

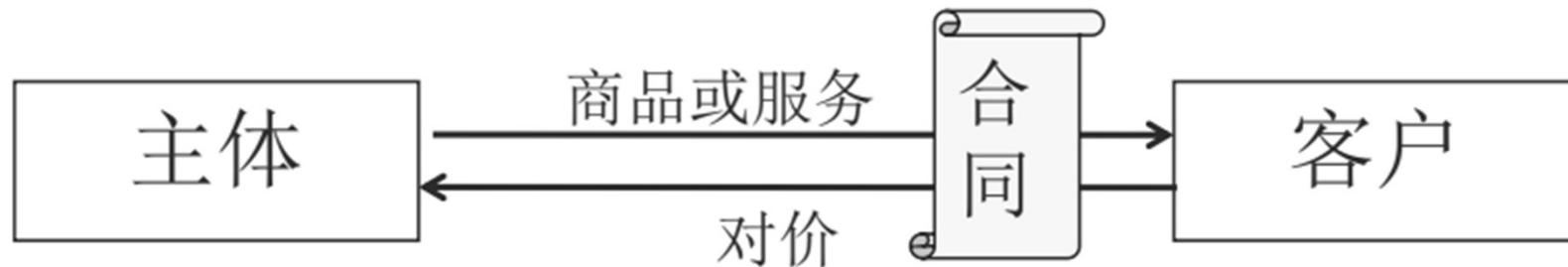
财务会计

Financial Accounting

张昕

Email: xzhang@nsd.pku.edu.cn

企业会计准则第14号——收入（2017）



■ 关键词

- ◆ 客户：是指与企业订立合同、向企业购买商品或服务并支付对价的一方
- ◆ 合同：是指双方或多方订立的关于权利与义务、具有法律约束力的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式

