

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部发布五项收入准则应用案例

【2018 年第 30 期（总第 284 期）- 2018 年 12 月 12 日】





财政部发布五项收入准则应用案例

2018 年 12 月 11 日，财政部会计司在网站上“会计准则实施”栏目下[“收入准则应用专区”](#)发布了收入准则应用案例，供各单位在收入准则应用中学习参考。

此次发布的应用案例共有五项，涉及：
亏损合同、涉及不同增值税率的储值卡

的合同负债、电商平台预售购物卡的合同负债、酒店等服务行业的合同成本及运输服务。

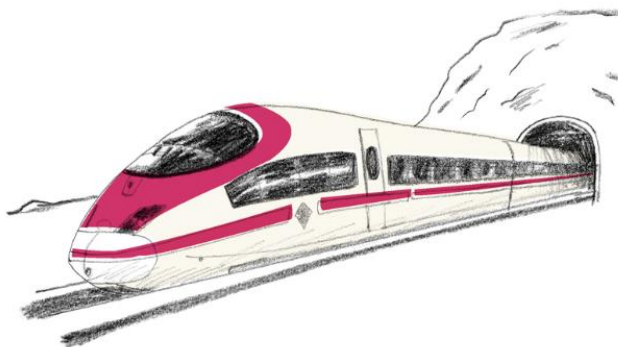
对于亏损合同，除已经通过收入、成本确认的部分外，剩余的、为完成工程将发生的预计损失确认为“**主营业务成本**”，同时贷记“预计负债”；转回预计损失作相反的会计分录。工程质保金，需等到客户于保质期结束且未发生重大质量问题后方能收款，应当资产负债表中作为合同资产列示。

对于零售商销售涉及不同增值税率的储值卡收取的款项，仅商品价款部分代表企业已收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当确认合同负债，其中**增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债**；企业应根据历史经验（例如以往年度类似业务的综合税率等）估计客户使用该类储值卡购买不同税率商品的情况，**将估计的储值卡款项中的增值税部分确认为应交税费——待转销项税额**。

对于作为代理人的电商平台预售购物卡收取的款项，仅佣金部分代表企业已收客户（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，为企业作为代理人代商家收取的款项，应作为**其他应付款**，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

对于与酒店经营相关的固定资产折旧（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，由于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酒店为履行与客户合同而发生的**服务成本**；该成本需先考虑是否满足收入准则第二十六条规定的资本化条件，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**。

对于销售商品同时提供的运输服务，需要根据控制权时在出库时转移给客户还是在送达指定地点时转移给客户进行分析，**如果控制权在出库时转移给客户，属于为客户提供了**





一项运输服务，需要判断该运输服务是否构成单项履约义务，进而分摊交易价格；如果控制权在送达客户指定地点时转移给客户，由于企业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，而是企业为履行合同发生的必要活动。

相关概要如下：

一、亏损合同

【例】甲建筑公司与其客户签订一项总金额为580万元的固定造价合同，该合同不可撤销。甲公司负责工程的施工及全面管理，客户按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每年与甲公司结算一次；该工程已于2×18年2月开工，预计2×21年6月完工；预计可能发生的工程总成本为550万元。到2×19年底，由于材料价格上涨等因素，甲公司将预计工程总成本调整为600万元。2×20年末根据工程最新情况将预计工程总成本调整为610万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，该公司采用成本法确定履约进度，不考虑其他相关因素。该合同的其他有关资料如表所示。

单位：万元

项目	2×18年	2×19年	2×20年	2×21年	2×22年
年末累计实际发生成本	154	300	488	610	-
年末预计完成合同尚需发生成本	396	300	122	-	-
本期结算合同价款	174	196	180	30	-
本期实际收到价款	170	190	190	-	30

按照合同约定，工程质保金30万元需等到客户于2×22年底保证期结束且未发生重大质量问题方能收款。上述价款均为不含税价款，不考虑相关税费的影响。

会计处理：

1. 2×18年账务处理如下：

（1）实际发生合同成本。

借：合同履约成本 1 540 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 540 000

“合同履约成本”，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。企业因履行合同而产生的毛利不在本科目核算。本科目可按合同，分别“服务成本”“工程施工”



等进行明细核算。

(2) 确认计量当年的收入并结转成本。

履约进度 = $1\,540\,000 \div (1\,540\,000 + 3\,960\,000) = 28\%$

合同收入 = $5\,800\,000 \times 28\% = 1\,624\,000$ (元)

