



## 第6讲 收入

### 考点一 收入确认和计量的五步法原则

步骤	内容
第一步	识别与客户订立的合同
第二步	识别合同中的单项履约义务
第三步	确定交易价格
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务
第五步	履行各单项履约义务时确认收入

### 考点二 识别与客户订立的合同

合同变更	原合同继续，新合同创立	增加了可明确区分的商品及合同价款 新合同价款反映了新增商品的单独售价
	原合同终止，新合同创立	原合同未执行部分与已执行部分可明确区分 新合同价款未反映新增商品的单独售价（优惠价）
	合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理	原合同未执行部分与已执行部分无法明确区分新增合同与原合同无法明确区分

【例题1·单选题】2×22年5月10日，甲公司与乙公司签订购销合同，根据合同约定，甲公司在2×22年6月30日前陆续将1000件A商品交付乙公司，每件售价（公允价值）为12万元。截至2×22年6月10日甲公司已向乙公司交付A商品500件。在2×22年6月10日乙公司要求增加交付A商品200件，每件售价11万元，与A商品当日的单独售价一致。不考虑相关税费等因素，下列说法正确的是（ ）。

- A. 应将追加的200件A商品单独确认收入
- B. 应将追加的200件A商品与原1000件A商品合并确认收入
- C. 应将追加的200件A商品与原未履行的500件A商品合并确认收入
- D. 应将追加的200件A商品与原1000件A商品合并确认收入，并对以前确认的收入进行追溯调整

【答案】A

【解析】在合同开始日，甲公司认为其为客户交付1000件A商品是可明确区分的，因此将交付1000件A商品作为单项履约义务。在合同变更日，追加A商品200件，因能够反映该项商品的单独售价，所以，应将追加的200件A商品作为单独合同进行会计处理，选



项 A 正确，选项 BCD 错误。

### 考点三 识别合同中的单项履约义务

可确认为 单项履约 义务的承 诺	企业向客 户承诺转 让可明确 区分商品 的承诺	同时满足如下条件，可定义为可明确区分商品：
		①客户能够从商品本身或从商品与其他易于获得的资源一起使用中受益
		②此商品承诺与合同中其他承诺可单独区分
		<b>【备注】</b> 下列情形通常表明此商品的承诺与其他承诺不可明确区分： a 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，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户； b 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制； c 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性
	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	

**【例题 2·多选题】**甲公司向 A 客户销售一台生产的设备并负责安装服务，合同约定设备价款 100 万元，安装服务 10 万元，设备销售与设备安装服务均可以单独进行（单独售卖）。甲公司向 B 客户销售一台生产的设备并负责安装服务，合同约定设备价款 100 万元（含安装服务），设备销售与设备安装服务不可单独进行。下列对甲公司的履约义务判断正确的有（ ）。  
 A. 向 A 客户销售生产的设备并负责安装服务，不具有高度关联性，表明两者在合同中彼此之间可明确区分  
 B. 向 A 客户销售生产的设备并负责安装服务，属于两项履约义务  
 C. 向 B 客户销售生产的设备并负责安装服务，具有高度关联性，表明两者在合同中彼此之间不可明确区分  
 D. 向 B 客户销售生产的设备并负责安装服务，属于一项履约义务

**【答案】** ABCD

### 考点四 确定交易价格

合同中存在重大融资成分

重大融资成分处理原则	①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， ②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）确定交易价格。 ③企业在确定该重大融资成分的金额时，企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。 ④如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。
------------	---



分期收款销售商品	会计处理原则	①以现销价或收款折现值列收入；
		②每期利息收益=长期应收款的年初现值×实际利率
		③长期应收款的列报=长期应收款-未实现融资收益
分期收款销售商品	账务处理	①发货时： 借：长期应收款 贷：主营业务收入 未实现融资收益 借：主营业务成本 贷：库存商品
		②期末 借：未实现融资收益 贷：财务费用 借：银行存款 贷：长期应收款 借：银行存款 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
先收款再发货的重大融资行为	收款时	借：银行存款 未确认融资费用 贷：合同负债
	期末	借：财务费用 贷：未确认融资费用
	交付商品时	借：合同负债 贷：主营业务收入

