

2025年《中级会计实务》 专题课

主讲：花花老师



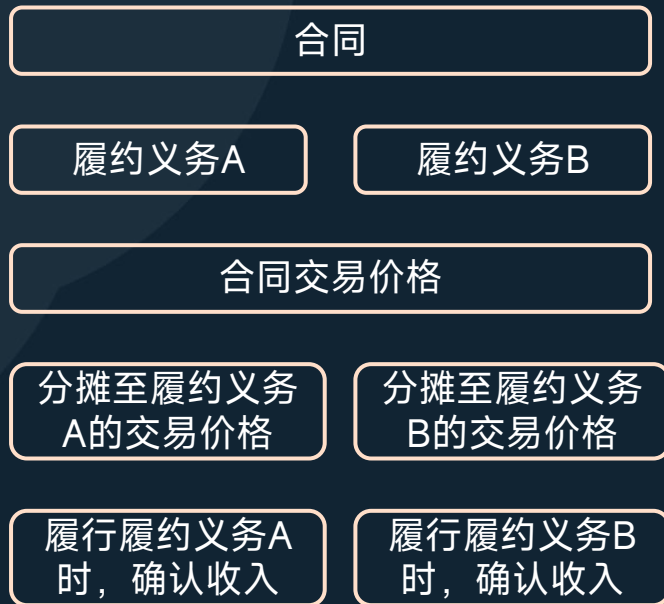
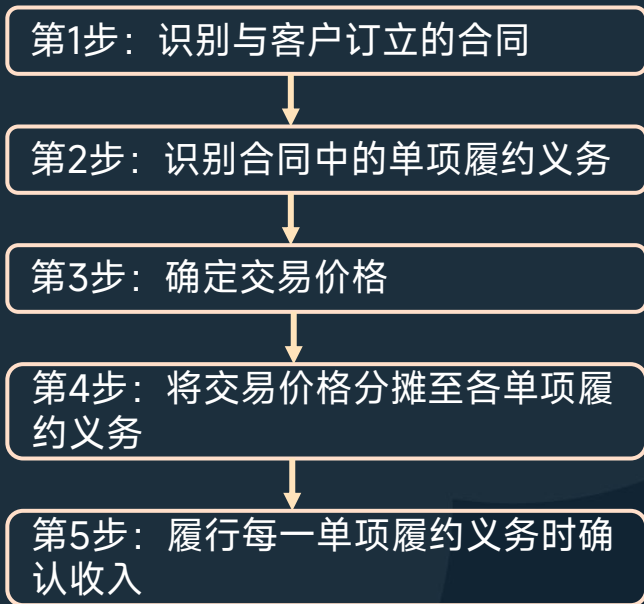
专题三

收入





收入确认和计量的五步法



【练一练·多选题】

下列各项中，属于与收入确认有关的步骤的有（ ）。

- A.识别与客户订立的合同
- B.识别合同中的单项履约义务
- C.将交易价格分摊至各单项履约义务
- D.履行各单项履约义务时确认收入

【答案】 ABD



考点1·识别与客户订立的合同

一、合同合并

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：

- 1.该两份或多份合同基于**同一商业目的**而订立并构成“一揽子”交易，如一份合同在不考虑另一份合同对价的情况下将会发生亏损；
- 2.该两份或多份合同中的一份合同的**对价金额取决于其他合同**的定价或履行情况；
- 3.该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务。



二、合同变更

情形	处理原则
①合同增加了可明确区分的商品及合同价款 ②新增合同价款反应了新增商品单独售价	变更部分作为单独合同
不满足②	新合同=原合同未履约部分+变更部分
不满足①	变更部分作为原合同组成部分



【提示】

情形一、二一般为商品，情形三一般为工程。



【练一练·判断题】

企业销售合同的变更增加了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的，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。（ ）



【答案】×

【解析】合同增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反应了新增商品单独售价的，应将该合同变更部分作为一份单独合同进行会计处理。