只要确立了对各方具有约束力的权利与义务
即可认定合同存在

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 企业应当在履行了合同中规定的义务时确认收入



取得商品（服务）控制权意味着客户能够主导商品的使用并从中获得几乎全部收益

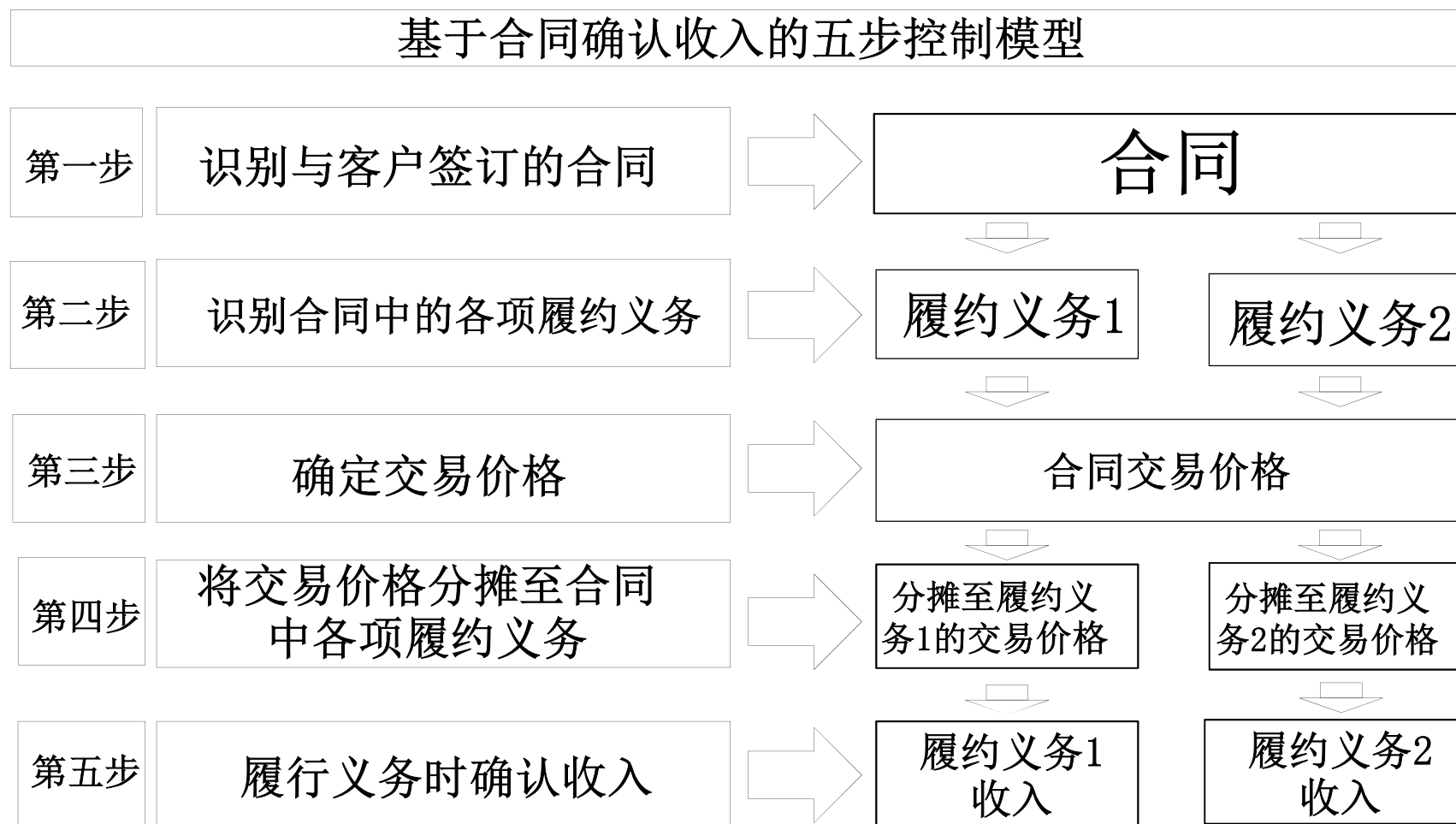
理发、美容

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 收入确认条件

- ◆ 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务
- ◆ 合同中明确了合同各方与所转让商品或提供劳务的相关权利与义务
- ◆ 合同有明确的相关对价支付条款
- ◆ 合同具有商业实质，即履行合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额
- ◆ 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回

收入确认五步法模型



企业会计准则第14号——收入（2017）

- 例题：甲电信公司推出的一项合约计划，2021年1月1日与客户签订一份两年的合同，套餐价6000元，每月获得8G的上网流量和100分钟话费，并获得某款手机一部。该款手机的单独售价为5000元，该合约计划所包含的同等水平的通话服务的单独售价为1000元，数据流量的单独售价为1000元。不考虑货币时间价值与融资因素影响

	单独售价	分摊的交易价格	分摊的交易价格的计算方式
手机	5,000		
通话	1,000		
上网	1,000		
合计	7,000	6,000	

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 符合条件确认收入的会计处理

◆ 确认主营业务收入

借：银行存款	× ×
（应收票据）	× ×
（应收账款）	× ×
（合同资产）	× ×
贷：主营业务收入	× ×
应交税费——应交增值税（销项 税额）	× ×

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 符合条件收入确认的会计处理

◆ 确认其他业务收入

借：银行存款 × ×

（其他应收款） × ×

贷：其他业务收入 × ×

应交税费——应交增值税（销项

税额） × ×

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 发出商品但不符合收入确认条件（暂时不确定能否收回货款或销售时存在退货期，且无法合理估计退货率）的会计处理：

借：发出商品 × ×

 贷：库存商品 × ×

借：应收账款 × ×

 贷：应交税费——应交增值税（销项
 税额） × ×

企业会计准则第14号——收入（2017）

- ## ■ 客户情况好转可以收款或退货期已过、确认收入的会计处理

借：应收账款 ××

贷：主营业务收入 ××

借：主营业务成本 ××

贷：发出商品 ××

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 收入确认的两种模式
 - ◆ 在某一时点确认收入
 - ◆ 按期间确认收入

在某一时点确认收入

在某一时点确认收入

控制权转移的参考标准包括：



企业具有向客户收款的现时权利



客户已拥有商品的法定所有权



企业已转移实物



客户已承担或拥有所有权相关的重大风险和报酬



客户已验收资产

在客户获得商品控制权时确认收入

企业会计准则第14号——收入（2017）

例：某商业企业**2018**年出售一批商品，不含税价款**100**万元，增值税税率**13%**，款项已收到。这批商品的账面价值**80**万元（没有计提相关减值准备）

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 取得收入的会计处理
- 结转相关成本的会计处理

企业会计准则第14号——收入（2017）

例：某制造型企业**2016**年出售一批原材料，不含税价款**20**万元，增值税税率**13%**，款项已收到。这批原材料的账面余额**15**万元，已计提存货跌价准备**2**万元

