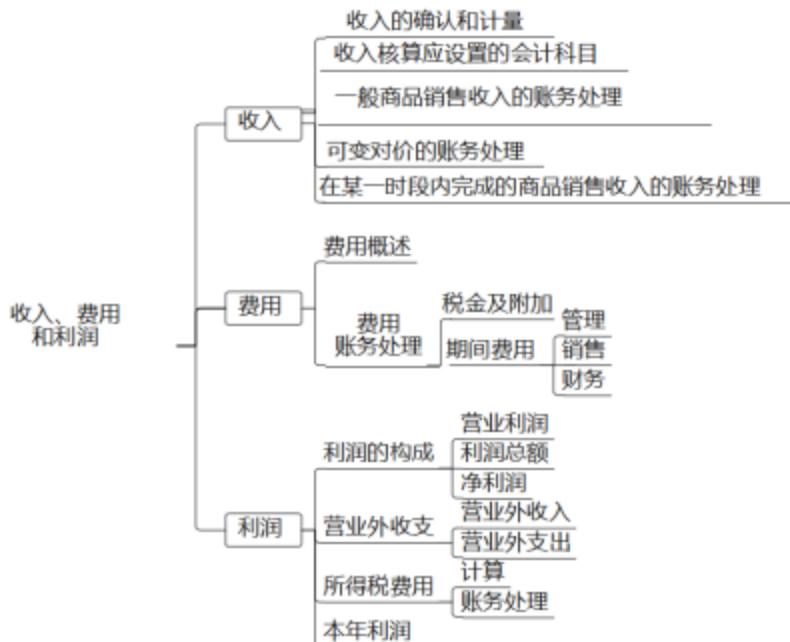


第七章收入、费用和利润



本章考情分析

收入的内容历来都是重要的考试内容。费用属于基础知识内容，在考试中属于客观题必考内容；利润也是历年考试中比较重要的内容。收入为考试重点关注对象，所以要全面掌握收入基础内容，以及期间费用各项目的核算内容、税金及附加的核算内容以及利润的构成及各项利润指标的计算。

第七章：本章变动较大。	结构变动： 新增：	本章为原教材第五章的内容。 1. 新增收入概述。 2. 新增可变对价的账务处理。 3. 新增合同负债的内容。 4. 新增一般商品销售收入的账务处理、不同结算方式下销售业务的账务处理。
第七章：本章变动较大。	调整：	1. 将收入确认的原则和收入确认的条件融入收入的确认和计量的步骤中。 2. 分拆了履行履约义务确认收入的账务处理。 3. 将合同成本融入在某一时段内完成的销售商品收入的账务处理中。 4. 将原教材中营业成本、税金及附加、期间费用的内容和账务处理进行调整，分拆为费用概述和费用的账务处理。

学习方法与应试技巧：

本章内容多，分值大，涉及计算题，所以大家会觉得有点难度，但是如果学透，没有太大问题。

第一节 收入

一、收入概述

(一) 收入的概念

收入，是指企业在日常的活动中形成的，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。

日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。例如，制造业企业的产品销售收入是其主营业务收入，生产产品用的材料销售收入或出租包装物等收入则属于其他业务收入；又如，商业银行的利息收入是其主营业务收入。

（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。通过收入确认和计量能进一步如实地反映企业的生产经营成果，准确核算企业实现的损益。

【名师点拨】确认收入的方式：

履约义务的实现方式	确认收入的总原则	例子
1. 在某一时段内履行	企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；	设备安装
2. 在某一时点履行	企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点	一锤子买卖

二、收入的确认和计量

（一）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（现时权利），是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，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。

取得商品控制权的三要素	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。
	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。
	客户能够获得商品几乎全部的经济利益。 【注意】客户通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。

需要说明的是，所称的客户是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出商品并支付对价的一方；所称的商品包括商品和服务。

【名师点拨】本章收入不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债券投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利以及保费收入等。

企业出售固定资产或出售无形资产等取得的经济利益的净流入属于资产处置损益的核算内容，不属于企业的收入。

（二）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：

五条件	(一) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；	双方达成共识了
	(二) 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；	买卖啥？
	(三) 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；	多少钱？怎么付？
	(四) 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	对双方有“好处”的

	额； (五)企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。	收钱的概率大于 50%
--	-----------------------------------	-------------

【名师点拨】对于不能同时满足上述五个条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务（例如，合同已完成或取消），且已向客户收取的对价（包括全部或部分对价）无须退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

(三) 收入确认和计量的步骤

【名师点拨】这就是新收入准则中的，五步法模型。

步骤	内容	本质
第一步	识别与客户订立的合同	收入确认
第二步	识别合同中的单项履约义务	
第三步	确定交易价格	收入计量
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	收入确认

【例题】小红公司销售积食贴，送一年的小儿按摩服务，2019年12月25日与客户①订立产品销售合同，合同不含税③总价款3000元，销售合同约定，②销售积食贴，赠送一年按摩服务。客户于2019年12月31日应向小红公司支付合同价款3000元。小红公司于2020年1月1日交付积食贴，④积食贴单独售价为2500元，一年的小儿按摩单独售价为2500元，以上售价均不含税。

积食贴	小儿按摩		
交付积食贴（时点履约）⑤	提供服务（时段履约）		
履约义务	单独售价	比例	分摊交易价格
积食贴	2500	50%	1500（ $3000 \times 50\%$ ）
小儿按摩服务	2500	50%	1500（ $3000 \times 50\%$ ）
合计	5000	100%	3000

【名师点拨】例题里①②③④⑤是五步法。

步骤	内容	说人话
第一步	识别与客户订立的合同	合同
第二步	识别合同中的单项履约义务	干几件事才能拿钱？1？2？
第三步	确定交易价格	多少钱？
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	来打一架把钱分分
第五步	履行各单项履约义务时确认收入	分完钱每个事自己确认收入

【例题-多选题】收入的确认和计量的步骤有（ ）。

- 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. 确定交易价格
- D. 将交易价格分摊至各单项履约义务

【答案】ABCD

步骤	内容	例如
一、识别与客户订立的合同	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，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯	折扣（作为一项商业惯例是受国家法

	做法中等）。合同存在是确认客户合同收入的前提，企业与客户之间的合同一经订立，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。	律保护的）、买一送一等
二、识别合同中的单项履约义务（几个承诺）	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>下列情况下，企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：</p> <ol style="list-style-type: none"> 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.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。 	长期的保洁服务、酒店管理

【加油站】(一)企业向客户转让可明确区分的商品(或者商品或服务的组合)的承诺。

企业向客户承诺的商品同时满足下列两项条件的，应当作为可明确区分的商品：

(1)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，即该商品本身能够明确区分。

(2)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，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

下列情形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分：

一是，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。

【例题】企业为客户建造写字楼的合同

写字楼企业向客户提供的单项商品可能包括砖头、水泥、人工等，虽然这些单项商品本身都能够使客户获益(如客户可将这些建筑材料以高于残值的价格出售，也可以将其与其他建筑商提供的材料或人工等资源一起使用)，

但是，在该合同下，企业向客户承诺的是为其建造一栋办公楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，企业需提供重大的服务将这些单项商品进行整合，以形成合同约定的一项组合产出(即写字楼)转让给客户。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品彼此之间不能单独区分。企业应将合同中承诺的所有商品和服务，作为单项履约义务进行会计处理。

二是，该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。(私人订制)

【例题】企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的大修改，为该软件增加重要的新功能，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。

在这种情况下，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的。

【例如】企业与客户签订合同，向其 销售商品并提供 安装服务：

①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。(识别：履约义务可明确区分)

②若该安装服务复杂且商品需要按客户定制要求修改，则合同中销售商品和提供安装服务合并为单项履约义务。

三是，该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

【例题】企业承诺为客户设计一种新产品并负责生产 10 个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，并导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。

企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，二者高度关联，因此，在合同层面是不可明确区分的。

(二)一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品。

是否实质相同	(1)如果企业承诺的是提供确定数量的商品，那么需要考虑这些商品本身是否实质相同。 (2)如果企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务，则需要考虑企业在该期间内的各个时间段（如每天或每小时）的承诺是否相同，而并非具体的服务行为本身。	【例题】企业向客户提供 2 年的酒店管理服务，具体包括保洁、维修、安保等，但没有具体的服务次数或时间的要求，尽管企业每天提供的具体服务不一定相同，但是企业每天对于客户的承诺都是相同的，因此，该服务符合“实质相同”的条件
转让模式相同	是指每一项可明确区分商品均满足本节在某一时间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。	【例题】每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同等

【例题-多选题】下列关于甲公司与客户乙公司签订的合同中，对单项履约义务认定正确的有（ ）。

- A.出售一台其生产的设备并提供安装服务。该设备可以不经任何定制或改装而直接使用，不需要复杂安装，除甲公司外，市场上还有其他供应商也能提供此项安装服务。则该项合同包含两项履约义务，即销售设备和提供安装服务
- B.出售一台其生产的设备并提供安装服务。该设备可以不经任何定制或改装而直接使用，不需要复杂安装，除甲公司外，市场上还有其他供应商也能提供此项安装服务。但是，按照合同规定，只能由甲公司向客户提供安装服务。则该项合同仍然包含两项履约义务，即销售设备和提供安装服务
- C.出售一台其生产的设备并提供安装服务。甲公司提供的安装服务很复杂，该安装服务可能对其销售的设备进行定制化的重大修改，除甲公司外，市场上还有其他供应商也能提供此项安装服务。则该项合同包含两项履约义务，即销售设备和提供安装服务
- D.出售一台其生产的设备给乙公司，乙公司再将该设备销售给最终用户。合同约定，从乙公司购买甲公司产品的最终用户可以享受甲公司提供的该产品正常质量保证范围之外的免费维修服务。甲公司委托乙公司代为提供该维修服务，并且按照约定的价格向乙公司支付相关费用；如果最终用户没有使用该维修服务，则甲公司无需向乙公司付款。则该项合同包含两项履约义务，即销售设备和提供维修服务

【答案】ABD

【解析】选项 C，甲公司提供的安装服务很复杂，该安装服务可能对其销售的设备进行定制化的重大修改，即使市场上有其他的供应商也可以提供此项安装服务，甲公司也不能将该安装服务作为单项履约义务，而是，应当将设备和安装服务合并作为单项履约义务。

