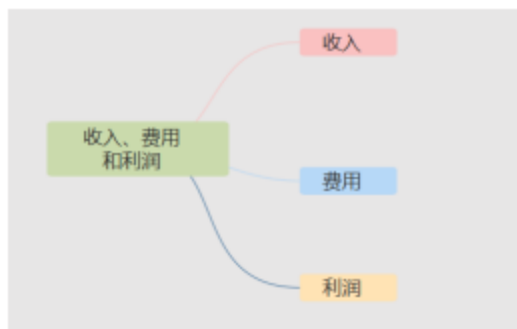


## 第七章 收入、费用和利润



### 本章考情分析

本章属于重点章节，主要介绍了收入、费用和利润三个内容。考生需要重点关注一般销售商品收入的核算、在某一时段内完成的销售商品收入的核算、合同取得成本与合同履约成本的核算、期间费用的核算、利润的核算。近三年考卷中各类题型均有呈现。考点较多而且比较琐碎，还涉及一些计算，复习难度较大。2022年预计分值18分左右。在学习过程中，考生应在理解记忆的基础上，多做相关练习题进行巩固，以便熟练掌握这些知识点。近年考卷中，收入部分出题较多，学习本章后，同学们应当把本章的分录多作整理。

### 第一节 收入

01	收入概述
02	收入的确认与计量
03	一般商品销售收入的账务处理
04	可变对价的账务处理
05	在某一时段内完成的商品销售收入的账务处理

#### 考点1·收入概述

##### (一) 收入的概念

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

#### 考点1·收入概述

##### (二) 收入的管理

收入核算和监督的基本要求是：

确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或提供服务的模式，收入的金额应当反映企业因转让商品或提供服务而预期有权收取的对价金额。

#### 考点2·收入的确认与计量

收入的确认与计量的基本步骤大致分为以下五步：

第一步：识别与客户订立的和合同

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2·收入的确认与计量

##### 1. 收入确认的原则

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，是指客户能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。取得商品控制权包括三个要素：

### 考点 2 · 收入的确认与计量

(1) 客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。如果客户只能在未来的某一期间主导该商品的使用并从中获益，则表明其尚未取得该商品的控制权。

(2) 客户有能力主导该商品的使用，即客户在其活动中有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。

(3) 客户能够获得商品几乎全部的经济利益。

### 考点 2 · 收入的确认与计量

【提示】本章所称的客户是指与企业签订合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方(买方)；所称的商品包括商品和服务。

本章的收入不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利以及保费收入等。

### 考点 2 · 收入的确认与计量

第一步：识别与客户订立的和合同

合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

合同的存在是企业确认客户合同收入的前提，企业与客户之间的合同一经签订，企业即享有从客户取得与转移商品和服务对价的权利，同时负有向客户转移商品和服务的履约义务。

### 考点 2 · 收入的确认与计量

2. 收入确认的前提条件

企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- (1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- (2) 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；
- (3) 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；

### 考点 2 · 收入的确认与计量

(4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；

(5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

### 考点 2 · 收入的确认与计量

第二步，识别合同中的单项履约义务

企业应当将向客户转让可明确区分商品(或者商品的组合)的承诺以及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作为单项履约义务。

履约义务是指合同中企业向客户转让可明确区分商品或服务的承诺。

### 考点 2 · 收入的确认与计量

【举例】企业与客户签订合同，向其销售商品并提供安装服务：

该安装服务简单，除该企业外其他供应商也可以提供此类安装服务	该合同中销售商品和提供安装服务为两项单项履约义务(分别确认)
若安装服务复杂且商品需要按客户定制要求	该合同中销售商品和提供安装服务合并为单