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 取得收入的会计处理
- 结转相关成本的会计处理

企业会计准则第14号——收入（2017）

例：2018年3月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售**A**、**B**两项商品，合同价款为**1000**万元。合同约定，**A**商品于合同开始日交付，**B**商品在一个月之后交付，只有当**A**、**B**两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取**1000**万元的合同对价。假定分摊至**A**商品和**B**商品的交易价格分别为**400**万元和**600**万元，暂时不考虑相关税费影响。

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 交付**A**商品时确认收入

■ 交付**B**商品时确认收入

合同资产：
应收账款的
前一阶段，
收款权受其
他因素影响。
资产类账户

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 例题：2022年4月11日中国石油加油站收到客户办理加油卡预存资金**5000**元，当日客户使用加油卡加油消费**600**元。加油站应如何编写会计分录？（暂不考虑增值税）

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 合同负债：企业的一种流动负债，主要用于核算已经签署合同，客户按照合同约定进度支付的、尚未确认收入的款项
- 合同负债主要集中在以下几类企业
 - ◆ 工程施工
 - ◆ 房地产
 - ◆ 特种设备制造
 - ◆ 航空运输

思考题

今天你支付**2000**元预定了一张**2024**年**12**月**30**日从北京去上海的国航机票，中国国际航空公司应该如何记账（假定你是国航星空联盟会员）？

客户额外购买选择权

- 客户额外购买选择权指本集团常旅客奖励计划，对于向客户提供了重大权利的额外购买选择权，本集团将其作为单项履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品或服务控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入
- 在提供运输服务时，根据运输服务与奖励里程单独售价的相对比例，将收到的价款在运输服务和奖励里程之间进行分配，将奖励里程所分配的金额列报为合同负债（预计一年后到期部分计入其他非流动负债）。合同负债在会员兑换里程并取得相关奖励商品或服务的控制权或里程失效时结转计入当期损益。

合同负债

合同负债按照合同的类型列示如下：

	2020 年 <u>12 月 31 日</u>	2019 年 <u>12 月 31 日</u>
常旅客积分奖励计划 (预计一年内到期的部分)	827,699	782,647
其他	452,403	254,384
	<u>1,280,102</u>	<u>1,037,031</u>

常旅客积分奖励计划变动如下：

	2020 年 <u>12 月 31 日</u>	2019 年 <u>12 月 31 日</u>
年初余额	3,453,557	3,794,006
本年增加	1,176,071	1,963,244
本年减少	(1,537,086)	(2,303,693)
年末余额	<u>3,092,542</u>	<u>3,453,557</u>
减：预计一年内到期的部分	<u>(827,699)</u>	<u>(782,647)</u>
	<u>2,264,843</u>	<u>2,670,910</u>

预计一年以后到期的常旅客积分奖励计划产生的合同负债计入其他非流动负债。

中国国际航空股份有限公司
合并资产负债表 (续)
2020年12月31日
(金额单位: 人民币千元)

<u>负债及股东权益</u>	<u>附注五</u>	<u>2020年12月31日</u>	<u>2019年12月31日</u>
流动负债			
短期借款	19	29,327,087	13,566,403
应付短期融资债券	20	510,810	7,381,933
应付票据		62,570	-
应付账款	21	12,740,096	17,307,980
票证结算		2,002,649	9,980,300
合同负债	22	1,280,102	1,037,031
应付职工薪酬	23	2,608,944	3,196,108
应交税费	24	206,547	1,255,056
其他应付款	25	9,600,645	9,031,542
一年内到期的非流动负债	26	22,054,735	14,873,364
流动负债合计		80,394,185	77,629,717

客户额外购买选择权

例：2020年1月1日，甲公司推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费10元可获得1个积分，每个积分在次月购物时可以抵减1元。截至2020年1月31日，客户共消费10万元，可获得1万积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。甲公司如何确认收入？

客户额外购买选择权

客户购买商品的总交易金额为**10万元**，考虑积分兑换情况后，积分的公允价值为**9500元** (**10000*95%**)。甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊：