【例题-多选题】下列属于企业向客户转让商品的承诺作为单项履约义务的有（ ）。

- A. 企业向客户转让可明确区分商品的承诺
- B. 企业向客户转让不可明确区分商品的承诺
- C. 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
- D. 企业向客户转让一系列实质相同但转让模式不相同的、不可明确区分商品的承诺

【答案】AC

步骤	内容	例如
三、确定交易价格	<p>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。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。</p> <p>例如，签订合同建造厂房，约定 100 万元，提前完工额外奖励 10 万元，提前概率 95%，预计有权收回 110 万元（固定金额 100 万元，可变金额 10 万元）。</p>	可变对价比如折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等
四、将交易价格分摊至各单项履约义务	<p>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。</p>	<p>签订合同，向其销售 A、B、C 三件产品，总价款 10000 元，单独售价分别为 5000 元、3500 元和 7500 元，按照分摊原则，A 分摊 3125 元 $(5000/16000 \times 10000)$，B 分摊 2187.5 元 $(3500/16000 \times 10000)$，C 分摊 4687.5 元 $(7500/16000 \times 10000)$。</p>

【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 交易价格为（ ）万元。

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

【答案】A

【解析】 E 产品应分摊的交易价格 $=2.2 \div (2.2+1.1) \times 3=2$ （万元）。

步骤	内容	例如
五、履行各单项履约义务时确认收入	<p>当企业将商品转移给客户，客户取得了相关商品控制权，意味着企业履行了合同履约义务，此时，应确认收入。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刻履行的履约义务。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时刻履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。</p>	-

【名师点拨】

1. 企业代第三方收取的款项（例如增值税）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。

2. 合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。

【例题-多选题】（2021年）下列各项中，收入确认和计量表述正确的有（ ）。

- A. 企业识别合同中的单项履约义务
- B. 企业履行各单项履约义务时确认收入
- C. 交易价格不包括企业预期将退还给客户的款项
- D. 企业确认客户合同收入应以合同存在为前提

【答案】ABCD

【解析】根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017），收入确认和计量大致分为五步：第一步，识别与客户订立的合同。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（选项 D 正确），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。第二步，识别合同中的单项履约义务（选项 A 正确）。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，不包括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（选项 C 正确）。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（选项 B 正确）。

二、收入核算应设置的会计科目

会计科目	内容
主营业务收入	企业确认销售商品、提供服务等主营业务的收入。 该科目贷方登记企业主营业务活动实现的收入，借方登记期末转入本年利润科目的主营业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。
其他业务收入	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、无形资产、包装物和商品、销售材料、用材料进行非货币性交换（具有商业实质且公允价值能够可靠计量）或债务重组等实现的收入。 该科目贷方登记企业其他业务活动实现的收入，借方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进明细核算。（T型账结构与主营业务收入相同）
主营业务成本	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。 该科目借方登记企业应结转的主营业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的主营业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。
其他业务成本	企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所形成成本。 包括出租固定资产的折旧额、出租无形资产摊销额、出租包装物的成本或摊销额、销售材料的成本等。 该科目借方登记企业应结转的其他业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进行明细核算。
合同取得成本	企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。 该科目借方登记发生的合同取得成本，贷方登记摊销的合同取得

	成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同取得成本。该科目可按合同进行明细核算。
合同履约成本	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收入准则应当确认为一项资产的成本。该科目借方登记发生的合同履约成本，贷方登记摊销的合同履约成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同履约成本。
合同资产	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（如履行合同中的其他履约义务）。该科目借方登记因已转让商品而有权收取的对价金额，贷方登记取得无条件收款权的金额，期末借方余额，反映企业已向客户转让商品而有权收取的对价金额。该科目按合同进行明细核算。
合同负债	企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。该科目贷方登记企业在向客户转让商品之前，已经收到或已经取得无条件收取合同对价权利的金额；借方登记企业向客户转让商品时冲销的金额；期末贷方余额，反映企业在向客户转让商品之前，已经收到的合同对价或已经取得的无条件收取合同对价权利的金额。该科目按合同进行明细核算。

【名师点拨】合同资产和应收账款、合同负债和预收账款区分开来。

	应收款项	合同资产
含义	——	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。
区别	①应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款； ②应收款项仅承担信用风险	①合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件才能收取相应的合同对价； ②除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等

【例题】甲企业与客户签订合同，向其销售一台设备，不含税价 1000 万元。同时甲企业承诺安装调试设备，安装费用不含税价 100 万元。合同约定，在安装调试验收后双方结算价款。

假定销售设备和安装服务是两项履约义务。

甲企业账务处理：

(1) 2019 年 9 月销售设备，设备控制权转移的账务处理如下：(单位：万元)

借：合同资产 1000

贷：主营业务收入——销售设备 1000

此处销售设备应收的款项计入合同资产，是因为该应收款项在履行了另一项履约义务（安装调试）后，才能确定为一项仅取决于时间流逝因素的权利，此时尚未履行另一项履约义务，除了信用风险外，还承担履约风险，因此应计入合同资产科目。

(2) 2019 年 11 月安装调试验收完毕，双方结算价款：

借：应收账款 1100
 贷：合同资产 1000
 主营业务收入——销售安装服务 100

	预收款项	合同负债
含义	——	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。
区别	①不涉及合同履约义务； ②强调实际收到款项	①合同负债强调合同履约义务； ②合同负债可以就有权利收取但尚未收取的预收款提前进行账务处理，也就是说如果能够认定企业对这笔款项有无条件收取的权利，企业仍然应该对此确认合同负债。 借：应收账款及应收票据 贷：合同负债

【例 7-17】甲公司经营一家健身俱乐部。2020 年 7 月 1 日，某客户与甲公司签订合同，成为甲公司的会员，并向甲公司支付会员费 3816 元，可在未来的 12 个月内该俱乐部健身，且没有次数的限制。该业务适用的增值税税率为 6%。

本例中，客户在会籍期间可随时来俱乐部健身，且没有次数限制，客户已使用俱乐部健身的次数不会影响其未来继续使用的次数，甲公司在该合同下的履约义务是承诺随时准备在客户需要时为其提供健身服务，因此，该履约义务属于在某一时间段内履行的履约义务，并且该履约义务在会员的会籍期间内随时间的流逝而被履行。因此，甲公司按照直线法确认收入，每月应当确认的收入为 300 元 $[3816 / (1+6\%)] / 12$

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 2020 年 7 月 1 日收到会员费时

借：银行存款 3816
 贷：合同负债 3600
 应交税费——待转销项税额 216

本例中，客户签订合同时支付了合同对价，可在未来的 12 个月的内在该俱乐部进行健身消费，且没有次数限制。企业在向客户转让商品之前已经产生一项负债，即合同负债。

(2) 2020 年 7 月 31 日确认收入，开具增值税专用发票并收到税款时：

借：合同负债 300
 应交税费——待转销项税额 18
 贷：主营业务收入 300
 应交税费——应交增值税（销项税额） 18

以后 11 个月，每月确认收入同上。

【例题-单选题】(2020 年) 下列各项中，属于制造业企业主营业务收入的是()。

- A. 销售原材料收入
- B. 出租包装物租金收入
- C. 出售生产设备净收益
- D. 销售产品收入

【答案】D

【解析】“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，选项 D 正确；选项 AB 计入其他业务收入；选项 C 计入资产处置损益。

【例题-单选题】(2020 年) 下列各项中，制造业企业应通过“其他业务收入”科目核算的是()。

- A. 销售原材料收入
- B. 处置固定资产净收益
- C. 出售无形资产净收益

D. 接受来自非股东的现金捐赠利得

【答案】 A

【解析】“其他业务收入”科目核算内容包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料等实现的收入。选项 A 正确；选项 B 计入资产处置损益或营业外收入；选项 C 计入资产处置损益；选项 D 计入营业外收入。

【加油站】履行履约义务确认收入的账务处理

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。企业将商品的控制权转移给客户，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间点履行的履约义务。

履约义务的实现方式	确认收入的总原则
1. 在某一时段内履行	企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；
2. 在某一时间点履行	企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点

四、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间点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断控制权是否转移时，应当综合考虑下列迹象：

	迹象	例如
(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	与客户签订销售商品合同，约定客户有权定价且收到商品无误后 10 日内付款。客户收到发票、验收入库，能够自主确定商品的销售价格或使用情况，企业享有收款权，客户负有现时付款的义务。
(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	房地产企业向客户销售商品房，客户付款后取得房屋产权证时，表明企业已将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	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。
(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	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所有权上主要风险和报酬。
(5)	客户已接受该商品	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	

【名师点拨】需要强调的是，在上述迹象中，并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否以及何时将商品的控制权转移给客户，从而确定收入确认的时点。此外，企业应当从客户的角度进行评估，而不应当仅考虑企业自身的看法。

【例题-单选题】对于某一时间点履行的履约义务，收入确认时点为（ ）。

- A. 收到销售货款时
- B. 发出商品时
- C. 客户取得相关商品控制权时

D.发生纳税义务时

【答案】C

【解析】对于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。

【例题—多选题】下列关于某一时点履行履约义务确认收入表述正确的有（ ）。

- A.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
- B.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
- C.客户能够控制企业履约过程中在建的商品
- D.企业已经该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物

【答案】ABD

【解析】选项 C 属于某一时间段内履行的履约义务确认收入的条件之一。

（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，按实际收到的款项确认收入时：

借：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）

结转对应的销售成本：

借：主营业务成本

存货跌价准备（售出商品对应的部分，一般按比例计算）

贷：库存商品

（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）

在实际收到款项时

借：银行存款

贷：应收账款

【例题 7-4】2020 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司赊销一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 50000 元，增值税税额为 6500 元；甲公司以银行存款 1090 元代乙公司垫付运费。当日乙公司收到商品并验收入库，甲公司将委托收款凭证和债务证明提交开户银行，办妥托收手续；该批商品的实际成本为 40000 元。7 月 6 日，甲公司收到银行转来的收款通知，货款已全部收存银行。本例中甲公司已向银行办妥委托收款手续，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，