考点2·识别合同中的单项履约义务

一、属于单项履约义务

1.企业向客户转让**可明确区分商品**（或者商品或服务的组合）的承诺。

2.企业向客户转让一系列**实质相同且转让模式相同的，可明确区分的商品**。



【提示】

单项履约义务应同时满足2个条件：商品可明确区分、合同层面可明确区分。



二、不属于单项履约义务（合并作为一项单项履约义务）

1.企业需要提供重大的服务以将该商品和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；

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**。



考点3 · 确定交易价格

一、可变对价

1. 最佳估计数的确定

最佳估计数

单个项目：最可能发生的金额

多个项目：加权平均数-期望值
按照各种可能结果记相关概率计算确定



【练一练·单选题】

甲公司签订了一项合同，合同总价为1000万元，根据合同约定，如果甲公司完成了合同目标，可获得100万元的奖金，没有完成则没有奖金。甲公司估计完成合同目标的可能性为90%，完不成的可能性为10%。甲公司确认的交易价格为（ ）万元。

- A.1000
- B.1100
- C.1090
- D.1001

【答案】 B



二、合同中存在重大融资成分

合同中存在重大融资成分，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。

具体账务处理如下：



先收款，后确认收入	先确认收入，后收款
收款时 借：银行存款（当前收到金额） 未确认融资费用（差额） 贷：合同负债（客户取得商品控制权时 现销价）	交付商品，确认收入时 借：长期应收款（未来收款额） 贷：主营业务收入（现销价） 未实现融资收益（差额）
资产负债表日分摊未确认融资费用时： 借：财务费用 贷：未确认融资费用	资产负债表日分摊未实现融资收益时： 借：未实现融资收益 贷：财务费用
交付商品，确认收入时： 借：合同负债 贷：主营业务收入	收款时： 借：银行存款 贷：长期应收款



【练一练·多选题】

2019年1月1日，甲公司向乙公司销售一批产品。合同约定，产品将于2年之后交货。合同中包含两种可选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付540.8万元，或者在合同签订时支付500万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2019年1月1日收到乙公司支付的货款。假定不考虑相关税费影响。内含利率为4%。下列各项表述正确的有（ ）。

- A.2019年1月1日收到货款确认未确认融资费用40.8万元
- B.2019年12月31日确认融资成分的影响金额为20万元
- C.2021年1月1日交付产品时确认收入的金额为540.8万元
- D.2019年12月31日确认融资成分的影响金额为20.8万元



【答案】 ABC

【解析】 2019年1月1日收到货款：

借：银行存款500

 未确认融资费用40.8

 贷：合同负债540.8

2019年12月31日确认融资成分的影响：

借：财务费用20（ $500 \times 4\%$ ）

 贷：未确认融资费用20

2020年12月31日确认融资成分的影响：

借：财务费用20.8

 贷：未确认融资费用20.8

2021年1月1日交付产品：

借：合同负债540.8

 贷：主营业务收入540.8



三、非现金对价

客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在**合同开始日的公允价值**确定交易价格。

合同开始日后，非现金对价的公允价值因**对价形式**而发生变动的，该变动金额**不应计入**交易价格。



四、应付客户对价

企业在向客户转让商品的同时，需要向客户或第三方支付对价的，除为了自客户取得其他可明确区分商品的款项外，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付(或承诺支付)客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。



考点4 · 将交易价格分摊至各单项履约义务

一、一般原则

合同中包含的两项或多项履约义务，企业应当在合同开始日按照各单项履约义务所承诺商品的**单独售价的相对比例**，将交易价格分摊至各单项履约义务。



二、特殊原则

合同折扣与可变对价，与哪个履约义务相关，分摊给哪个履约义务。



考点5 · 履行履约义务时确认收入

一、在某一时段内履行履约义务

1.属于某一时段内履行履约义务的情形

(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；

(2) 客户能够控制企业履约过程中**在建**的商品；

(3) 企业履约过程中所产出的商品**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



2.确认收入方法

情形	账务处理
(仅) 当其履约进度能够合理确定时	应当按照 履约进度 确认收入 本期确认收入金额 $\text{= 资产负债表日合同的交易价格总额} \times \text{履约进度} - \text{以前会计期间累计已确认的收入}$
履约进度不能合理确认时	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