商品分摊的交易价格= **$[100000 / (100000 + 9500)] * 100000 = 91,324$** （元）

积分分摊的交易价格= **$[9500 / (100000 + 9500)] * 100000 = 8,676$** （元）

借：银行存款	100000
贷：主营业务收入	91324
合同负债	8676

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 在一段时间内履行的履约义务——计量进度的方法

方法	描述	举例	优点	不足
产出法	以已转让的商品或提供服务的价值相对于剩余价值为基础	<ul style="list-style-type: none">• 测量迄今为止已完成的履约情况• 评估已实现的结果• 已达到的里程碑	最能如实地反映企业的履约情况	<ul style="list-style-type: none">• 可能无法直接观察• 信息的取得成本过大
投入法	以企业履行履约义务所作的工作或投入相对于履行履约义务的预计总投入为基础	<ul style="list-style-type: none">• 消耗的资源• 发生的成本• 花费的工时数• 使用的机器运转时数	易于操作	投入与控制转移之间可能不存在直接关系

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 例题：2021年8月1日，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10万元（不含税）。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。
- 甲公司按照已完成的工作量占总工作量的比例确定履约进度。截至2021年12月31日，该合同的履约进度为60%（ $60 / 100$ ），2021年甲公司应确认的收入为6万元（ $10 * 60\%$ ）

企业会计准则第14号——收入（2017）

例题：2012年11月，甲企业与客户订立一项装修一幢3层建筑并安装新电梯的合同（交易价格和预计成本如下表）。甲企业使用投入法（基于已发生的成本）来计量履约进度。2012年12月企业代为采购的电梯运抵该建筑（甲企业未参与电梯的设计与制造，仅代为采购），但直至2013年6月才开始安装。2012年12月31日，已发生的其他成本（不包括采购电梯）为50万元

交易价格	500万
预计成本：	
电梯（代为采购）	150万
其他成本	250万
预计总成本	400万

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 合同义务

- ◆ 装修

- ◆ 安装电梯

- ◆ 代为采购电梯

■ 2012年12月31日：

- ◆ 已发生的其他成本（不包括电梯）为**50万元**

- ◆ 履约进度为 **$50\text{万} \div 250\text{万} = 20\%$**

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 2012年12月31日甲企业确认以下各项

科目	金额	计算过程
主营业务收入	2,200,000	$=20\% \times 3,500,000^* + 1,500,000$ (*3,500,000=交易价格5,000,000-电梯采购成本1,500,000)
主营业务成本	2,000,000	=已发生成本500,000+电梯采购成本1,500,000

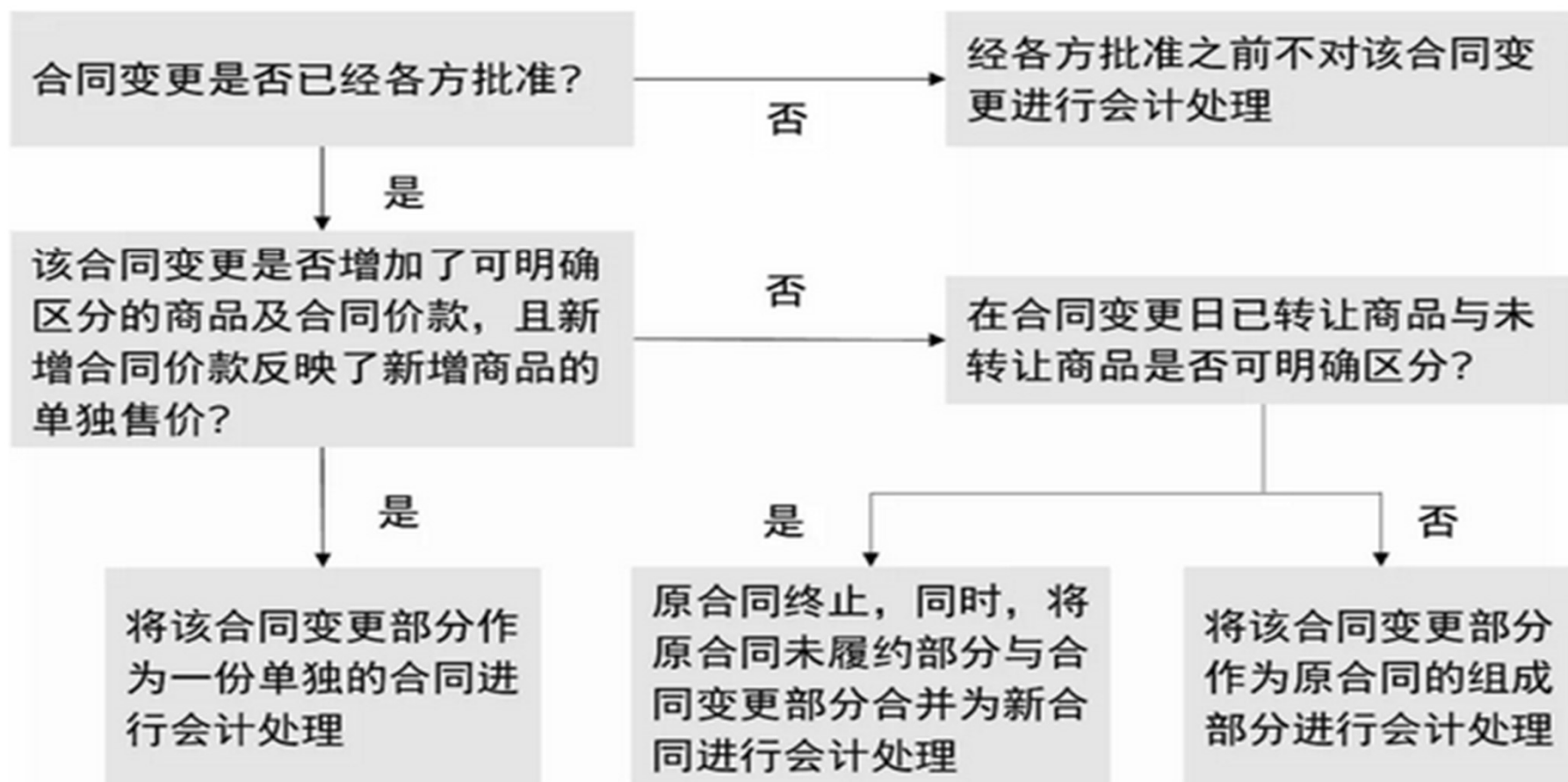
企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 收入确认条件满足情况的后续评估