该项业务为单项履约业务且属于在某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

（1）7 月 1 日，确认收入时：

借：应收账款 57590

贷：主营业务收入 50000

应交税费——应交增值税（销项税额） 6500

银行存款 1090

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本 40000
贷：库存商品 40000

(2) 7月6日，收到收款通知：

借：银行存款 57590
贷：应收账款 57590

【例题—多选题】(2019年改编)某企业为增值税一般纳税人，确认商品销售收入的同时结转成本。2019年11月2日，赊销一批商品开具的增值税专用发票上注明的价款为100000元，增值税税额为13000元。该批商品的成本为70000元，销售商品为单项履约义务且属于在某一时间点履行的履约义务。不考虑其他因素，下列各项中，该企业销售商品会计处理正确的是()。

- A. 借记“主营业务成本”科目70000
- B. 贷记“主营业务收入”科目99000
- C. 借记“应收账款”1150000
- D. 贷记“库存商品”70000

【答案】AD

【解析】企业销售商品确认收入的账务处理为：

借：应收账款 113000
贷：主营业务收入 100000
应交税费—应交增值税(销项税额) 13000
借：主营业务成本 70000
贷：库存商品 70000

(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，在收到商业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)

票据到期收到款项时

借：银行存款
贷：应收票据

【例题7-5】甲公司向乙公司销售商品一批，开出的增值税专用发票上注明售价为300000元，增值税税额为39000元，甲公司收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票一张，票面金额339000元，期限为3个月；该批商品成本为240000元；乙公司收到商品并验收入库。甲公司应编制如下会计分录：

确认收入、结转成本时：

借：应收票据 339 000
贷：主营业务收入 300 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 39 000

借：主营业务成本 240 000

贷：库存商品 240 000

(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(结转成本略)

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）
在实际收到款项时
借：银行存款
贷：应收账款

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（结转成本略）
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）
相关义务履行完毕，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

【例题 7-6】2020 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司赊销一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 10000 元，增值税税额为 1300 元；双方约定两个月内支付货款。当日乙公司收到商品并验收入库；该批商品的实际成本为 8000 元。8 月 31 日，甲公司收到乙公司支付的货款 11300 元存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

（1）7 月 1 日，确认收入时：

借：应收账款 11300
贷：主营业务收入 10000
应交税费——应交增值税（销项税额） 1300

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本 8000
贷：库存商品 8000
（2）8 月 31 日，收到货款时：

借：银行存款 11300
贷：应收账款 11300

【例题 7-7】2020 年 4 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两种商品。A 商品的单独售价为 6000 元，B 商品的单独售价为 24000 元，合同价款为 25000 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，当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 25000 元的合同对价。上述价格均不包含增值税。A、B 商品的实际成本分别为 4200 元和 18000 元。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。

2020 年 5 月 1 日，甲公司交付 B 商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 25000 元，增值税税额为 3250 元。2020 年 6 月 1 日，甲公司收到客户支付的货款存入银行。甲公司将交易价格 25000 元分摊至 A、B 商品两项履约义务：

分摊至 A 商品的合同价款 = [6000 ÷ (6000+24000)] × 25000 = 5000 (元)

分摊至 B 商品的合同价款 = [24000 ÷ (6000+24000)] × 25000 = 20000 (元)

甲公司将 A 商品交付给客户之后，与该商品相关的履约义务已经履行，但需要等到后续交付 B 商品时，才具有无条件收取合同对价的权利，因此，甲公司应当将因交付 A 商品而有权收取的对价确认为合同资产，而不是应收账款。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 4月1日,交付A商品时:

借:合同资产 5 000

贷:主营业务收入 5 000

“合同资产”科目核算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(如履行合同中的其他履约义务)。

借方:登记因已转让商品而有权收取的对价金额;

贷方:登记取得无条件收款权的金额;

期末借方余额:反映企业已向客户转让商品而有权收取的对价金额。

(2) 5月1日,交付B商品时:

借:应收账款 28 250

贷:合同资产 5 000

主营业务收入 20 000

应交税费—应交增值税(销项税额) 3 250

借:主营业务成本 18 000

贷:库存商品 18 000

(3) 6月1日,收到货款时:

借:银行存款 28 250

贷:应收账款 28 250

(六) 已经发出商品但不能确认收入的账务处理

企业按合同发出商品,合同约定客户只有在商品售出取得价款后才支付货款。企业向客户转让商品的对价未达到“很可能收回”收入确认条件。在发出商品时,企业不确认收入,计入“发出商品”科目。

发出商品不满足收入确认条件时	借:发出商品 贷:库存商品(成本价) 退回做相反分录
纳税义务发生了	借:应收账款 贷:应交税费—应交增值税(销项税额)
待发出商品满足收入确认条件时	借:应收账款 贷:主营业务收入 同时: 借:主营业务成本 贷:发出商品

【名师点拨】“发出商品”科目的期末余额应并入资产负债表“存货”项目反映。

【知识链接】委托代销安排

这一安排是指委托方和受托方签订代销合同或协议,委托受托方向终端客户销售商品。视同买断方式与收取手续费方式的区别:

方式	委托方确认收入的时间	受托方有无定价权	受托方确认收入的时间	受托方的收入方式
非包销形式的视同买断	都是在收到代销清单时确认收入	有	在卖出商品时即可确认收入	视为自有商品的销售,以价差方式赚取收益
收到手续费		无	在有权收取手续费时确认收入	以手续费方式认定收入
包销形式的	委托方与受托方完全按正常商品购销行为进行处理			

视同买断	
------	--

收取手续费的会计处理：

业务	会计处理	
	委托方	受托方
交付商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	①借：应收账款-受托方 贷：主营业务收入 应交税费-应交增值税（销项税额） ②借：主营业务成本 贷：发出商品	①借：银行存款 贷：应付账款-委托方 应交税费-应交增值税（进项税额） ②借：受托代销商品款 贷：受托代销商品 ③借：应交税费-应交增值税（进项税额） 贷：应付账款-委托方
结算手续费和货款	①借：销售费用 贷：应收账款-受托方 ②借：银行存款 贷：应收账款-受托方	借：应付账款-委托方 贷：银行存款 其他业务收入（或主营业务收入）

【名师点拨】收取手续费方式委托代销，委托方支付手续费计入销售费用，为销售而花的钱。受托方赚手续费，属于受托方的收入。

【例 7-8】2020 年 7 月 10 日，甲公司向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 200000 元，增值税税额为 26000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 120000 元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务尚未发生。

本例中由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。根据在某一时点履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥托收手续时不能确认收入。

甲公司发出商品时应编制如下会计分录：

借：发出商品 120000
贷：库存商品 120000

【例 7-9】甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。2020 年 6 月 1 日，甲公司与乙公司签订委托代销合同，甲公司委托乙公司销售 W 商品 2000 件，W 商品已经发出，每件商品成本为 70 元。合同约定乙公司应按每件 100 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在 W 商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。

乙公司不承担包销责任，没有售出的 W 商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回 W 商品或将销售给其他的客户。至 2020 年 6 月，乙公司实际对外销售 1000 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 100000 元，增值税税额为 13000 元。

本例中，甲公司将 W 商品发送至乙公司后，乙公司虽然已经承担 W 商品的实物保管责任，但仅为接受甲公司的委托销售 W 商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回 W 商品或将销售给其他的客户，乙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由乙公司控制，乙公司没有取得这些商品的

控制权。因此，甲公司将W商品发送至乙公司时，不应确认收入，而应当在乙公司将W商品销售给最终客户时确认收入。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 6月1日，发出商品时：

借：发出商品 140000

贷：库存商品 140000

(2) 6月30日，收到代销清单、代销手续费发票时：

借：应收账款——乙公司 113000

贷：主营业务收入 100000

应交税费——应交增值税(销项税额) 13000

借：主营业务成本 70000

贷：发出商品 70000

借：销售费用——代销手续费 10000

应交税费——应交增值税(进项税额) 600

贷：应收账款——乙公司 10600

(3) 6月30日，收到乙公司支付的货款时：

借：银行存款 102400

贷：应收账款——乙公司 102400

乙公司应编制如下会计分录：

(1) 6月1日，收到商品：

借：受托代销商品——甲公司 200000

贷：受托代销商品款——甲公司 200000

(2) 6月对外销售时：

借：银行存款 113000

贷：受托代销商品——甲公司 100000

应交税费——应交增值税(销项税额) 13000

(3) 6月30日，收到甲公司开具的增值税专用发票：

借：受托代销商品款——甲公司 100000

应交税费——应交增值税(进项税额) 13000

贷：应付账款——甲公司 113000

(4) 6月30日，支付货款并计算代销手续费：

借：应付账款——甲公司 113000

贷：银行存款 102400

其他业务收入——代销手续费 10000

应交税费——应交增值税(销项税额) 600

【例题-单选题】(2020年)下列各项中，企业已经发出但不符合收入确认条件的商品成本借记的会计

科目是()。

- A. 主营业务成本
- B. 发出商品
- C. 销售费用
- D. 其他业务成本

【答案】B

【解析】对于不符合收入确认条件的发出商品，在发出商品时，企业不应确认收入，

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。

【例题-判断题】(2019年)某企业赊销商品时知晓客户财务困难，不能确定能否收回货款，为了维持客户的长期合作关系仍将商品发出并开具销售发票，对于该赊销，不需要进行相关的会计处理。()

【答案】×

【解析】发出商品时：

借：发出商品

贷：库存商品

同时，因甲公司销售该批商品的纳税义务已经发生，应确认应交的增值税销项税额：

借：应收账款

贷：应交税费—应交增值税(销项税额)

【例题-判断题】(2019年)企业未满足销售收入确认条件的售出商品发生销售退回时，应借记“库存商品”科目，贷记“主营业务成本”科目。()

【答案】×

【解析】未满足收入确认条件，不确认收入，也不结转成本，发生的商品退回，借记：库存商品，贷记：发出商品。

【例题-多选题】(2016年)某企业销售一批商品，该商品已发出且纳税义务已发生，由于货款收回存在较大不确定性，不符合收入确认条件。下列各项中，关于该笔销售业务会计处理表述正确的有()。

- A.发出商品的同时结转其销售成本
- B.根据增值税专用发票上注明的税额确认应收账款
- C.根据增值税专用发票上注明的税额确认应交税费
- D.将发出商品的成本记入“发出商品”科目