借：合同结算——收入结转 1 624 000

贷：主营业务收入 1 624 000

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某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价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。

借：主营业务成本 1 540 000

贷：合同履约成本 1 540 000

(3) 结算合同价款。

借：应收账款 1 740 000

贷：合同结算——价款结算 1 740 000

(4) 实际收到合同价款。

借：银行存款 1 700 000

贷：应收账款 1 700 000

2×18年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方11.6万元（174-162.4），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为11.6万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在2×19年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

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。

2. 2×19年的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本。



借：合同履行成本 1 460 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 460 000

(2) 确认计量当年的收入并结转成本，同时，确认合同预计损失。

履约进度 = $3\,000\,000 \div (3\,000\,000 + 3\,000\,000) = 50\%$

合同收入 = $5\,800\,000 \times 50\% - 1\,624\,000 = 1\,276\,000$ (元)

借：合同结算——收入结转 1 276 000

贷：主营业务收入 1 276 000

借：主营业务成本 1 460 000

贷：合同履行成本 1 460 000

借：主营业务成本 100 000

贷：预计负债 100 000

合同预计损失 = $(3\,000\,000 + 3\,000\,000 - 5\,800\,000) \times (1 - 50\%) = 100\,000$ (元)

在2×19年底，由于该合同预计总成本（600万元）大于合同总收入（580万元），预计发生损失总额为20万元，由于其中20万元×50%=10万元已经反映在损益中，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失10万元确认为当期损失。根据《企业会计准则第13号——或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。因此，为完成工程将发生的预计损失10万元应当确认为预计负债。

原《企业会计准则第15号——建造合同》下，合同预计损失部分在“工程施工——合同毛利”中反映，剩余部分在“资产减值损失”中确认，同时贷记“存货跌价准备——合同损失准备”；工程全部完工时，将“存货跌价准备——合同损失准备”相关余额冲减“主营业务成本”。

新收入准则下，除已经通过收入、成本确认的部分外，剩余的、为完成工程将发生的预计损失确认为“主营业务成本”，同时贷记“预计负债”；转回预计损失作相反的会计分录。

(3) 结算合同价款。

借：应收账款 1 960 000

贷：合同结算——价款结算 1 960 000

(4) 实际收到合同价款。



借：银行存款 1 900 000

贷：应收账款 1 900 000

2×19年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方80万元（11.6+196-127.6），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为80万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在2×20年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

3. 2×20年的账务处理如下：

（1）实际发生的合同成本。

借：合同履约成本 1 880 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 880 000

（2）确认计量当年的合同收入并结转成本，同时调整合同预计损失。

履约进度 = $4\,880\,000 \div (4\,880\,000 + 1\,220\,000) = 80\%$

合同收入 = $5\,800\,000 \times 80\% - 1\,624\,000 - 1\,276\,000 = 1\,740\,000$ （元）

合同预计损失 = $(4\,880\,000 + 1\,220\,000 - 5\,800\,000) \times (1 - 80\%) - 100\,000 = -40\,000$ （元）

借：合同结算——收入结转 1 740 000

贷：主营业务收入 1 740 000

借：主营业务成本 1 880 000

贷：合同履约成本 1 880 000

借：预计负债 40 000

贷：主营业务成本 40 000

在2×20年底，由于该合同预计总成本（610万元）大于合同总收入（580万元），预计发生损失总额为30万元，由于其中30万元×80%=24万元已经反映在损益中，因此预计负债的余额为30万元-24万元=6万元，反映剩余的、为完成工程将发生的预计损失，因此，本期应转回合同预计损失4万元。

（3）结算合同价款。

借：应收账款 1 800 000

贷：合同结算——价款结算 1 800 000

（4）实际收到合同价款。



借：银行存款 1 900 000

贷：应收账款 1 900 000

2×20年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方86万元（80+180-174），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为86万元，由于该部分履约义务将在2×21年6月底前完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

4. 2×21年1-6月的账务处理如下：

（1）实际发生合同成本。

借：合同履约成本 1 220 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 220 000

（2）确认计量当期的合同收入并结转成本及已计提的合同损失。

2×21年1-6月确认的合同收入 = 合同总金额 - 截至目前累计已确认的收入

= 5 800 000 - 1 624 000 - 1 276 000 - 1 740 000 = 1 160 000（元）

借：合同结算——收入结转 1 160 000

贷：主营业务收入 1 160 000

借：主营业务成本 1 220 000

贷：合同履约成本 1 220 000

借：预计负债 60 000

贷：主营业务成本 60 000

2×21年6月30日，“合同结算”科目的余额为借方30（86-116）万元，是工程质保金，需等到客户于2×22年底保质期结束且未发生重大质量问题后方能收款，应当资产负债表中作为合同资产列示。