【典型案例】 委托代销安排：

情形		账务处理
委托方	发出商品	借:发出商品(成本价) 贷:库存商品
	收到代销清单, 同时发生增值税纳税义务	借:应收账款 贷:主营业务收入(已销售部分价款) 应交税费——应交增值税(销项税额) 借:主营业务成本 贷:发出商品 借:销售费用(手续费) 贷:应收账款
	收到货款时	借:银行存款 贷:应收账款



情形		账务处理
受托方	收到商品	借:受托代销商品(售价) 贷:受托代销商品款
	对外销售	借:银行存款 贷:受托代销商品(售价) 应交税费——应交增值税(销项税额)
	收到增值税专用发票	借:受托代销商品款(已销售部分对应价款) 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷:应付账款
	支付货款并计算代销手续费	借:应付账款 贷:银行存款 其他业务收入(代销手续费)



【练一练·单选题】

甲公司2024年8月接受一项安装任务，安装期6个月，合同总收入30万元，在2024年已预收款项4万元，余款在安装完成时收回，当年实际发生成本8万元，预计还将发生成本16万元。假定该安装劳务属于在某一时段内履行的履约义务，且根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确认履约进度。则2024年度应确认的收入为（ ）万元。

A.10

B.8

C.24

D.0



【答案】 A

【解析】 甲公司2024年度确认收入 $=30 \times 8 / (8+16)$
 $=10$ (万元)。



二、在某一时点履行履约义务

对于不属于在某一时段内履行的履约义务，应当属于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品**控制权时点**确认收入。



情形		账务处理
预先收取款项		借：银行存款 贷：合同负债
发生相关履约支出时		借：合同履约成本 贷：应付职工薪酬/累计折旧/累计摊销/原材料/银行存款等
商品控制权转移时	确认收入	借：银行存款（收到钱）/合同负债（存在预收款） 应收账款（无条件收款权）/合同资产（有条件收款权） 贷：主营业务收入
	结转成本	借：主营业务成本等 贷：库存商品、合同履约成本等





合同资产VS合同负债

项目	具体内涵
应收账款	无条件收款权（履行履约义务就有权利收钱）
合同资产	有条件收款权（履行完所有履约义务才有权利收钱）
预收账款	租赁合同中，预先收钱
合同负债	收入合同中，预先收钱没干活
预计负债	预计未来可能承担的负债



考点6 · 合同履行成本VS合同取得成本

	合同履行成本	合同取得成本
属于	直接人工；直接材料；制造费用	销售佣金
不属于 (计入当期损益)	①管理费用； ②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用等； ③与履约义务中已履约部分相关的支出； ④无法在尚未履行的与已履义务之间区分的相关支出	①差旅费； ②投标费； ③为准备投标资料发生的招标文件购买费、制作费等
账务处理	借：主营业务成本/其他业务成本（当期成本） 贷：合同履行成本	借：销售费用（每期应摊销金额） 贷：合同取得成本（按相关商品收入确认的相同基础进行摊销）



特定交易的会计 处理



考点7·特定交易的账务处理

1.附有销售退回条款的销售

情形	收入	成本
确认收入时	借：应收账款等 贷：主营业务收入 预计负债（售价×预期退货数）	借：主营业务成本 应收退货成本（成本×预期退货数） 贷：库存商品等
重估退货率时	借：预计负债 贷：主营业务收入 （或相反分录）	借：主营业务成本 贷：应收退货成本 （或相反分录）
实际退货时	借：预计负债（冲销余额） 贷：银行存款（售价×实际退货数） 差额：主营业务收入	借：库存商品（成本×实际退货数） 贷：应收退货成本（冲销余额） 差额：主营业务成本