【答案】BCD

【解析】由于货款收回存在较大的不确定性，不符合收入确认条件，所以不能确认收入及成本，选项A错误：发出商品时，应借记“发出商品”科目，贷记“库存商品”科目，选项D正确：纳税义务发生，应借记“应收账款”科目，贷记“应交税费—应交增值税(销项税额)科目，选项B正确，选项C正确。

(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。

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

【例题 7-10】甲公司向乙公司销售一批原材料，开具的增值税专用发票上注明售价为20 000元，增值税税额为2 600元；甲公司收到乙公司支付的款项存入银行；该批原材料的实际成本为15 000元；乙公司收到原材料并验收入库。

(1) 确认原材料销售收入

借：银行存款 22 600

贷：其他业务收入 20 000

借：应交税费——应交增值税（销项税额） 2 600

（2）结转已销原材料的成本

借：其他业务成本 15 000

贷：原材料 15 000

（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：

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

【例题 7-11】2020 年 5 月 20 日，甲公司销售一批商品，增值税专用发票上注明售价为 400 000 元，增值税税额为 52 000 元；客户收到该批商品并验收入库；当日收到客户支付的货款存入银行。该批商品成本为 300 000 元。该项业务属于在某一时点履行的履约义务并确认销售收入。2020 年 7 月 20 日，该批部分商品质量出现严重问题，客户将该批商品的 50% 退回给甲公司。甲公司同意退货，于退货当日支付退货款，并按规定向客户开具了增值税专用发票（红字）。假定不考虑其他因素，甲公司应编制如下会计分录：

（1）5 月 20 日，确认收入时：

借：银行存款 452 000

贷：主营业务收入 400 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 52 000

同时结转销售商品成本：

借：主营业务成本 300 000

贷：库存商品 300 000

（2）7 月 20 日，商品的 50% 销售退回时：

借：主营业务收入 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

贷：银行存款 226 000

借：库存商品 150 000

贷：主营业务成本 150 000

【例题-单选题】（2017 年）某企业售出商品发生销售退回，该商品销售尚未确认收入且增值税纳税义务尚未发生，该企业收到退回的商品应贷记的会计科目是（ ）。

A. 应收账款

B. 其他业务成本

C. 发出商品

D. 主营业务成本

【答案】C

【解析】借记“库存商品”科目，贷记“发出商品”科目。

五、可变对价的账务处理

(一) 可变对价的概念

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。

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)
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)
【名师点拨】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 [“极可能”发生的概率应远高于“很可能(即，可能性超过 50%)”，但不要求达到“基本确定(即，可能性超过 95%)”]	

(二) 可变对价的账务处理

业务内容	含义	处理方式
商业折扣	企业为促进商品销售而给予的价格扣除	按折扣后的价格确认收入
销售折让	企业因售出商品质量不符合要求等原因而在售价上给予的减让	作为可变对价处理(冲减收入)
现金折扣	①债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。 ②一般用“折扣率/付款期限”表示；如“2/10，1/20，N/30”。 ③在计算现金折扣时，还应注意销售方是按不包含增值税的价款提供现金折扣，还是按包含增值税的价款提供现金折扣。	作为可变对价处理 (冲减收入)

【例题 7-12】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点履行的履约义务。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：

(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

(2) 6月20日，发生销售折让30000元($600000 \times 5\%$)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

【例题7-13】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。甲公司基于对客户的了解，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。

仅存在两种情况，二选一，最可能金额。

本例中，该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务。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×(1-10%)×5000×(1-2%)=882000(元)；增值税销项税额=200×(1-10%)×5000×13%=117000(元)

甲公司应编制如下会计分录：

计算增值税不扣除“现金折扣”

(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

【例题7-14】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。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表所示。

期望值(概率加权平均)

冰箱售价下降的概率估计

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

600	10
-----	----

注：以上价格均不包含增值税。

本例中该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务。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 ($3000 \times 40\% + 2800 \times 30\% + 2600 \times 20\% + 2400 \times 10\%$)

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

【例题-单选题】2021 年 3 月 1 日，甲公司向乙公司销售 1 万件 A 产品，每件售价为 300 元，销售价款总额为 300 万元。同时，甲公司承诺，如果在未来 3 个月内，同类产品售价下降，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。甲公司根据经验，预计未来 3 个月内，不降价的概率为 70%，每件降价 50 元的概率为 20%，每件降价 30 元的概率为 10%。不考虑增值税等其他因素，甲公司 2021 年 3 月 1 日销售该产品的总交易价格为（ ）万元。

- A. 300 B. 270 C. 287 D. 250

【答案】C

【解析】甲公司估计该产品的总交易价格 = $300 \times 70\% + (300 - 50) \times 20\% + (300 - 30) \times 10\% = 287$ （万元）。满足收入确认条件的会计分录为：

借：应收账款	287
贷：主营业务收入	287

【例题-单选题】某企业于 2012 年 9 月 1 日销售商品一批，增值税专用发票上标明的价款为 250 万元，合同规定的现金折扣条件为 2/20、N/30（假定计算现金折扣时不考虑增值税）。该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务，商品于当日发出。该企业预计客户 20 天内付款的概率为 80%，20 天后付款的概率为 20%。不考虑其他因素，该企业销售商品时确认的收入为（ ）万元。

- A. 200 B. 196 C. 250 D. 245

【答案】D

【解析】该企业应按照最可能发生的金额确认交易价格，因此该企业应确认收入 = $250 \times (1 - 2\%) = 245$ （万元）。

【例题-单选题】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 1 日，甲公司向零售商乙公司销售 100 台空调，每台价格为 2000 元，于当日交货。每台空调的成本为 1200 元。乙公司收到空调并验收入库。合同约定，甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来 3 个月内，如果同款空调售价下降，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。

甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计未来 3 个月内该款空调最低价格为 1600 元的概率为 10%、1800 元的概率为 40%、2000 元的概率为 50%。该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务，不考虑其他因素，甲公司应确认的收入金额为（ ）。

- A. 200000 B. 120000
C. 160000 D. 188000

【答案】D

【解析】甲公司应确认的收入金额= $(2000 \times 50\% + 1800 \times 40\% + 1600 \times 10\%) \times 100 = 180000$ (元)

六、在某一时段内履行履约义务确认收入

对于在某一时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。

【名师点拨】先判断是否属于某一时段履行的履约义务，不属于则属于某一时间点履行的履约义务。

(一) 某一时段履行的履约义务的判断

条件	例如
满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务	(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，如果继续履行合同的其他企业实质上无须重新执行企业累计至今已经完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【例题】保洁服务的一些服务类的合同而言，企业在履行履约义务（即提供保洁服务）的同时，客户即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【例题】甲企业承诺将客户的一批货物从 A 市运送到 B 市，假定该批货物在途经 C 市时，由乙运输公司接替甲企业继续提供该运输服务，由于 A 市到 C 市之间的运输服务是无须重新执行的，表明客户在甲企业履约的同时即取得并消耗了甲企业履约所带来的经济利益。

条件	例如
满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务	(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。企业在履约过程中创建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程中获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

【例题】企业与客户签订合同，在客户拥有的土地上按照客户的设计要求为其建造厂房。在建造过程中客户有权修改厂房设计，并与企业重新协商设计变更后的合同价款。客户每月末按当月工程进度向企业支付工程款。如果客户终止合同，已完成建造部分的厂房归客户所有。

企业为客户建造厂房，该厂房位于客户的土地上，客户终止合同时，已建造的厂房归客户所有。这些均表明客户在该厂房建造的过程中就能够控制该在建的厂房。

因此，企业提供的该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在提供该服务的期间内确认收入。

条件	例如
满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务	(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。 一是，商品具有不可替代用途。建造只有客户能够使用的专项资产或按照客户的指标建造资产。 二是，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。在由于客户或其他方

	原因终止合同的情况下,企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项,并且该权利具有法律约束力。	
--	--	--

【案例】甲公司是一家造船企业,与乙公司签订了一份船舶建造合同,按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司在自己的厂区完成该船舶的建造,乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户,需要发生重大的改造成本。双方约定,如果乙公司单方面解约,乙公司需向甲公司支付相当于合同总价 30% 的违约金,且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务,即设计和建造船舶。

本例中,船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的,甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户,因此,该船舶具有不可替代用途。然而,如果乙公司单方面解约,仅需向甲公司支付相当于合同总价 30% 的违约金,表明甲公司无法在整个合同期间内都有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。因此,甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。

(二) 收入的确认和计量

1. 履约进度的确定

(1) 履约进度计算指标:

产出指标	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
投入指标	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

(2) 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。

累计实际发生的成本包括企业向客户转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本,如直接人工、直接材料、分包成本以及其他与合同相关的成本。

(3) 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。

2. 收入的计量

(1) 履约进度能合理确定

资产负债表日,企业按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额,确认当期收入。即:

$$\text{本期应确认的收入} = \text{交易价格总额} \times \text{履约进度} - \text{以前期间累计已确认的收入}$$

(2) 履约进度不能合理确定

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。

【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

【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。

【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，合同总价款为 120 万元（不含增值税），当日收到乙公司预付合同款 30 万元。截至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

【答案】D

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

【例题-多选题】（2020 年）下列各项中，属于确定合同履约进度的产出指标有（ ）。

- A. 评估已实现的结果
- B. 已完工或者交付的产品
- C. 实际测量的完工进度
- D. 时间进度

【答案】ABCD

【解析】企业应当考虑商品的性质，采用实际测量的完工进度（选项 C）、评估已实现的结果（选项 A）、时间进度（选项 D）、已完工或交付的产品（选项 B）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，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。

七、合同成本与合同负债

（一）合同取得成本

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当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的，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，例如，销售佣金等，如果销售佣金等预期可通过未来的相关服务收入予以补偿，该销售佣金（即增量成本）应在发生时确认为一项资产，即合同取得成本。

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，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、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。

账务处理：

发生相关费用时：

借：合同取得成本（销售佣金等）

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

借：销售费用（销售奖金等）

贷：应付职工薪酬

每期确认收入，摊销合同取得时

借：应收账款

销售费用（每一期摊销金额）

贷：合同取得成本（每期摊销金额=合同取得成本/期数）

主营业务收入（本期收入=总收入/期数）

应交税费——应交增值税（销项税额）

【例 7-15】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。

在本例中，甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产；甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费以及向销售部门经理支付的年度奖金（不能直接归属于可识别的合同）不属于增量成本，应当于发生时直接计入当期损益。甲公司应编制如下会计分录：