【例题 3·多选题】2×21 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订商品购销合同，根据合同约定，甲公司于 2 年后将该批商品交付乙公司，同时乙公司如果在合同签订日付款需支付 1 000 万元，如果在交付商品时付款需支付 1 102.5 万元。乙公司选择在合同签订日支付货款，该批商品的控制权在交货时转移。当日甲公司收到货款并存入银行，不考虑相关税费等因素，下列说法正确的有（ ）。

- A. 甲公司应在收到货款时确认为预收账款
- B. 甲公司应在收到货款时确认“未确认融资费用”102.5 万元
- C. 甲公司应按 1 000 万元在商品控制权转移时确认收入
- D. 甲公司应按 1 102.5 万元在商品控制权转移时确认收入

【答案】BD

【解析】合同签订日，甲公司收到乙公司货款但尚未向乙公司转让商品，应在收到货款时确认为“合同负债”，选项 A 错误；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（现销价格）确定交易价格，本题中现销价格为 2 年后交货时的价格 1 102.5 万元，故选项 C 错误，选项 D 正确；合同金额与现销价格之间的差额确认为未确认融资费用，选项 B 正确；故本题选项 BD 正确。



### 考点五 将交易价格分摊至各单项履约义务

会计处理原则	合同中包含多项履约义务时，应按各单项履约义务的单独售价相对比例标准分摊交易价格	
单独售价的确认	市场价	
	估计价	市场调整法
		成本加成法
		余值法

【例题 4·单选题】2019 年 5 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 5 000 元。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，A 商品的单独售价为 1 500 元，B 商品的单独售价为 6 000 元。假定不考虑相关税费影响。A 商品和 B 商品应分摊的交易价格分别是（ ）。

- A. 2 500 元和 2 500 元
- B. 1 000 元和 4 000 元
- C. 2 000 元和 3 000 元
- D. 1 500 元和 6 000 元

【答案】B

【解析】交易价格应按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。所以，A 商品应分摊的交易价格为 1 000 元（ $1\,500 \div 7\,500 \times 5\,000$ ），B 商品应当分摊的交易价格为 4 000 元（ $6\,000 \div 7\,500 \times 5\,000$ ）。

### 考点六 履行每一单项履约义务时确认收入

会计处理原则	时点履约的	按控制权转移确认收入
	期间履约的	按履约进度确认收入
期间履约	满足如下条件之一，即可界定为期间履约：	①客户在企业履约的同时取得并消耗企业履约所带来的经济利益 ②客户能控制企业履约过程中在建商品 ③产出商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间有权就累计至今已完成的履约部分收取款项
	完工百分比法	①本期收入 = 总收入 × 履约进度 - 确认过的收入 ②本期成本 = 总成本 × 履约进度 - 确认过的成本

【例题 5·单选题】2×22 年 10 月 1 日，甲公司与乙公司签订建造合同，合同约定甲公司在乙公司的土地上为其建造办公楼，属于某一时段内履行的单项履约义务。该工程建设期 8 个月，合同价款 1 000 万元，预计合同成本 800 万元。当日甲公司已预收乙公司备料款 300



万元。至 12 月 31 日，甲公司已发生建造成本 380 万元，预计还将发生建造成本 420 万元。甲公司采用成本法确定履约进度。不考虑其他因素，则甲公司 2×22 年应确认的收入为（ ）万元。

- A.1 000
- B.475
- C.300
- D.380

【答案】B

【解析】因甲公司采用成本法计算履约进度，则 2×22 年甲公司此项服务的履约进度=已发生的成本/预计总成本=380/(380+420)×100%=47.5%，甲公司 2×22 年应确认的收入 1 000×47.5%=475（万元），选项 B 正确；选项 A 错误，误按合同总价款确认收入；选项 C 错误，误按已收取款项确认收入；选项 D 错误，误按已发生成本确认收入。

### 考点七 特定交易的处理原则

#### (1) 建造合同

建造合同	①实际发生合同成本 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬等
	②期末确认收入 借：合同结算—收入结转 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	③结算合同价款 借：应收账款 贷：合同结算—价款结算
	④收到合同价款 借：银行存款 贷：应收账款
	同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可设置“合同结算”科目核算同一合同下属于在某一时段履行的履约义务涉及与客户结算对价所产生的合同资产或合同负债。