修改	项履约义务（合并确认）
----	-------------

### 考点 2·收入的确认与计量

第三步，确定交易价格

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。

#### 【提示】

1. 企业代第三方收取的款项(如增值税)以及企业预期将退还给客户的款项不计入交易价格。
2. 合同条款所承诺的对价，可能是固定金额、可变金额或两者兼有。

### 考点 2·收入的确认与计量

第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，分摊的方法是在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价（企业向客户单独销售商品的价格）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。通过分摊交易价格，使企业分摊至各单项履约义务的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而有权收取的对价金额。

### 考点 2·收入的确认与计量

【例题·单选题】（2020年）甲公司与乙公司签订合同，向乙公司销售 E、F 两种产品，不含增值税的合同总价款为 3 万元。E、F 产品不含增值税的单独售价分别为 2.2 万元和 1.1 万元。该合同包含两项可明确区分的履约义务。不考虑其他因素按照交易价格分摊原则，E 产品应分摊的交易价格为（ ）万元。

A. 2 B. 1 C. 2.2 D. 1.1

### 考点 2·收入的确认与计量

【答案】A

【解析】E 产品应分摊的交易价格=2.2÷（2.2+1.1）×3=2（万元）。

### 考点 2·收入的确认与计量

第五步，履行各单项履约义务时确认收入

当企业将商品转移给客户，客户取得了相关商品的控制权，意味着企业履行了合同履约义务，此时，企业应确认收入。

企业将商品控制权转移给客户，可能是在某一时段内（即履行履约义务的过程中）发生，也可能在某一时点（即履约义务完成时）发生。

企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

### 考点 2·收入的确认与计量

收入的确认和计量：

第一步：识别与客户订立的合同

（确认收入的前提）

第二步：识别合同中的单项履约义务

（简单+他人也可提供；分别确认；复杂+定制，合并为一项）

第三步：确认交易价格

（固定、可变、固定+可变）

第四步：将交易价格分摊至各单项履约义务

（按单独售价的比例分）

### 考点 2·收入的确认与计量

第五步：履行各单项履约义务时确认收入

（不是时间段，才是时间点）

【注意】一、二、五与收入的确认有关；  
三、四与收入的计量有关。

### 考点 3·一般商品销售收入的账务处理

- (一) 一般商品销售收入的确认
- (二) 现金结算方式销售业务的账务处理
- (三) 委托收款结算方式销售业务的账务处理
- (四) 商业汇票结算方式销售业务的账务处理
- (五) 赊销方式销售业务的账务处理
- (六) 发出商品业务的账务处理
- (七) 材料销售业务的账务处理
- (八) 销售退回业务的账务处理

### 考点 3·一般商品销售收入的账务处理

- (一) 一般商品销售收入的确认

企业一般商品销售属于在某一时点履行的履约义务。对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。

如何判断控制权是否转移？

### 考点 3·一般商品销售收入的账务处理

在判断控制权是否转移时，企业应当综合考虑下列迹象：

- (1) 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。

例如，甲企业与客户签订销售商品合同，约定客户有权定价且在收到商品无误后 10 日内付款。在客户收到甲企业开具的发票、商品验收入库后，客户能够自主确定商品的销售价格或商品的使用情况，此时甲企业享有收款权利，客户负有现时付款义务。

### 考点 3·一般商品销售收入的账务处理

- (2) 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。

例如，房地产企业向客户销售商品房，在客户付款后取得房屋产权证时，表明企业已将该商品房的法定所有权转移给客户。

- (3) 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。

例如，企业与客户签订交款提货合同，在企业销售商品并送货到客户指定地点，客户验收合格并付款，表明企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。