（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

（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

（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

【例题-单选题】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标得到了一个新客户乙，甲公司为取得和乙公司的合同，发生了下列支出：（1）聘请外部律师进行项目的调查支出 50000 元；（2）因投标发生的差旅费和投标费 20000 元；（3）销售人员佣金 8000 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和盈利情况，向销售部门经理支付年度奖金 30000 元。根据上述资料，属于甲公司增量成本的是（ ）。

- A. 聘请外部律师发生的调查支出
- B. 投标发生的差旅费和投标费
- C. 向销售人员支付的佣金
- D. 向销售部门经理支付的年度奖金

【答案】C

【解析】增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。甲公司聘请外部律师发生的调查支出、投标发生的差旅费和投标费，无论是否取得合同都会发生，因此不是增量成本；向销售部门经理支付的年度奖金，不能直接归属于可识别的合同，不是为取得合同发生的增量成本。

（二）合同履约成本

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：

属于新收入准则，且同时满足下列 3 个条件的，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	<p>①与合同直接相关的成本。包括直接人工（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（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（如，与组织和管理生产、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）；</p> <p>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、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。</p>
(2)	该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）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：		
<p>一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。</p> <p>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）。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>		
<p>发生履约成本：</p> <p>借：合同履约成本</p> <p> 贷：银行存款、应付职工薪酬、原材料等</p> <p>对履约成本进行摊销时：</p> <p>借：主营业务成本、其他业务成本等</p> <p> 贷：合同履约成本</p>		

【例题 7-16】甲公司为增值税一般纳税人，装修服务适用增值税税率为 9%。2020 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项为期 3 个月的装修合同，合同约定装修价款为 500000 元，增值税税额为 45000 元，装修费用每月底按完工进度支付。2020 年 12 月 31 日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为 25%；乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税款。截止 2020 年 12 月 31 日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本 100000 元（假定均为装修人员薪酬），估计还将发生劳务成本 300000 元。

假定该业务属于甲公司的主营业务，全部由其自行完成；该装修服务构成单项履约义务，并属于在某一时间段内履行的履约义务；甲公司按照实际测量的完工进度确定履约进度。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本 100000 元

借：合同履约成本 100000

 贷：应付职工薪酬 100000

（2）2020 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本

2020 年 12 月 31 日确认的劳务收入 = $500000 \times 25\% = 125000$ （元）

借：银行存款 136250

 贷：主营业务收入 125000

 应交税费—应交增值税（销项税额） 11250

借：主营业务成本 100000

贷：合同履约成本 100000

2021年1月31日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为70%；乙公司按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。

2021年1月，为完成该合同发生劳务成本180000元（假定均为装修人员薪酬），为完成该合同估计还将发生劳务成本120000元。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本180000元

借：合同履约成本 180000

贷：应付职工薪酬 180000

（2）2021年1月31日确认劳务收入并结转劳务成本

2021年1月31日确认的劳务收入=500000×70%-125000=225000（元）

借：银行存款 245250

贷：主营业务收入 225000

应交税费—应交增值税（销项税额）20250

借：主营业务成本 180000

贷：合同履约成本 180000

2021年2月28日，装修完工；乙公司验收合格，按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。

2021年2月，为完成该合同发生劳务成本120000元（假定均为装修人员薪酬）。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本120000元

借：合同履约成本 120000

贷：应付职工薪酬 120000

（2）2021年2月28日确认劳务收入并结转劳务成本

2021年2月28日确认的劳务收入=500000-125000-225000=150000（元）

借：银行存款 163500

贷：主营业务收入 150000

应交税费—应交增值税（销项税额）13500

借：主营业务成本 120000

贷：合同履约成本 120000

【例7-18】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2020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。

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

（2）12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

【例题·判断题】（2020年）企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应作为合同履约成本确认为一项资产。（ ）

【答案】 ×

【解析】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。

【例题·多选题】甲与乙公司签订合同，为其信息中心提供管理服务，期限为5年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建一个信息技术平台供其内部使用，该信息技术平台由相关硬件和软件组成。甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有信息系统对接，并进行相关测试。该平台并不会转让给乙公司，但是，将用于向乙公司提供服务。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生成本。甲公司预期设计服务成本和信息中心的测试成本可通过未来提供服务收取的对价收回。除此之外，甲公司专门指派两名员工，负责向乙公司提供服务。甲公司为履行合同发生的上述成本中，相关会计处理正确的有（ ）。

- A. 购买硬件和软件的成本应当确认为合同履约成本
- B. 设计服务成本和信息中心的测试成本应当确认为合同履约成本
- C. 甲公司向两名负责该项目的员工支付的工资费用，应当于发生时计入当期损益
- D. 甲公司向两名负责该项目的员工支付的工资费用，应当于发生时计入合同履约成本

【答案】 BC

【解析】选项A，购买硬件和软件的成本应当分别按照固定资产和无形资产准则进行会计处理；选项D，甲公司向两名负责该项目的员工支付的工资费用，虽然与向乙公司提供服务有关，但是，由于其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，因此，应当于发生时计入当期损益。

（三）合同负债账务处理：

1. 预收款项时

借：银行存款
贷：合同负债

2. 确认收入时

借：合同负债
贷：主营业务收入/其他业务收入
应交税费——应交增值税（销项税额）

合同资产账务处理：1. 产生应收债权时

借：合同资产
贷：主营业务收入/其他业务收入
应交税费——应交增值税（销项税额）

2. 其他限制条件解除

借：应收账款等
贷：合同资产

【例 7-17】甲公司经营一家健身俱乐部。2020年7月1日，某客户与甲公司签订合同，成为甲公司的会员，并向甲公司支付会员费3600元（不含税价），可在未来的12个月内对该

俱乐部健身，且没有次数的限制。该业务适用的增值税税率为 6%。

本例中，客户在会籍期间可随时来俱乐部健身，且没有次数限制，客户已使用俱乐部健身的次数不会影响其未来继续使用的次数，甲公司在该合同下的履约义务是承诺随时准备在客户需要时为其提供健身服务，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，并且该履约义务在会员的会籍期间内随时间的流逝而被履行。因此，甲公司按照直线法确认收入，每月应当确认的收入为 300 元 ($3600 \div 12$)。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 7月1日收到会员费时

借：银行存款	3600
贷：合同负债	3600

本例中，客户签订合同时支付了合同对价，可在未来的 12 个月的内在该俱乐部进行健身消费，且没有次数限制。企业在向客户转让商品之前已经产生一项负债，即合同负债。

(2) 7月31日确认收入，开具增值税专用发票并收到税款时：

借：合同负债	300
银行存款	18
贷：主营业务收入	300
应交税费——应交增值税（销项税额）	18

以后 11 个月内，每月确认收入同上。

【例题-单选题】甲公司于 2×18 年 8 月接受一项产品安装任务，安装期 6 个月，合同总收入 30 万元，年度预收款项 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。则甲公司 2×18 年度确认收入为（ ）万元。

- A. 8 B. 10 C. 24 D. 0

【答案】B

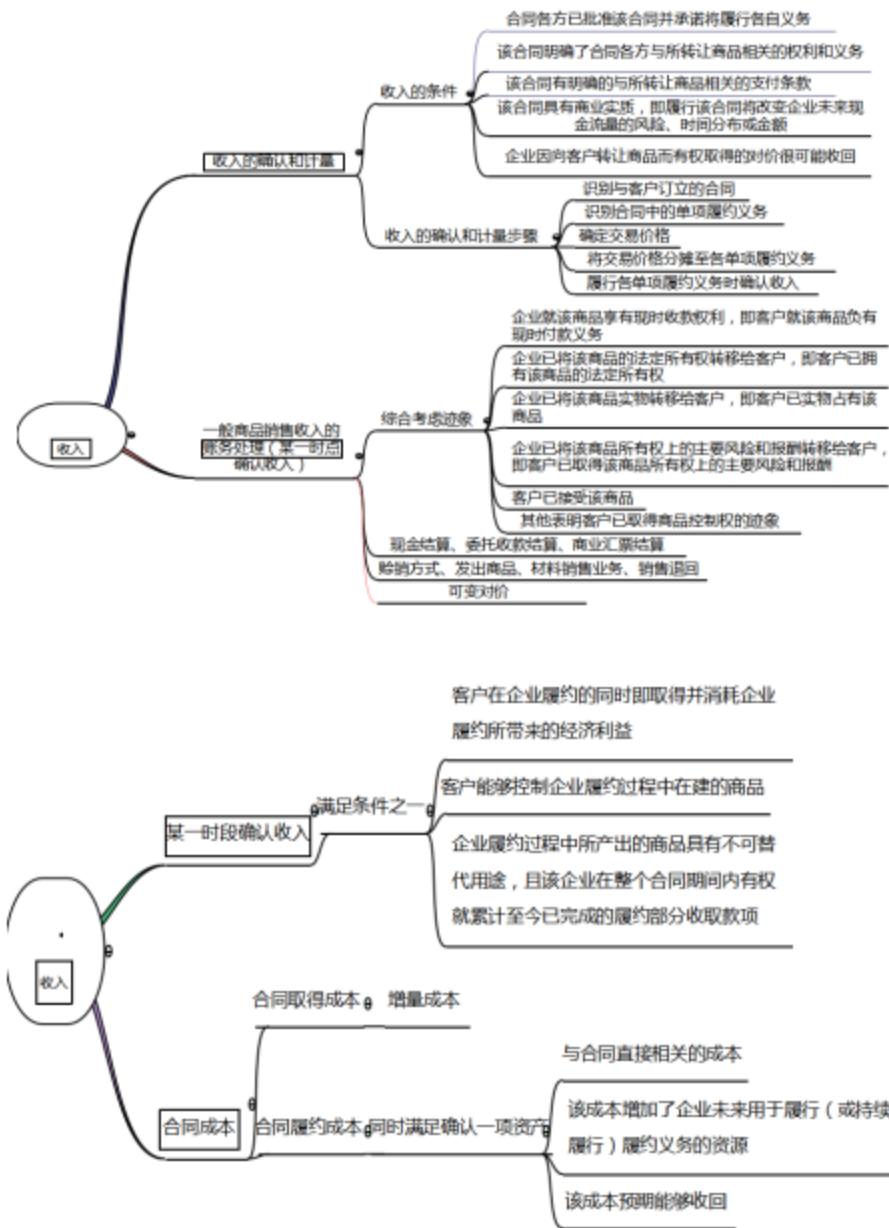
【解析】甲公司 2×18 年度确认收入 = $30 \times 8 / (8+16) = 10$ （万元）。