- ◆ 如果在合同开始日与客户之间的合同不满足收入确认的五个条件，则企业应当持续对其进行评估，并在其满足条件时进行会计处理
- ◆ 在合同开始日即满足五个条件的合同，企业在后续期间无需对其重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化——出现合同变更

企业会计准则第14号——收入（2017）

合同变更：合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更



企业会计准则第14号——收入（2017）

例题：乙公司为一家建筑公司。2018年1月15日，乙公司
和客户签订了一项总金额为1000万元的固定造价合同，在
客户的土地上建造一幢办公楼，预计合同总成本为700万
元。该建造合同根据累计发生的合同成本占合同预计总成
本的比例确定履约进度

■ 截至2018年末，乙公司累计已发生成本420万元

履约进度： $420\text{万元}/700\text{万元}=60\%$

乙公司确认收入： $1000\text{万元}\times 60\%=600\text{万元}$

■ 2019年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合
同价格和预计总成本分别增加200万元和120万元

合同变更后的交易价格： $1000+200=1200\text{万元}$

重新估计的履约进度： $420/(700+120)=51.2\%$

乙公司在合同变更日应额外确认收入： $51.2\%\times 1200-600=14.4\text{万元}$

讨论题

GMV(Gross Merchandise Volume)
商品交易总额

1. 阿里VS.京东
2. 共享单车如何确认收入？
3. 分期收款销售。销售一项大型设备，客户三个月内一次性付款**2000**万元，也可以五年分期付款，每年付款**450**万元。分期付款的销售确认多少万元收入？

**Customer management revenue; commissions on transactions
membership fees; logistics services revenue
cloud computing services revenue
sales of goods and other revenue**

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 可变对价

- ◆ 影响事项：业绩奖励、折扣、返利、退款、货款抵扣、价格折让、索赔等
- ◆ 对价金额确定：期望值或最可能发生金额（不得随意选取）
 - ◆ 期望值：各种可能的对价金额按概率加权平均之和
 - ◆ 最可能发生金额：各种可能的对价金额中最可能发生（概率最大）的单一金额

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 可变对价

例：2021年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售产品。合同约定，当乙公司全年采购量不超过**2000**件时，每件产品价格为**80**元；当乙公司在采购量超过**2000**件时，每件产品价格为**70**元。乙公司在第一季度的采购量为**150**件。4月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购产品**1000**件。