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。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

5. 2×22年的账务处理：

（1）保质期结束且未发生重大质量问题。

借：应收账款 300 000

贷：合同结算 300 000



(2) 实际收到合同价款。

借：银行存款 300 000

贷：应收账款 300 000

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第二十六条、第二十九条、《企业会计准则第 13 号——或有负债》第八条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 75~80 页、《企业会计准则讲解（2010）》第 209 页等相关内容。

《企业会计准则第 14 号——收入》

第二十六条 企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范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：

（一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、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；

（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；

（三）该成本预期能够收回。

第二十九条 按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产（以下简称“与合同成本有关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

《企业会计准则第 13 号——或有负债》

第八条 待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的，应当确认为预计负债。待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 75~80 页

六、关于合同成本

（一）合同履约成本

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业应当对这些成本进行分析，属于其他企业会计准则（例如，《企业会计准则第 1 号——存货》《企业会计准则第 4 号——固定资产》以及《企业会计准则第 6 号——无形资产》等）规范范围的，应当按照相关企业会计准则进行会计处理；不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列



条件的，应当作为合同履行成本确认为一项资产。

《企业会计准则讲解（2010）》第 209 页

亏损合同

亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。其中，亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。企业与其他单位签订的商品销售合同、劳务合同、租赁合同等，均可能变为亏损合同。

企业对亏损合同进行会计处理，需要遵循以下两点：

（1）如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在了现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业和金额能够可靠地计量的，通常应当确认预计负债。

（2）亏损合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。

二、合同负债（涉及不同增值税率的储值卡）

【例】甲公司经营一家连锁超市，以主要责任人的身份销售商品给客户。甲公司销售的商品适用不同的增值税税率，如零食等适用税率为16%，粮食等适用税率为10%等。2×18年，甲公司向客户销售了5 000张不可退的储值卡，每张卡的面值为200元，总额为1 000 000元。客户可在甲公司经营的任意一家门店使用该等储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡金额将全部被消费。甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该等储值卡消费时发生增值税纳税义务。

本例中，甲公司经营一家连锁超市，销售适用不同税率的各种商品，并收取商品价款及相应的增值税。因此甲公司销售储值卡收取的款项1 000 000元中，仅商品价款部分代表甲公司已收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当确认合同负债，其中增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。

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。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。



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。

甲公司应根据历史经验（例如公司以往年度类似业务的综合税率等）估计客户使用该类储值卡购买不同税率商品的情况，将估计的储值卡款项中的增值税部分确认为应交税费——待转销项税额，将剩余的商品价款部分确认为合同负债。实际消费情况与预计不同时，根据实际情况进行调整；后续每个资产负债表日根据最新信息对合同负债和应交税费的金额进行重新估计。

《企业会计准则第14号——收入》

第十四条 企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

第十六条 合同中存在可变对价的，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，但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收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。

每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。可变对价金额发生变动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。

第二十四条 对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照本准则第二十条至第二十三条规定，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至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商品。

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。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第四十一条、《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 112 页等相关内容。

《企业会计准则第 14 号——收入》

第四十一条 企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

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。如企业向客户销售两项可明确区分的商品，企业因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的，企业应当将该收款权利作为合同资产。



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。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。

按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》

第八条 企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 112 页

八、关于列报和披露

（一）列报

1. 合同资产和合同负债。

合同一方已经履约的，即企业依据合同履行履约义务或客户依据合同支付合同对价，企业应当根据其履行履约义务与客户付款之间的关系，在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

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列示为合同负债。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。例如，企业与客户签订不可撤销的合同，向客户销售其生产的产品，合同开始日，企业收到客户支付的合同价款 1000 元，相关产品将在 2 个月之后交付给客户，这种情况下，企业应当将该 1000 元作为合同负债进行处理。

三、合同负债（电商平台预售购物卡）

【例】甲公司经营一家电商平台，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 5% 向商家收取佣金，并判断自己在商品买卖交易中是代理人。



2X18年，甲公司向平台的消费者销售了1 000张不可退的电子购物卡，每张卡的面值为200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10 000元（200 000*5%，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190,000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。

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。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。

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。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第三十四条、第四十一条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 92 页、第 112 页等相关内容。

《企业会计准则第 14 号——收入》

第三十四条 企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

- （一）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。
- （二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。
- （三）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某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业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，这些事实和情况包括：