【例题-单选题】下列项目中，属于在某一时点确认收入的是（ ）。

- A. 酒店管理服务
- B. 为客户建造办公大楼
- C. 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
- D. 为客户定制的具有可替代用途的产品

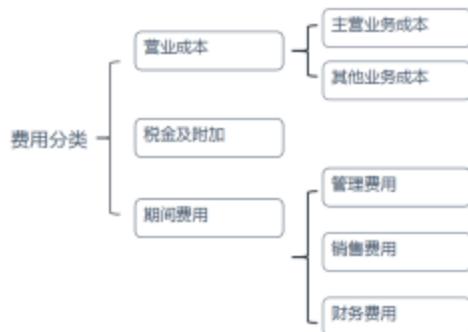
【答案】D

【解析】选项 A，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，应在一段期间内确认收入；选项 B，客户能够控制企业履约过程中在建的商品，应在一段期间内确认收入；选项 C，商品不具有可替代用途，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，应在一段期间内确认收入；选项 D，不满足在一段期间内确认收入的条件，应在某一时点确认收入。



第二节 费用

费用是指企业在日常活动中发生的，会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益总流出。



一、营业成本

企业为生产产品、提供服务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认销售商品收入、提供劳务收入等时，将已销售商品、已提供劳务的成本确认为营业成本（包括主营业务成本和其他业务成本）。

【例题—多选题】（2018 年）下列各项中，应列入利润表“营业成本”项目的有（ ）。

- A. 随同商品出售单独计价的包装物成本
- B. 销售材料的成本
- C. 商品流通企业销售外购商品的成本
- D. 随同商品出售不单独计价的包装物成本

【答案】ABC

【解析】营业成本包括主营业务成本和其他业务成本。选项 AB 计入其他业务成本；选项 C 计入主营业务成本；选项 D 随同商品出售不单独计价的包装物，应按实际成本计入销售费用。

二、税金及附加

税金及附加是指企业经营活动应发生的相关税费，包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、房产税、环境保护税、城镇土地使用税、车船税、印花税等。

【名师点拨】

账务处理	主要税费
计入资产成本	进口关税、耕地占用税、车辆购置税、契税
不通过应交税费	印花税、耕地占用税、车辆购置税、契税

2.“税金及附加”不包括增值税、所得税。房地产开发企业销售商品房的土地增值税计入“税金及附加”科目中，其他企业销售作为固定资产核算的不动产交纳的土地增值税记入“固定资产清理”科目中，最终影响资产的处置损益。

按规定计算确定的与经营活动相关的 消费税、城市维护建设税、资源税、教 育费附加、房产税、城镇土地使用税、 车船税等税费	借：税金及附加 贷：应交税费——应交××
企业购买印花税票	借：税金及附加 贷：银行存款等
期末，应将“税金及附加”科目余额转 入“本年利润”，结转后本科目无余额	借：本年利润 贷：税金及附加

【例 7-19】2020 年 8 月 1 日，某公司取得应纳消费税的销售商品收入 300 元，该产品适用的消费税税率为 25%。该公司应编制如下会计分录：

（1）计算应交消费税税额 75 元：

借：税金及附加

75

贷：应交税费——应交消费税 75

(2) 交纳消费税时：

借：应交税费——应交消费税 75

贷：银行存款 75

【例 7-20】2020 年 9 月，某公司当月实际应交增值税为 45 元，应交消费税 15 元，适用的城市维护建设税税率为 7%，教育费附加征收比率为 3%。与城建税、教育费附加有关的会计分录如下：

(1) 计算应交城建税和教育费附加时：

借：税金及附加 6

贷：应交税费——应交城市维护建设税 4.2

——应交教育费附加 1.8

(2) 实际交纳城建税和教育费附加时：

借：应交税费——应交城市维护建设税 4.2

——应交教育费附加 1.8

贷：银行存款 6

【例题 7-21】2020 年 12 月，某公司一幢房产的原值为 200 万元，已知房产税税率为 1.2%，当地规定的房产税扣除比例为 30%。该公司应编制如下会计分录：

(1) 计算应交房产税税额 1.68 万元 [$200 \times (1 - 30\%) \times 1.2\%$]：

借：税金及附加 1.68

贷：应交税费——应交房产税 1.68

(2) 实际交纳房产税时：

借：应交税费——应交房产税 1.68

贷：银行存款 1.68

【例题 7-22】2020 年 12 月，某公司规定当月实际应交车船税 24 000 元，应交城镇土地使用税 50 000 元。该公司应编制如下会计分录：

(1) 计算应交车船税、城镇土地使用税时：

借：税金及附加 74 000

贷：应交税费——应交车船税 24 000

——应交城镇土地使用税 50 000

(2) 实际交纳车船税、城镇土地使用税时：

借：应交税费——应交车船税 24 000

——应交城镇土地使用税 50 000

贷：银行存款 74 000

【例题-单选题】(2020 年) 下列各项中，工业企业应通过“税金及附加”科目核算的有()。

- A. 从事经营活动应交的车船税
- B. 销售应税产品应交的资源税
- C. 对外转让厂房应交的土地增值税
- D. 购买印花税票支付的印花税

【答案】ABD

【例题-单选题】(2020 年) 某企业 2019 年相关税费的发生额如下。增值税的销项税额为 500 万元，进项税额为 450 万元，销售应税消费品的消费税为 50 万元，城市维护建设税为 7 万元，教育费附加为 3 万元。不考虑其他因素，该企业 2019 年“税金及附加”科目借方累计发生额为()万元。

A. 60

B. 110

C. 10

D. 50

【答案】A

【解析】企业的增值税不通过“税金及附加”科目核算。销售应税消费品的消费税、城市维护建设税和教育费附加均通过“税金及附加”科目核算，所以，该企业 2019 年“税金及附加”科目借方累计发生额 =50+3+7=60（万元），选项 A 正确。

【例题-多选题】（2020 年）下列各项中，关于企业确认相关税费会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 确认应交城镇土地使用税，借记“管理费用”科目
- B. 确认应交城市维护建设税，借记“税金及附加”科目
- C. 确认应交教育费附加，借记“税金及附加”科目
- D. 确认应交车船税，借记“管理费用”科目

【答案】BC

【解析】选项 AD 计入税金及附加。

【例题-单选题】（2020 年）下列各项中，企业应通过“税金及附加”科目核算的是（ ）。

- A. 代扣代交的个人所得税
- B. 应交的房产税
- C. 应交的企业所得税
- D. 应交的增值税

【答案】B

【解析】“税金及附加”科目，核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税（选项 B）、城镇土地使用税、车船税、印花税等相关税费。个人所得税、企业所得税、增值税均不通过“税金及附加”科目核算。

【例题-判断题】（2020 年）企业购买印花税票，按实际支付金额计入管理费用。（ ）

【答案】×

【解析】企业交纳的印花税，不需要预计应纳税金额，企业交纳的印花税不通过“应交税费”科目核算，于购买印花税票时，直接借记“税金及附加”科目，贷记“银行存款”科目。

【例题-单选题】（2018 年）2017 年 12 月份某公司发生相关税金及附加如下：城市维护建设税为 3.5 万元，教育费附加为 1.5 万元，房产税为 20 万元，车船税为 3 万元，不考虑其他因素，2017 年 12 月份利润表“税金及附加”项目本期金额为（ ）。

A. 25

B. 26

C. 28

D. 5

【答案】C

【解析】税金及附加包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等。2017 年 12 月份利润表“税金及附加”项目本期金额 =3.5+1.5+20+3=28（万元）。

【例题-多选题】（2016 年）下列各项中，企业应列入利润表“税金及附加”项目的有（ ）。

- A. 销售应税矿产品应交的资源税
- B. 销售商品应交的增值税
- C. 委托加工应税消费品收回后直接销售受托方代缴的消费税
- D. 应交的教育费附加

【答案】AD

【解析】选项B，增值税是价外税，计入应交税费—应交增值税(销项税额)，不计入税金及附加；选项C，委托加工物资收回后直接销售的，消费税计入委托加工物资成本。

三、期间费用

期间费用包括销售费用、管理费用、财务费用。

期间费用是企业日常活动中所发生的经济利益的流出，通常不计入特定的成本核算对象，是因为期间费用是企业为组织和管理整个经营活动所发生的费用，与可以确定特定成本核算对象的材料采购、产成品生产等没有直接关系，因而期间费用不计入有关核算对象的成本，而是直接计入当期损益。

【例题-判断题】(2020年)期间费用是指企业日常活动发生的不能计入特定核算对象成本而应计入发生当期损益的费用。()

【答案】√

(一) 销售费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供服务过程中发生的各项费用，包括：

1. 销售过程中发生的保险费、包装费、运输费、装卸费；
2. 展览费和广告费；
3. 商品维修费、预计产品质量保证损失；
4. 为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费、修理费等经营费用；
5. 委托代销支付的手续费。

期末转入“本年利润”科目，结转后该科目应无余额。

【名师点拨】采购过程中发生的保险费、包装费、运输费、装卸费计入存货成本。

【例 7-23】某公司为增值税一般纳税人，2020 年 6 月 1 日为宣传新产品发生广告费，取得的增值税专用发票上注明的价款为 100000 元，增值税税额为 6000 元，用银行存款支付。该公司支付广告费应编制如下会计分录：

借：销售费用——广告费	100000
应交税费——应交增值税(进项税额)	6000
贷：银行存款	106000

【例题 7-24】某公司为增值税一般纳税人，2020 年 6 月 12 日销售产品一批，取得的增值税专用发票上注明的运输费 7000 元，增值税税额为 630 元，取得的增值税普通发票上注明的装卸费 3000 元，均用银行存款支付。假定不考虑其他因素。该公司支付上述费用应编制如下会计分录：