【练一练·单选题】

甲公司2019年12月3日与乙公司签订产品销售合同。合同约定，甲向乙销售A产品400件，单位售价650元，单位成本500元，增值税税率13%；乙公司收到A产品后3个月内如发现质量问题有权退货。甲公司于2019年12月10日发出A产品，并开具增值税专票。根据历史经验，甲公司估计退货率为30%。至2019年12月31日，上述A产品尚未发生退回，重新预计的退货率为20%。甲公司因销售A产品对2019年度利润总额的影响是（ ）元。

- A.0
- B.42000
- C.48000
- D.60000



【答案】 C

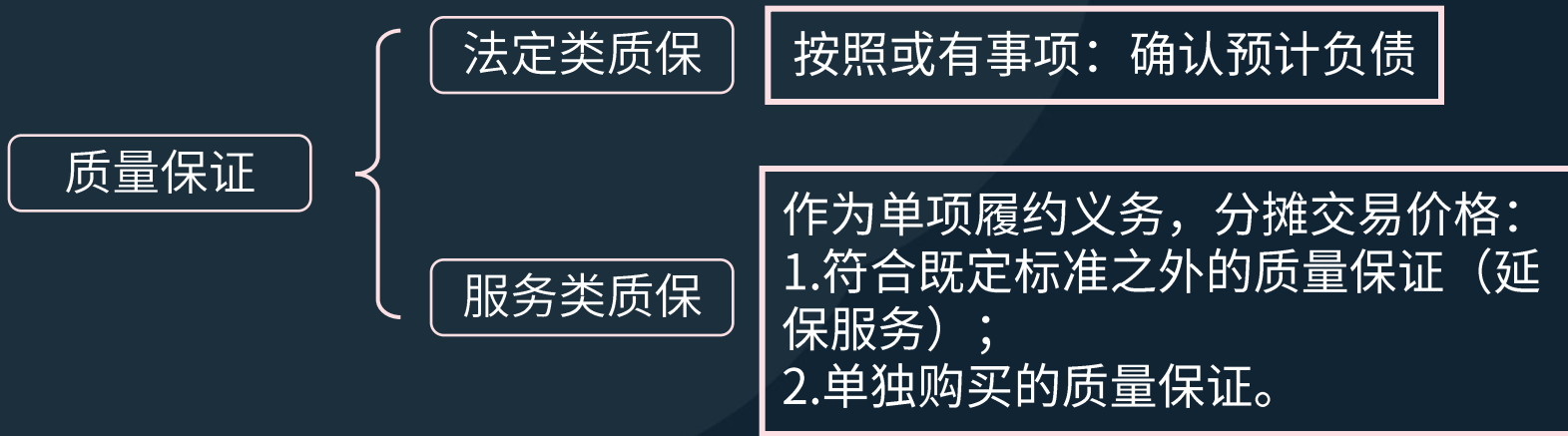
【解析】

①2019年因此业务形成的利润总额=182000 - 140000
+ 26000 - 20000 = 48000（元）。

② 2019年因此业务形成的利润总额= 400*650*80%-
400*500*80%=48000（元）。



2.附有质量保证条款的销售



情形	账务处理
质量保证条款 作为单项履约 义务	借：银行存款/应收账款 贷：主营业务收入（销售商品分摊的交易价格） 合同负债 （作为单项履约义务的质量保证分摊的交易价格） 借：主营业务成本 贷：库存商品
质量保证条款 不能作为单项 履约义务	借：主营业务成本 贷：预计负债（按或有事项的相关规定进行处理）