### 考点 3·一般商品销售收入的账务处理

(4) 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。

例如，甲房地产公司向客户销售商品房办理产权转移手续后，该商品房价格上涨或下跌带来的利益或损失全部属于客户，表明客户已取得该商品房所有权上的主要风险和报酬。

- (5) 客户已接受该商品。

例如，企业向客户销售为其定制生产的节能设备，客户收到并验收合格后办理入库手续，表明客户已接受该商品。

- (6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

### 考点 3·一般商品销售收入的账务处理

- (二) 现金结算方式销售业务的账务处理

企业以现金结算方式对外销售商品，在客户取得相关商品控制权时点确认收入，按实际收到的款项

借：库存现金、银行存款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

“主营业务收入”科目核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。

主营业务收入	
期末转入“本年利润”科目的主营业务收入	企业主营业务活动实现的收入

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

“主营业务成本”科目核算企业确认销售商品、提供服务等主营业收入时应结转的成本。

主营业务成本	
企业应结转的主营业务成本	期末转入“本年利润”科目的主营业务成本

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

（三）委托收款结算方式销售业务的账务处理

企业以委托收款结算方式对外销售商品，在其办妥委托收款手续且客户取得相关商品控制权时点确认收入，按应收的款项：

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

在实际收到款项时：

借：银行存款

贷：应收账款

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

（四）商业汇票结算方式销售业务的账务处理

企业以商业汇票结算方式对外销售商品，在收到商品汇票且客户取得相关商品控制权时点确认收入，按收到商业汇票的票面金额：

借：应收票据

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

票据到期收到款项时：

借：银行存款

贷：应收票据

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

#### （五）赊销方式销售业务的账务处理

1. 企业以赊销方式对外销售商品，在客户取得相关商品控制权时点确认收入，按应收的款项

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

在实际收到款项时：

借：银行存款

贷：应收账款

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

2. 企业以赊销方式对外销售商品，在客户取得相关商品控制权时点确认收入，但未取得无条件收款权时

借：合同资产

贷：主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

“合同资产”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（如履行合同中的其他履约义务）。

合同资产	
因已转让商品而有权收取的对价金额	登记取得无条件收款权的金额
反应企业已向客户转让商品而有权收取对价金额	

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

义务履行完毕，取得无条件收款权时

借：应收账款

贷：合同资产

在实际收到款项时

借：银行存款

贷：应收账款

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

#### （六）发出商品的账务处理

“发出商品”科目核算企业商品已发出但客户没有取得商品控制权的商品成本。（资产类，成本价）

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

1. 企业向客户转让商品的对价未达到收入确认条件

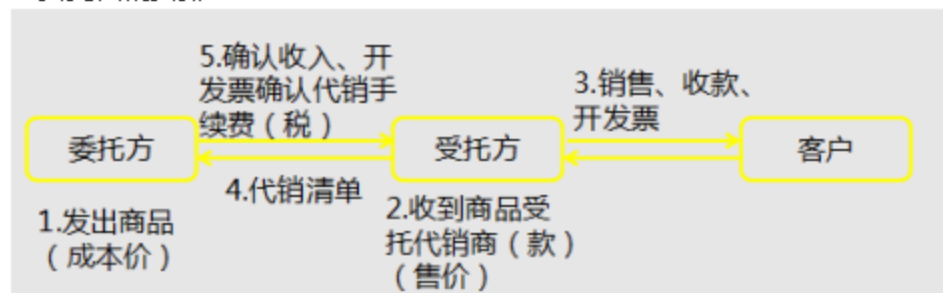
情形	账务处理
发出商品单不符合收入确认条件时	借：发出商品（成本价） 贷：库存商品 <b>【提示】</b> 如已发出的商品被客户退回，应编制相反的会计分录
发生增值税纳税义务时（看题目要求）	借：应收账款 贷：应交税费—应交增值税（销项税额）[售价×税率]

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

情形	账务处理
符合收入确认条件时	借：应收账款（售价） 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：发出商品
收到款项	借：银行存款 贷：应收账款

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

#### 2. 委托代销安排



### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

	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，注意是否考虑增值税） 贷：应收账款
	收到货款时	借：银行存款 贷：应收账款