借：销售费用	10000
应交税费——应交增值税(进项税额)	630
贷：银行存款	10630

【例 7-25】某公司为增值税一般纳税人，2020 年 6 月 15 日用银行存款支付所销产品保险费合计 31800 元，取得的增值税专用发票上注明的保险费为 30000 元，增值税税额为 1800 元。该公司应编制如下会计分录：

借：销售费用——保险费	30000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1800
贷：银行存款	31800

【例 7-26】甲公司销售部门 2020 年 6 月份共发生费用 220000 元，其中，销售人员薪酬 100000 元，销售部专用办公设备和房屋的折旧费 50000 元，业务费 70000 元(用银行存款支付)。假定不考虑其他因素，该公司应编制如下会计分录：

借：销售费用	220000
--------	--------

贷：应付职工薪酬	100000
累计折旧	50000
银行存款	70000

【例 7-27】承【例 7-23】至【例 7-26】某公司 2020 年 6 月 30 日将本月发生的销售费用 360000 元结转至“本年利润”科目，该公司应编制如下会计分录：

借：本年利润	360000
贷：销售费用	360000

【例题-单选题】(2019 年) 下列各项中，企业应计入销售费用的是()。

- A. 随同商品出售单独计价的包装物成本
- B. 预计产品质量保证损失
- C. 因产品质量原因给予客户的销售折让
- D. 行政管理部门人员报销的差旅费

【答案】B

【解析】销售费用是指企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失(选项 B)、运输费、装卸费等以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。企业发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出也属于销售费用。选项 A 计入其他业务成本；选项 C 应当在发生时冲减当期销售商品收入，如按规定允许扣减增值税税额的，还应冲减已确认的应交增值税销项税额；选项 D 计入管理费用。

【例题-单选题】(2019 年) 下列各项中，企业应计入销售费用的是()。

- A. 承担的装卸费
- B. 承担的保险费
- C. 承担的包装费
- D. 代垫运费

【答案】ABC

【解析】销售费用是指企业销售商品和材料、提供服务的过程中发生的各种费用，包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。选项 D 计入应收账款。

(二) 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理生产经营发生的各种费用，包括：

1. 企业在筹建期间内发生的开办费；
2. 董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的以及应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、行政管理部门负担的工会经费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)；
3. 聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费；
4. 技术转让费、研究费用等。

期末转入“本年利润”科目，结转后该科目应无余额。

【名师点拨】(1) 行政管理部门发生的固定资产修理费用等后续支出，作为管理费用核算。

(2) 研发无形资产过程中研究阶段发生的支出、以及开发阶段发生的不符合资本化条件的支出期末均转入管理费用。

(3) 解除与职工劳动合同后支付的经济补偿(辞退福利)也作为管理费用核算。

(4)商品流通企业管理费用不多的,可不设本科目,相关核算内容可并入“销售费用”科目核算。

【例7-28】甲公司为增值税一般纳税人,2020年9月10日,行政管理部门用银行存款支付接待客户的住宿费和餐费,取得的增值税专用发票上注明的住宿费为10000元、增值税税额为600元,取得的增值税普通发票上注明的餐费为5000元、增值税税额为300元。该公司应编制如下会计分录:

借:管理费用——业务招待费	15300
应交税费——应交增值税(进项税额)	600
贷:银行存款	15900

【例7-29】甲公司行政部2020年9月份共发生费用180000元,其中,行政人员薪酬150000元,报销行政人员差旅费10000元(假定报销人员均未预借差旅费),其他办公、水电费20000元(均用银行存款支付)。假定不考虑增值税等因素,该公司应编制如下会计分录:

借:管理费用	180000
贷:应付职工薪酬	150000
库存现金	10000
银行存款	20000

【例题7-30】2020年9月,某公司计提管理部门固定资产折旧50000元,摊销公司管理部门用无形资产成本80000元。该公司应编制如下会计分录:

借:管理费用	130 000
贷:累计折旧	50 000
累计摊销	80 000

【例题7-31】承接【例题7-28】至【例题7-30】将管理费用余额325300元,转入本年利润科目

借:本年利润	325300
贷:管理费用	325300

【例题-多选题】(2020年)下列各项中,应计入企业管理费用的有()。

- A. 董事会成员的公务差旅费
- B. 聘请会计师事务所咨询费
- C. 行政管理部门的办公费
- D. 计提销售商品预计产品质量保证损失

【答案】ABC

【解析】选项D计入销售费用。

【例题-单选题】(2020年)2019年12月份,某企业发生经济业务如下:计提行政办公大楼折旧40万元,支付会计师事务所审计费50万元,发生业务招待费60万元,不考虑其他因素,该企业2019年12月份确认的管理费用金额为()万元。

- A. 90
- B. 100
- C. 50
- D. 150

【答案】D

【解析】该企业12月份应确认的管理费用金额=40+50+60=150(万元)。

【例题-多选题】(2019年)下列各项中,应计入管理费用的有()。

- A. 合同违约支付的诉讼费
- B. 专设销售机构发生的计算机维修费用
- C. 聘请会计师事务所支付的审计费用
- D. 筹建期间发生的开办费

【答案】ACD

【解析】选项B计入销售费用。

【例题-单选题】(2018年)通过管理费用核算的是()。

- A.预计产品质量保证损失
- B.业务招待费
- C.展览费和广告费
- D.利息支出

【答案】B

【解析】管理费用包括筹建期内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的以及应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、行政管理部门负担的工会经费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、技术转让费、研究费用、排污费等。企业行政管理部门发生的固定资产修理费用等后续支出也作为管理费用核算。研发无形资产过程中研究阶段发生的支出、以及开发阶段发生的不符合资本化条件的支出期末均转入管理费用;解除与职工劳动合同后支付的经济补偿(辞退福利)也作为管理费用核算。

(三) 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括：

- 1.利息支出(减利息收入);
- 2.汇兑损益;
- 3.与筹集资金相关的手续费。

期末转入“本年利润”科目，结转后该科目应无余额。

【例 7-32】某公司于 2020 年 12 月 1 日向银行借入生产经营用短期借款 360000 元，期限 6 个月，年利率为 5%，该借款本金到期后一次归还，利息分月预提，按季支付。该公司计提利息费用时应编制如下会计分录：

借：财务费用——利息支出 1500
贷：应付利息 1500

【例 7-33】甲公司 2020 年 12 月 21 日用银行存款支付本月应负担的短期借款利息 25000 元。该公司应编制如下会计分录：

借：财务费用——利息支出 25000
贷：银行存款 25000

【例 7-34】2020 年 12 月 21 日，甲公司收到开户银行转来的活期存款利息清单 1000 元，该公司编制如下的会计分录：

借：银行存款 1000
贷：财务费用 1000

【例 7-35】2020 年 12 月 31 日，甲公司将“财务费用”科目余额 21500 元，转入“本年利润”，该公司编制如下的会计分录：

借：本年利润 21500
贷：财务费用 21500

【例题-多选题】(2020年)下列各项中，属于“财务费用”科目核算内容的有()。

- A.支付公开发行普通股的佣金
- B.支付的银行承兑汇票手续费
- C.确认的财务部门人员薪酬
- D.确认的生产经营用短期借款利息费用

【答案】 BD

【解析】选项 A 冲减资本公积；选项 C 计入管理费用。

【例题-多选题】(2019年)下列各项中，导致企业期间费用增加的有()。

- A.确认销售人员的薪酬
- B.计提行政部门固定资产的折旧费
- C.以银行存款支付生产车间的水费
- D.以银行存款偿还银行短期借款的本金

【答案】 AB

【解析】选项 A 计入销售费用；选项 B 计入管理费用；选项 C 计入制造费用；选项 D 冲减短期借款。

【例题-单选题】(2018年)某企业6月份赊购10000元办公用品交付使用，预付第三季度办公用房租金45000元，支付第二季度短期借款利息6000元，其中4月至5月已累计计提利息4000元，不考虑其他因素，该企业6月份应确认的期间费用为()元。

- A. 10000
- B. 6000
- C. 12000
- D. 55000

【答案】 C

【解析】该企业6月份应确认的期间费用=10000(管理费用)+(6000-4000)(财务费用)=12000(元)。

【例题-单选题】(2017年)2016年11月，某企业确认短期借款利息7.2万元(不考虑增值税)，收到银行活期存款利息收入1.5万元。开具银行承兑汇票支付手续费0.5万元(不考虑增值税)。不考虑其他因素。11月企业利润表中“财务费用”项目的本期金额为()万元。

- A. 5.7
- B. 5.2
- C. 7.7
- D. 6.2

【答案】 D

【解析】该企业11月利润表中“财务费用”项目的本期金额=7.2-1.5+0.5=6.2(万元)

【例题-判断题】企业支付的违约金会导致企业经济利益流出企业，所以应作为企业的费用核算。()

【答案】 ×

【解析】违约金属于非日常行为，应记入“营业外支出”科目中，属于企业的损失。

第三节 利润

一、利润的构成

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

直接计入当期利润的利得和损失，利得是由企业非日常活动所形成的、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流入。损失是由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

【例题-多选题】下列关于利润的表述中，正确的有()。

- A.利润是指企业一定会计期间的经营成果
- B.利润包括收入减费用后的净额以及直接计入当期利润的利得和损失
- C.企业的利得一定会增加企业当期利润
- D.利润的增加一般会导致企业所有者权益的增加

【答案】 ABD

【解析】企业的利得分为直接计入当期损益的利得和直接计入所有者权益的利得，直接计入所有者权益的利得不会影响企业当期利润。

(一) 营业利润

营业利润=营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-研发费用-财务费用-信用减值损失-资产减值损失+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）+投资收益（-投资损失）+净敞口套期收益（-净敞口套期损失）+其他收益+资产处置收益（-资产处置损失）

【名师点拨】

1. 营业收入包括主营业务收入和其他业务收入。
2. 营业成本包括主营业务成本和其他业务成本。
3. 其他收益主要是指与企业日常活动相关，除冲减相关成本费用以外的政府补助。通常认为，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目（如成本费用的补贴、超税负返还、研发费用补助），或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关，这些补助计入“其他收益”。（注意：营业外收入亦称“营业外收益”。指与生产经营过程无直接关系非日常的，应列入当期利润的收入。）
4. 净敞口套期损益，其中套期涉及到现货市场和期货市场，现货市场有 100 的亏损，期货市场上有 90 的盈利，10 就是风险敞口，风险不是 0。
5. 研发费用是指企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。
6. 资产处置收益（或损失）反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失，还包括债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失。