3.主要责任人和代理人

企业在将特定商品转让给客户之前**控制**该商品的，企业为主要责任人，应当按照**总额法**确认收入；

企业在特定商品转让给客户之前**不控制**该商品的，则企业为代理人，应当按照**净额法**确认收入。



【练一练·多选题】

下列各项交易或事项中，甲公司的身份是主要责任人的有()。

A.甲公司在其经营的购物网站上销售由丙公司生产、定价、发货及提供售后服务的商品

B.甲公司从航空公司购买机票并自行定价向旅客出售，未售出的机票不能退还

C.甲公司委托乙公司按其约定的价格销售商品，乙公司未售出商品将退还给甲公司

D.为履行与戊公司签署的安保服务协议，甲公司委托丁公司代表其向戊公司提供的服务内容均需甲公司同意



【答案】BCD



4.附有客户额外购买选择权的销售

附有客户额外购买选择权的销售， 向客户提供了一项重大权利时	账务处理
按单独售价分摊交易价格	借：银行存款等 贷：主营业务收入 合同负债
之后，重大权利每期结转收入 (奖励积分) = 【重大权利确认金 额】 × 累计兑换数/预计兑换数-以 前确认过的	借：合同负债 贷：主营业务收入



【练一练·多选题】

甲公司2020年1月1日开始执行一项积分计划，客户每消费1元可积1分，满100分可抵现金1元。2020年共发生符合条件的销售额2000万元，积分2000万分；甲公司预计将有100%的积分被使用。当年没有客户使用所授予积分。下列表述正确的有（ ）。

- A.甲公司确认销售收入2000万元
- B.甲公司应将积分20万元确认为收入
- C.2020年甲公司应确认收入总额为1980.2万元
- D.客户实际使用积分时，甲公司应按照使用比例将积分对应的价值转为收入



【答案】 CD

【解析】 积分单独售价 = $2000/100 \times 100\% = 20$ （万元）， 分摊至商品的交易价格 = $2000 / (2000 + 20) \times 2000 = 1980.2$ （万元）， 应于销售发生时确认收入； 而分摊至积分的交易价格 = $20 / (2000 + 20) \times 2000 = 19.80$ （万元）， 应于积分实际使用时， 按照使用的比例分摊相应的价值转为收入。



5.授予知识产权许可

项目		情形
不构成单项履约义务		1.该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺； 2.客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益。
构成单项履约义务	时段	同时满足： 1.合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动； 2.该活动对客户将产生有利或不利影响 3.该活动不会导致向客户转让某项商品。
	时点	不属于时段内履行的履约义务，作为在某一时点履行的履约义务，在履行履约义务时确认收入。
基于销售或使用情况的特许权使用费		在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。



6.客户未行使的权利

时点	账务处理
销售储值卡时	借：银行存款等 贷：合同负债[含税价款/（1+适用税率）] 应交税费——待转销项税额[含税价款/（1+适用税率）×适用税率]
根据储值卡的消费金额确认收入	借：合同负债 应交税费——待转销项税额 贷：主营业务收入（当期确认收入金额） 应交税费——应交增值税（销项税额）[实际消费金额/（1+适用税率）×适用税率]



【高频必考-单选题-1.5分】甲公司主要经营连锁美容店。2023年年初，甲公司向客户销售了1000张储值卡，每张卡的面值为1万元，总额为1000万元。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有相当于储值卡面值金额20%的部分不会被消费。截至2023年12月31日，客户使用该储值卡消费的金额600万元。不考虑其他因素，甲公司2023年确认收入的金额为（ ）万元。