- （一）企业承担向客户转让商品的主要责任。



(二) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

(三) 企业有权自主决定所交易商品的价格。

(四) 其他相关事实和情况。

第四十一条 企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

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。如企业向客户销售两项可明确区分的商品，企业因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的，企业应当将该收款权利作为合同资产。

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。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。

按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 92 页、第 112 页

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，应当按照其因安排他人向客户提供特定商品而有权收取的佣金或于续费的金额确认收入，该金额可能是按照既定的佣金金额或比例确定，也可能是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其他方的价款后的净额确定。

八、关于列报和披露

(一) 列报

1. 合同资产和合同负债。

合同一方已经履约的，即企业依据合同履行履约义务或客户依据合同支付合同对价，企业应当根据其履行履约义务与客户付款之间的关系，在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

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列示为合同负债。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。例如，企业与客户签订不可撤销的合同，向客户销售其生产的产品，合同开始日，企业收到客户支付的合同价款 1000 元，相关产品将在 2 个月之后交付给客户，这种情况下，企业应当将该 1000 元作为合同负债进行处理。

四、合同履约成本（酒店等服务行业的合同成本）

【例】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。甲公司在进行会计核算时，除发生的餐饮、商品材料等成本外，还需要计提与酒店经营相关的固定资产折旧（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，应如何对这些折旧、摊销进行会计处理。

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收入准则第二十六条规定的资本化条件，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科目。

“合同履约成本”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。企业因履行合同而产生的毛利不在本科目核算。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。

“主营业务成本”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。“其他业务成本”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。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第二十六条、第二十七条、第二十九条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 75-76 页等相关内容。

《企业会计准则第 14 号——收入》



第二十六条 企业为履行合同发生的成本,不属于其他企业会计准则规范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:

- (一) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关,包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、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;
- (二) 该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源;
- (三) 该成本预期能够收回。

第二十七条 企业应当在下列支出发生时,将其计入当期损益:

- (一) 管理费用。
- (二) 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) 与履约义务中已履行部分相关的支出。
- (四) 无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。

第二十九条 按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产(以下简称“与合同成本有关的资产”),应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销,计入当期损益。

《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 75-76 页

六、关于合同成本

(一) 合同履约成本

企业为履行合同可能会发生各种成本,企业应当对这些成本进行分析,属于其他企业会计准则(例如,《企业会计准则第 1 号——存货》《企业会计准则第 4 号——固定资产》以及《企业会计准则第 6 号——无形资产》等)规范范围的,应当按照相关企业会计准则进行会计处理;不属于其他企业会计准则规范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,例如,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(例如,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(例如,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,例如,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(例如,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(包括持续履行)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。

五、运输服务

【例】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点履行的履约义务,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。如果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。甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

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。

分析依据:《企业会计准则第14号——收入》第九条、第十条、第二十六条等相关规定;《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第31页最后一段、第79页等相关内容。

《企业会计准则第14号——收入》

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。

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。

第二十六条 企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范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：

- （一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、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；
- （二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；
- （三）该成本预期能够收回。

《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第31页最后一段、第79页

需要说明的是，在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。通常情况下，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，而只是企业为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本；相反，控制权转移给客户之后发生的运输活动则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。

（三）摊销和减值

1. 摊销。

根据上述（一）和（二）确认的与合同履约成本和合同取得成本有关的企业资产（以下简称“与合同成本有关的资产”），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。

【例】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点履行的履约义务，且控制权在送达乙公司指定地点时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在送达乙公司指定地点时，控制权转移给乙公司。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。

通常情况下，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，而只是企业为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第九条、第十条、第十四条、第二十六条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 31 页最后一段等相关内容。

《企业会计准则第 14 号——收入》

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。



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。

第十四条 企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

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。

第二十六条 企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范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：

- （一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、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；
- （二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；
- （三）该成本预期能够收回。

《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 31 页最后一段

需要说明的是，在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。通常情况下，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，而只是企业为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本；相反，控制权转移给客户之后发生的运输活动则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。



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业标准部沟通，谢谢！

附件 1: 收入准则应用案例——亏损合同案例 20181211

附件 2: 收入准则应用案例——合同负债（涉及不同增值税率的储值卡）20181211

附件 3: 收入准则应用案例——合同负债（电商平台预售购物卡）20181211

附件 4: 收入准则应用案例——合同履约成本（酒店等服务行业的合同成本）20181211

附件 5: 收入准则应用案例——运输服务 20181211