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

	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，注意是否考虑增值税）

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

【例题·单选题】下列各项中，企业结转发出不满足收入确认条件的商品成本应借记的会计科目是（）。

- A. 主营业务成本
- B. 发出商品
- C. 其他业务成本
- D. 库存商品

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

【答案】B

【解析】对于不满足收入确认条件的商品，在发出商品时，应将发出商品的成本记入“发出商品”科目，借记“发出商品”科目，贷记“库存商品”科目，选项 B 正确。

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

（七）材料销售业务的账务处理

企业在日常活动中发生对外销售不需用的原材料、随同商品对外销售单独计价的包装物等业务。企业销售原材料、包装物等存货取得收入的确认和计量原则比照商品销售。

企业销售原材料、包装物等存货确认的收入作为其他业务收入处理，结转的相关成本作为其他业务成本处理。

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

“其他业务收入”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料等实现的收入。

其他业务收入	
期末转入“本年利润”科目的其他业务收入	企业其他业务活动实现的收入

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

“其他业务成本”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所形成的成本，包括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、销售材料的成本等。



其他业务成本	
企业应结转的其他业务成本	期末转入“本年利润”科目的其他业务成本

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

借：银行存款等  
 贷：其他业务收入  
 应交税费—应交增值税（销项税额）  
 借：其他业务成本  
 贷：原材料等

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

#### （八）销售退回

销售退回是指企业因售出商品在质量、规格等方面不符合销售合同规定条款的要求，客户要求企业予以退货。企业销售商品发生退货，表明企业履约义务的减少和客户商品控制权及其相关经济利益的丧失。已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，除属于资产负债表日后事项的外，企业收到退回的商品时，应退回货款或冲减应收账款，并冲减主营业务收入和增值税销项税额，基本账务处理为：

### 考点 3 · 一般商品销售收入的账务处理

借：主营业务收入（退回部分对应的销售额）  
 应交税费—应交增值税（销项税额）  
 （退回部分对应的增值税）  
 贷：银行存款、应收票据、应收账款等  
 收到退回商品验收入库  
 借：库存商品（成本价）  
 贷：主营业务成本

### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

#### （一）可变对价的管理

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

若合同中存在可变对价，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。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。但是，企业不能在两种方法之间随意进行选择。

期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额；（概率加权平均）

### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。（一般二选一时用）

【提示】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，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

#### （二）可变对价的账务处理（看例题）

#### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

【例题】2020 年 6 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品，增值税专用发票上注明售价为 600000 元，增值税税额为 78000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 540000 元。该项业务属于在某一时刻履行的履约义务。2020 年 6 月 20 日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予 5% 的减让。假定甲公司已确认收入。甲公司同意价格折让，并按规定向乙公司开具了增值税专用发票（红字）。2020 年 6 月 30 日，甲公司收到乙公司支付的货款存入银行。

甲公司应编制如下会计分录：

#### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

（1）6 月 1 日，确认收入时：

借：应收账款 678000

贷：主营业务收入 600000

应交税费—应交增值税（销项税额） 78000

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本 540000

贷：库存商品 540000

#### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

（2）6 月 20 日，发生销售折让 3 万元（60 万×5%）时：

借：主营业务收入 30000

应交税费—应交增值税（销项税额） 3900

贷：应收账款 33900

（3）6 月 30 日，收到货款时：

借：银行存款 644100

贷：应收账款 644100

#### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，2020 年 9 月 1 日销售 A 商品 5000 件并开具增值税专用发票，每件商品的标价为 200 元（不含增值税），A 商品适用的增值税税率为 13%；每件商品的实际成本为 120 元；由于是成批销售，甲公司给予客户 10% 的商业折扣，并在销售合同中规定现金折扣条件为 2/20，N/30，且计算现金折扣时不考虑增值税；当日 A 商品发出，客户收到商品并验收入库。甲公司基于对客户了解，预计客户 20 天内付款的概率为 90%，20 天后付款的概率为 10%，2020 年 9 月 18 日，收到客户支付的货款。

#### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

本例中，该项销售业务属于在某一时刻履行的履约义务，对于商品折扣，甲公司从应确认的销售商品收入中予以扣除；对于现金折扣，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，

甲公司应确认的销售商品收入的金额

$$=200 \times (1-10\%) \times 5000 \times (1-2\%) = 882000 \text{ (元)}$$

增值税销项税额

$$=200 \times (1-10\%) \times 5000 \times 13\% = 117000 \text{ (元)}$$

甲公司应编制如下会计分录：

#### 考点 4 · 可变对价的账务处理（2022 年新增）

（1）9 月 1 日，确认收入、结转成本：

借：应收账款 999000

贷：主营业务收入 882000

应交税费—应交增值税（销项税额）117000

借：主营业务成本 600000

贷：库存商品 600000

（2）9月18日，收到货款：

借：银行存款 999000

贷：应收账款 999000

#### 考点4·可变对价的账务处理（2022年新增）

【例题】甲公司是一家电生产销售企业，销售家电适用的增值税税率为13%。2020年6月，甲公司向零售商乙公司销售1000台W型冰箱，每台价格为3000元，合同价款合计300万元。每台W型冰箱的成本为2000元。乙公司收到W型冰箱并验收入库。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款冰箱售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往付执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表7-1所示。

#### 考点4·可变对价的账务处理（2022年新增）

表7-1 冰箱售价下降的概率估计

注：以上价格均不包含增值税。

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率（%）
0	40
200	30
400	20
600	10

#### 考点4·可变对价的账务处理（2022年新增）

本例中该项销售业务属于在某一时刻履行的履约义务。甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。在该方法下，甲公司估计交易价格为每台2800元。

$(3000 \times 40\% + 2800 \times 30\% + 2600 \times 20\% + 2400 \times 10\%)$

#### 考点4·可变对价的账务处理（2022年新增）

2020年6月，甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认收入时：

借：应收账款 3164000

贷：主营业务收入 2800000

应交税费—应交增值税（销项税额）364000

（2）结转销售商品成本：

借：主营业务成本 2000000

贷：库存商品 2000000

#### 考点5·在某一时间段内履行履约义务确认收入

对于在某一时间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，履约进度不能合理确定的除外。

满足下列条件之一的，属于在某一时间段内履行的履约义务（前面已讲）：

- 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。

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

企业应当考虑商品的性质，采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标，或采用投入的材料数量、花费的人工工时、机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定恰当的履约进度。

【提示】在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

通常，企业按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度。对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定其履约进度，并加以一贯运用。对于类似情况下的类似履约义务，企业应该采用相同的方法确定履约进度。

履约进度=已投入成本/总成本×100%

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

1. 当履约进度能合理确定时，资产负债表日：

当期应确认的收入=合同的交易价格总额×履约进度-以前会计期间累计已确认的收入

2. 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。

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

【例题·单选题】（2021年）某企业为建筑施工单位，2020年9月1日与客户签订一份施工合同，属于在某一时段内履行的单项履约义务。合同总金额为3500万元，预计总成本为2000万元。截至2020年12月31日，该企业为履行合同履约义务实际发生成本800万元，履约进度不能合理确定，已经发生的成本预计能够得到补偿。不考虑相关税费和其他因素，2020年该企业应确认的收入为（ ）万元。

A. 2000 B. 1400 C. 800 D. 2100

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

【答案】C

【解析】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。

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

【例题·单选题】（2021年）2020年12月1日，甲公司与乙公司签订一份为期3个月的劳务合同，合同总价为120万元（不含增值税），当日收到乙公司预付合同款30万元。截止月末该劳务合同的履约进度为40%，符合按履约进度确认收入的条件。不考虑其他因素，甲公司2020年12月应确认的劳务收入为（ ）万元。