#### (2) 附退货条款的商品销售

附退货条款的商品销售	有退货概率的	发出商品时只确认预计不会退货部分的收入和成本；退货期满时根据实际退货数量进行修正
	无退货概率的	发货时作移库处理，退货期满时再确认未退部分的收入和成本





【例题 6·多选题】2×22 年 3 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批产品，合同约定价格为 1 000 万元，成本为 900 万元。根据合同约定，乙公司应于签订合同当日支付该笔款项，同时甲公司当日发出产品。乙公司可以在 3 个月内无条件退货。当日甲乙公司均已履行各自义务。甲公司估计退货率为 10%。不考虑增值税等其他因素，下列说法正确的有（ ）。

- A. 甲公司在发出产品时控制权已转移，所以应确认 1 000 万元收入
- B. 甲公司在发出产品时应结转成本 810 万元
- C. 甲公司应确认预计负债 100 万元
- D. 甲公司应确认应收退货成本 90 万元

【答案】BCD

【解析】本题会计分录为：

借：银行存款 1 000  
 贷：主营业务收入  $(1\ 000 \times 90\%)$  900  
 预计负债  $(1\ 000 \times 10\%)$  100  
 借：主营业务成本 810  
 应收退货成本  $(900 \times 10\%)$  90  
 贷：库存商品 900

故本题选项 BCD 正确，选项 A 错误。

### （3）附有质量保证条款的销售

法定质保	借：销售费用 贷：预计负债
延保	延保收费时： 借：银行存款 贷：合同负债
	延保服务发生时： 借：合同负债 贷：主营业务收入

### （4）附有客户额外购买选择权

附有客户额外购买选择权	①形式：销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等 ②企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务； ③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。
-------------	---

【例题 7·单选题】2×22 年度，某商场销售各类商品共取得货款 4 500 万元，货物的控制权已转移给客户。同时共授予客户奖励积分 625 万分，奖励积分的公允价值为 1 元/分，该商



## 老会计-用心传递温度

场估计 2×22 年度授予的奖励积分将有 80% 被使用。2×22 年客户实际兑换奖励积分共计 400 万分。不考虑其他因素，该商场 2×22 年应确认的收入总额是（ ）万元。

A. 4 410

B. 4 500

C. 4 050

D. 4 338

【答案】D

【解析】本题计算过程如下：

(1) 将交易价格分摊至商品和积分中：

交易价格为 4 500 万元，按照商品和积分单独售价的相对比例分摊交易价格；

商场授予奖励积分的单独售价 =  $625 \times 1 \times 80\% = 500$ （万元）；

销售货物应分摊的交易价格 =  $4\,500 \times 4\,500 / (4\,500 + 500) = 4\,050$ （万元）；

奖励积分应分摊的交易价格 =  $4\,500 \times 500 / (4\,500 + 500) = 450$ （万元）。

(2) 计算 2×22 年应确认的收入总额：

销售货物因控制权已转移满足收入确认条件，故 2×22 年应全额确认收入 4 050 万元；

2×22 年客户实际兑换奖励积分共计 400 万分，故按进度应确认收入的金额 =  $450 \times (400 / 625 \times 80\%) = 360$ （万元）；

2×22 年应确认的收入金额 =  $4\,050 + 360 = 4\,410$ （万元），故本题选项 A 正确。

(5) 售后回购方式

售后回购	企业负有回购义务或回购权利	①销售时点，客户未取得商品控制权 ②回购价低于原售价→租赁交易 ③回购价不低于原售价→融资交易
	企业应客户要求回购	①合同开始日评估客户是否有重大经济动因（回购价明显高于回购时市场价值） a. 客户有重大经济动因的→租赁交易或融资交易 b. 不具有重大经济动因的→附有销售退回条件的销售

【例题 8·多选题】企业因客户要求回购商品的，对于售后回购的处理原则表述正确的有（ ）。

A. 客户具有行使要求权的重大经济动因的，回购价 > 原售价的，作为融资交易处理

B. 客户具有行使要求权的重大经济动因的，回购价 > 原售价的，作为租赁交易处理

C. 客户不具有行使要求权的重大经济动因的，应作为附有销售退回条款的销售交易处理

D. 当原售价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

【答案】AC

【解析】选项 B，客户具有行使要求权的重大经济动因的，回购价 > 原售价的，应作为融资交易处理；选项 D，当回购价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。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计  
www.lkj100.com