则

使用产出法确定履约进度。本例中，20x6年底交付1架飞机给D，因此，履约进度为33%，20x6年H可确认收入19,800,000（ $60,000,000 * 33%$ ）。

V.S

第五步：履行每一项履约义务时确认收入

对于**在某一时刻履行的履约义务**，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。
- （六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

案例7

A公司是湖南一家生产辣酱的企业，B公司是南京一家商贸企业。A公司承诺销售给B公司100箱辣酱（每箱50罐），合同总价100,000元。20x8年3月31日A公司开票，并于20x8年4月1日将该批货物交给承运商，20x8年4月3日B公司收到该批辣酱。

旧准则

现行实务操作中，企业一般在开票当天就会确认收入。因此，A公司在20x8年3月31日确认收入100,000元。

新准则

根据新准则规定，A公司虽然已开票，但货物未运出，也就是说B公司并未取得该批辣酱的控制权，因此，20x8年3月31日这个时点，A公司不能将100,000元确认为销售收入。

V.S

PART

02

特定交易或事项的收入确认和计量

附有销售退回条款的销售

2006 版	2017 版	新旧差异
<p>第九条 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。</p> <p>销售退回属于资产负债表日后事项的，适用《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》。</p> <p>销售退回，是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>	<ul style="list-style-type: none">新准则对于销售退回的会计处理，不再直接冲减收入，而是分别确认资产和负债；

案例8

A公司是咖啡经销商，20x8年1月1日与B咖啡连锁店签订了一份咖啡粉销售合同。合同规定，A每月向B供应哥伦比亚进口咖啡粉100袋（每袋500克），每袋价格80元。如果A提供的进口咖啡粉有质量问题，比如霉变，受潮等，B可退回给A，而A应退还B相应价款。A根据以往经验，预计退回咖啡粉的比例大概为1%。A公司进口该咖啡粉的成本为每袋60元。

旧准则

20x8年1月20日A将100袋咖啡粉运输给B，20x8年1月22日B确认收货，A确认收入：

借：应收账款	8,000 = 100 * 80	
贷：销售收入		8,000
借：销售成本	6,000 = 100 * 60	
贷：库存		6,000

假设：20x8年3月1日，B发现有1袋咖啡粉有质量问题，并将其退给了A，A应做如下调整：

借：销售收入	80	
贷：应收账款		80
借：退回商品	60	
贷：销售成本		60

新准则

20x8年1月20日A将100袋咖啡粉运输给B，20x8年1月22日B确认收货，A确认收入：

借：应收账款	8,000 = 100 * 80	
贷：销售收入		7,920 = 100 * 80 * 99%
预计退回款项	80 = 100 * 80 * 1%	
借：销售成本	5,940 = 100 * 60 * 99%	
预计退回商品	60 = 100 * 60 * 1%	
贷：库存		6,000 = 100 * 60

V.S

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。**

案例9

20x8年6月18日，小狗吸尘器促销，经典款吸尘器促销价每台500元（原价700元），如果客户另付50元可附赠价值300元的除螨吸尘器一台。

旧准则

现行实务中，小狗公司确认收入：

销售经典款吸尘器收入：500元

销售除螨吸尘器收入：50元

新准则

本例中，根据准则规定可判断，提供给客户的选择权（另付50元得价值300元得除螨吸尘器）是一项重大权利，因为客户可以以原值1/6的价格得到商品。如果客户选择支付550元，那么小狗公司在确认收入时，应将总价550元按经典款吸尘器和除螨吸尘器的单独售价的比例进行分摊，即：

销售经典款吸尘器收入： $550 * (700 / (700 + 300)) = 385$ 元

销售除螨吸尘器收入： $550 * (300 / (700 + 300)) = 165$ 元

V.S

售后回购交易

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。

（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。

案例10

20x8年5月1日，某汽车经销商与一婚庆公司签订了一份豪华轿车的销售合同，根据合同，汽车经销商应在20x8年5月31日交付婚庆公司5辆豪华轿车，而婚庆公司应在收货后支付给汽车经销商1,000万元（每台豪华轿车200万元）。合同还规定，**汽车经销商有权在3年后以800万**的价格回购该批豪华轿车。
豪华轿车的成本为150万/台。

旧准则

现行实务操作中，收购价格等于或低于原售价的，并有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

本例中汽车经销商的会计处理如下：

20x8年5月31日，经销商将5台豪华轿车交付婚庆公司后：

借：应收账款	10,000,000	
贷：销售收入		10,000,000
借：销售成本	7,500,000	
贷：库存		7,500,000

3年后回购时，汽车经销商的会计处理如下：

借：库存	8,000,000	
贷：应付账款		8,000,000

案例10 (续)

新准则

本例中，汽车经销商与婚庆公司签订的合同包含售后回购条款，说明即使汽车经销商将5辆豪华轿车交付给婚庆公司使用，婚庆公司也未对该批豪华轿车拥有正真的控制权，因此，汽车经销商不能在销售的时点确认收入，而是应将该交易作为一项租赁交易；同时，根据合同描述，经销商3年后以低于销售价格1,000万元的价格，800万元回购该批豪华轿车，故经销商应将该交易作为**经营性租赁**进行会计处理。

20x8年5月31日，经销商将5台豪华轿车交付婚庆公司后：

借：应收账款	10,000,000
贷：应付回购款	8,000,000
未实现租金收益	2,000,000

20x8年6月30日，经销商确认租金收入（以后3年中每月的处理相同）：

借：未实现租金收益	$55,556 = 2,000,000 / 3 / 12$
贷：租金收入	55,556

向客户收取的无需退回的初始费

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**。

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**。

案例 11

某健身俱乐部销售会员卡，客户支付600元，即可成为该健身俱乐部的初级会员，并有权在一年内参加30次有氧操锻炼，每次2小时。

旧准则

现行实务操作中，健身俱乐部在收到客户支付的会员费时，即刻将这600元确认为收入，或者将其在一年内摊销，每月确认50元收入。

新准则

本例中，预付的购买次卡的价款，与健身俱乐部将提供给客户的服务有关，因此，当客户每次参加有氧操锻炼时，即健身俱乐部提供了服务，可确认相应的收入： $\text{每次确认收入} = 600 / 30 = 20\text{元}$ 。

V.S

版权声明





谢谢观看