A. 40 B. 12 C. 30 D. 48

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

【答案】D

【解析】甲公司2020年12月应确认的劳务收入=120×40%=48（万元）

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

（一）合同取得成本

1. 企业为取得合同发生的增量成本，预期能够收回的，应作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本是指企业不取得合同就不会发生的成本，也就是企业发生的与合同直接相关，但又不是所签订合同的对象或内容（如建造商品或提供服务）本身所直接发生的费用。如销售佣金。

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出如无论是否取得合同均

会发生的差旅费、投标资料发生费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

合同取得成本	
发生的合同取得成本	摊销的合同取得成本
企业尚未结转的合同取得成本	

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

【例题】甲公司是一家咨询公司，为增值税一般纳税人，对外提供咨询服务适用的增值税税率为 6%。2020 年甲公司通过竞标赢得一个服务期为 5 年的客户，该客户每年年末支付含税咨询费 1908000 元。为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用 15000 元，为投标而发生的差旅费 10000 元，支付销售人员佣金 60000 元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金 10000 元。甲公司应编制如下会计分录：

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

(1) 支付与取得合同相关的费用：

借：合同取得成本 60000

管理费用 25000

贷：银行存款 85000

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

(2) 每月确认服务收入，摊销合同取得成本：

每月服务收入 =  $1908000 \div (1+6\%) \div 12 = 150000$  (元)

每月销售佣金摊销额 =  $60000 \div 5 \div 12 = 1000$  (元)

借：应收账款 159000

贷：主营业务收入 150000

应交税费—应交增值税（销项税额）9000

借：销售费用 1000

贷：合同取得成本 1000

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

(3) 确认销售部门经理年度奖金时：

借：销售费用 10000

贷：应付职工薪酬 10000

(4) 发放销售部分经理奖金时：

借：应付职工薪酬 10000

贷：银行存款 10000

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

#### 2. 合同取得成本基本账务处理

发生相关费用时

借：合同取得成本（销售提成、佣金）

管理费用（差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用）

贷：银行存款

确认销售部门奖金时

借：销售费用（销售奖金等）

贷：应付职工薪酬

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

每期确认收入，摊销合同取得时

借：应收账款、银行存款等

销售费用（每期应摊销金额）

贷：合同取得成本（按收入标准，

如每期应摊销金额=总合同取得成本÷期数）

主营业务收入（按题目要求确认，

如本期应确认收入=总不含税收入÷期数）

应交税费—应交增值税（销项税额）

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

#### （二）合同履约成本

1. 企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，若不属于存货、固定资产、无形资产等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：

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括：

①与合同直接相关的成本	直接人工
	直接材料
	制造费用或类似费用
②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	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、程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

（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。

【提示】企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

以下一般计入当期损益	说明
管理费用	除非这些费用明确由客户承担
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

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

已履约义务中已履行（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
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	

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

2. 合同履约成本账务处理

合同履约成本	
发生的合同履约成本	摊销的合同履约成本
反映企业尚未结转的合同履约成本	

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2×20 年 12 月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧 120000 元、酒店土地使用权摊销费用 65000 元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入 424000 元，全部存入银行。

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

本例中，甲公司经营酒店主要是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，这些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合同履约成本。已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。甲公司应编制如下会计分录：

①确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履约成本 185000  
 贷：累计折旧 120000  
 累计摊销 65000

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

②12 月确认酒店服务收入并摊销合同履约成本：

借：银行存款 424000  
 贷：主营业务收入 400000  
 应交税费—应交增值税（销项税额） 24000  
 借：主营业务成本 185000  
 贷：合同履约成本 185000

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

每期发生合同履约成本时	借：合同履约成本 贷：应付职工薪酬、银行存款等
每期末及完工确认收入并摊销合同履约成本时	借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本、其他业务成本（当月成本） 贷：合同履约成本

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入

#### （三）合同负债

1. 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。

【提示】对于尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。

### 考点 5 · 在某一时段内履行履约义务确认收入





	贷：主营业务收入（当期确认收入=按进度算的已确认的） 应交税费—应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
--	--