- A、1000
- B、800
- C、600
- D、750

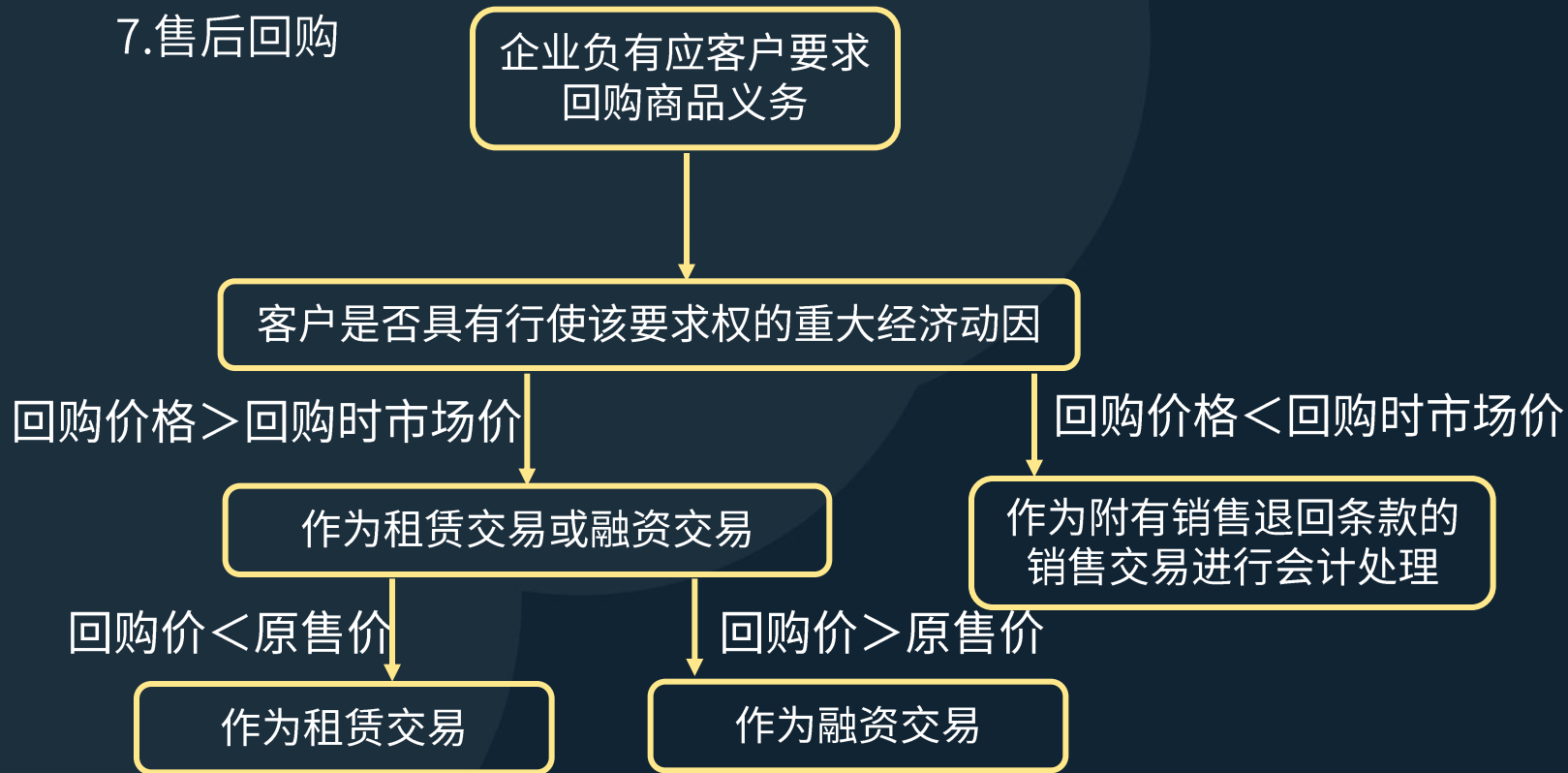


【答案】 D

【解析】 应确认收入 = $600 + 1000 \times 20\% \times [600 / (1000 \times 80\%)] = 750$ (万元) 。



7.售后回购



【练一练·单选题】

2024年2月16日，甲公司以 500 万元的价格向一公司销售一台设备。双方约定，1 年以后甲公司有义务以 600万元的价格从乙公司处回购该设备。对于上述交易，不考虑其他因素，甲公司正确的会计处理方法是（ ）。

- A、作为融资交易进行会计处理
- B、作为租赁交易进行会计处理
- C、作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理
- D、分别作为销售和购买进行会计处理



【答案】 A



8.无需退回的初始费

企业在合同开始日(或接近合同开始)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。





中 级 必 过 ！