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 可变对价

- ◆ 2021年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过2000件，按照80元的单价确认收入12 000元（ $80 * 150$ ）
- ◆ 2021年第二季度，由于预计乙公司全年的采购量将超过2000件，甲公司对交易价格进行重新估计，按照70元的单价确认收入。甲公司在第二季度确认收入68 500元 [$70 * (1\,000 + 150) - 12\,000$]

企业会计准则第14号——收入（2017）

- 附销售退回条款的销售——可变对价
 - ◆ “净额”确认收入：预计退回金额确认负债
 - ◆ “净额”结转成本：预计退回商品确认资产
 - ◆ 资产负债表日重新估计销售退回并调整

销售退回（Sales Returns）

甲公司是一家健身器材销售公司。2018年9月25日，以每件500元的价格向乙公司可销售5000件器材，每件成本为400元，增值税专用发票上的销售价格为250万元，增值税额为32.5万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。协议约定，乙公司应于2018年12月1日之前支付货款，在2019年3月31日之前有权退货。甲公司根据以前经验估计退货率约为20%，2018年12月31日甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有10%的器材会被退回。甲公司增值税税率为13%

销售退回（Sales Returns） 或有负债

- 2018年9月25日发出健身器材

- 2018年12月31日前，甲公司对退货率进行重新评估：

销售退回（Sales Returns）

■ 此前并未预计发生销售退回

◆ 企业当年确认收入，发生销售退回

直接冲减退回当月的销售收入，同时冲减退回当月的销售成本，如按规定可以扣减销项税额的，冲减当月销项税额

◆ 发生跨年度销售退回

◆ 财务报告对外批准报出之前的，调整上年度财务报表（资产负债表日后事项）

◆ 财务报告对外批准报出之后的，直接调整退回当期的销售收入与成本

会计准则第29号：资产负债表日后事项

- 资产负债表日后事项是指自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项
 - ◆ 调整事项：销售退回、此前的诉讼案件结案、取得确凿证据表明资产在资产负债表日发生减值或者需要调整减值准备——调整未报出财务报表
 - ◆ 非调整事项：资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺，发行股票和债券及大额举债，重大重组——在未报出的财务报表附注中说明

销售退回（Sales Returns）

例：某企业**2013年12月份**销售甲产品**100**件，单位售价**14**万元，单位销售成本**10**万元，货款已收到。因质量问题该批产品于**2014年5月份**退回**10**件，货款已经退回。该产品的增值税税率**13%**，假定已经取得有关证明，可以冲减增值税销项税额

销售退回（Sales Returns）

- 2013年12月确认收入

- 结转成本

销售退回（Sales Returns）

- 2014年5月冲减主营业务收入

- 2004年5月冲减主营业务成本

销售退回 (Sales Returns)

■ US.

Dr. Sales returns	× ×
Cr. Accounts Receivable	× ×
(Cash)	× ×
Dr. Merchandise Inventory	× ×
Cr. Cost of Goods Sold	× ×

销售折让（**Sales Allowance**）

销售折让指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。发生未预期的销售折让时，应直接冲减当期销售收入

销售折让（Sales Allowance）

例：甲企业销售一批商品，增值税专用发票上注明的销售价格为**80,000**元，增值税**10,400**元。货到后购货方发现商品质量与合同规定并不完全一致，要求在价格上给予**10%**的折让。假定已获得税务部门开具的折让证明单，开具了红字增值税专用发票

销售折让 (**Sales Allowance**)

- 确认收入
- 发生销售折让
- 收到货款

销售折让 (**Sales Allowance**)

■ US.

Dr. Sales Allowance × ×

Cr. Accounts Receivable × ×

(Cash) × ×

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 与期间收入相关的会计科目

◆ 企业提供服务、建筑施工过程中发生的相关成本费用，借记“合同履约成本”，贷记：“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”等科目

◆ 期末结转时，借记“主营业务成本”科目“其他业务成本”，贷记“合同履约成本”科目

期末余额如何披露？

企业会计准则第14号——收入（2017）

■ 有关会计科目的设置

- ◆ 企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本，借记“合同取得成本”，贷记：“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目
- ◆ 对合同取得成本进行摊销时，按照其相关性借记“销售费用”等科目，贷记合同取得成本
- ◆ 期末借方余额，反映企业尚未结转的合同取得成本

期末余额如何披露？