(二) 利润总额

利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

(三) 净利润

净利润=利润总额-所得税费用

(四) 综合收益总额

综合收益总额=净利润+其他综合收益的税后净额

【例题-单选题】(2020 年) 下列各项中，导致当期营业利润减少的是()。

- A. 确认本期企业所得税费用 B. 发生公益性捐赠支出
C. 支付税收滞纳金 D. 摊销出租专利权成本

【答案】D

【解析】选项 A，通过“所得税费用”科目核算，不影响营业利润，影响净利润；选项 BC，通过“营业外支出”科目核算，不影响营业利润，影响利润总额和净利润；选项 D，通过“其他业务成本”科目核算，影响营业利润。

【例题-单选题】(2020 年) 某公司 2019 年实现利润总额 120 万元，确认所得税费用 30 万元、其他综合收益税后净额 8 万元。不考虑其他因素，该公司 2019 年实现的净利润为()万元。

- A. 120 B. 128 C. 90 D. 98

【答案】C

【解析】该公司 2019 年实现的净利润 = 利润总额 - 所得税费用 = 120 - 30 = 90 (万元)。

【例题-单选题】(2020 年) 某企业 2019 年发生经济业务如下：确认销售费用 1000 万元，公允价值变动损失 60 万元，确认信用减值损失 4 万元，支付税收滞纳金 26 万元。不考虑其他因素，上述业务导致该企业 2019 年营业利润减少的金额为()万元。

- A. 1090 B. 1064 C. 1086 D. 1060

【答案】B

【解析】 税收滞纳金计入营业外支出，不影响营业利润，所以导致该企业 2019 年营业利润减少的金额 = $1000+60+4=1064$ （万元）。

【例题-多选题】（2019 年）下列各项中，属于制造业企业“营业成本”核算内容的有（ ）。

- A. 结转出售材料的成本
- B. 预提产品质量保证损失
- C. 计提设备在经营出租期间的折旧费
- D. 转销处置设备的账面价值

【答案】AC

【解析】 营业成本包括主营业务成本和其他业务成本，选项 A 计入其他业务成本，选项 B 计入销售费用，选项 C 计入其他业务成本，选项 D 计入固定资产清理，最终影响营业外收支或资产处置损益。

【例题-单选题】（2019 年）下列各项中，导致企业当期营业利润减少的是（ ）。

- A. 租出非专利技术的摊销额
- B. 对外公益性捐赠的商品成本
- C. 支付的税收滞纳金
- D. 自然灾害导致生产线报废净损失

【答案】A

【解析】 选项 A，计入其他业务成本，减少营业利润；选项 BCD，均计入营业外支出，不影响营业利润。

【例题-单选题】（2019 年）某企业 2018 年发生的销售商品收入为 1000 万元，销售商品成本为 600 万元，销售过程中发生广告宣传费用为 20 万元，管理人员工资费用为 50 万元，短期借款利息费用为 10 万元，股票投资收益为 40 万元，资产减值损失为 70 万元，公允价值变动损益为 80 万元（收益），因自然灾害发生固定资产的净损失为 25 万元，因违约支付罚款 15 万元。该企业 2018 年的营业利润为（ ）万元。

- A. 370
- B. 330
- C. 320
- D. 390

【答案】A

【解析】 该企业 2018 年的营业利润= $1000-600-20-50-10+40-70+80=370$ （万元）。自然灾害发生的固定资产的净损失和违约支付的罚款计入营业外支出。

【例题-单选题】（2019 年）下列各项中，影响当期营业利润的是（ ）。

- A. 所得税费用
- B. 公允价值变动损益
- C. 其他综合收益
- D. 营业外收入

【答案】B

【解析】 $\text{营业利润}=\text{营业收入}-\text{营业成本}-\text{税金及附加}-\text{销售费用}-\text{管理费用}-\text{研发费用}-\text{财务费用}+\text{其他收益}+\text{投资收益}(-\text{投资损失})+\text{净敞口套期收益}(-\text{净敞口套期损失})+\text{公允价值变动收益}(-\text{公允价值变动损失})-\text{资产减值损失}-\text{信用减值损失}+\text{资产处置收益}(-\text{资产处置损失})$

【例题-单选题】（2012 年）2011 年 3 月某企业开始自行研发一项非专利技术，至 2011 年 12 月 31 日研发成功并达到预定可使用状态，累计研究支出为 160 万元，累计开发支出为 500 万元（其中符合资本化条件的支出为 400 万元）。该非专利技术使用寿命不能合理确定，假定不考虑其他因素，该业务导致企业 2011 年度利润总额减少（ ）万元。

- A. 100
- B. 160
- C. 260
- D. 660

【答案】C

【解析】研究阶段支出 160 万元和开发阶段不符合资本化条件支出 100 万元应计入当期损益，所以减少 2011 年的利润总额为 $160+100=260$ (万元)。

二、营业外收支

(一) 营业外收入

1. 营业外收入的内容

营业外收入是指企业确认的与其日常活动无直接关系的各项利得，主要包括非流动资产毁损报废收益、与企业日常活动无关的政府补助，盘盈利得（主要指现金溢余无法查明原因部分）、捐赠利得等。其中：

1. 非流动资产毁损报废收益：因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废非流动资产所产生的清理收益；
2. 盘盈利得：企业对现金等资产清查盘点时发生盘盈，报经批准后计入营业外收入的金额；
3. 捐赠利得：企业接受捐赠产生的利得；。
4. 与企业日常活动无关的政府补助：企业从政府取得货币性资产或非货币性资产，且与企业日常活动无关的利得；

【知识链接】转销应付账款，企业对于确实无法支付的应付账款应予以转销，按其账面余额计入营业外收入。

期末，应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目。结转后本科目应无余额。

2. 营业外收入的账务处理

借：固定资产清理（非流动资产报废净收益）

待处理财产损溢（现金溢余无法查明原因）

应付账款等（确实无法支付）

贷：营业外收入

借：营业外收入

贷：本年利润

【例题 7-36】某企业将固定资产报废清理的净收益 9 800 元转作营业外收入。应编制如下会计分录：

借：固定资产清理 9 800

贷：营业外收入——非流动资产处置利得 9 800

【例题 7-37】某企业在现金清查中盘盈 200 元，按管理权限报经批准后转入营业外收入，应编制如下会计分录：

（1）发现盘盈时：

借：库存现金 200

贷：待处理财产损溢 200

（2）经批准后转入营业外收入时：

借：待处理财产损溢 200

贷：营业外收入 200

【例题 7-38】承接**【例题 7-36】**至**【例题 7-37】**将营业外收入余额 10000 元，转入本年利润科目

借：营业外收入 10000

贷：本年利润 10000

【例题-多选题】（2020 年）下列各项中，企业应通过“营业外收入”科目核算的有（ ）。

A. 盘盈周转材料

- B. 转销确实无法清偿的应付账款
- C. 转让商品使用权的使用费收入
- D. 无法查明原因的现金溢余

【答案】BD

【解析】选项 A，盘盈周转材料冲减管理费用；选项 C，转让商品使用权的使用费收入计入其他业务收入。

【例题-多选题】（2020年）下列各项中，企业应通过“营业外收入”科目核算的有（ ）。

- A. 转销无法支付的应付账款
- B. 收发计量差错造成的原材料盘盈利得
- C. 出租包装物租金收入
- D. 无法查明原因的现金溢余

【答案】AD

【解析】选项 B 计入管理费用；选项 C 计入其他业务收入。

【例题-多选题】（2018年）下列各项中，企业应通过“营业外收入”科目核算的有（ ）。

- A. 无法支付的应付账款
- B. 接受固定资产捐赠
- C. 无法查明原因的现金溢余
- D. 出租包装物实现的收入

【答案】ABC

【解析】营业外收入是指企业确认的与其日常活动无直接关系的各项利得，主要包括非流动资产毁损报废收益、与企业日常活动无关的政府补助，盘盈利得（主要指现金溢余无法查明原因部分）、捐赠利得等。选项 D 通过其他业务收入核算。

【例题-多选题】（2013年改编）下列各项中，应计入营业外收入的有（ ）。

- A. 转销应付账款
- B. 接受捐赠利得
- C. 固定资产盘盈利得
- D. 非流动资产毁损报废利得

【答案】ABD

【解析】盘盈的固定资产作为前期差错处理，记入以前年度损益调整，不计入当期的营业外收入。

【例题-判断题】（2020年）企业接收非股东固定资产捐赠产生的利得记入资本公积。

（ ）

【答案】×

（二）营业外支出

1. 营业外支出的内容

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失。

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产毁损报废损失、盘亏损失、捐赠支出、罚款支出、非常损失等。其中：

1. 非流动资产毁损：因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废非流动资产所产生的清理损失；

2. 盘亏损失：主要指对于财产清产盘点中盘亏的资产，查明原因并报经批准计入营业外支出的损失；

3. 捐赠支出；
4. 非常损失：指企业对于因客观因素（如自然灾害）造成的损失，扣除保险公司赔偿后应计入营业外支出的净损失；
5. 罚款支出：指企业支付的行政罚款、税务罚款，以及其他违反法律法规、合同协议等而支付的罚金、违约金、赔款金等支出。

期末，应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

2. 营业外支出的账务处理

借：营业外支出

贷：固定资产清理（固定资产毁损报废净损失）
待处理财产损溢（资产盘亏净损失）
库存商品（对外捐赠，成本价）
应交税费——应交增值税（销项税额）（对外捐赠视同销售）
银行存款等（支付罚款、违约金等）

借：本年利润

贷：营业外支出

【例题 7-39】 2020 年 9 月 1 日，甲公司取得一项价值非专利技术，由于该技术已经被其他新技术所代替，公司决定将其转入报废清理，原值 100 万元，报废时已经摊销 70 万元，未计提减值准备，款该公司应编制如下会计分录：

借：累计摊销 70
营业外支出 30
贷：无形资产 100

【例题 7-40】 某企业发生原材料自然灾害损失为 10 万元，经批准全部转作营业外支出。该企业对原材料采用实际成本进行日常核算，应编制如下会计分录：

借：待处理财产损溢 10
贷：原材料 10
借：营业外支出 10
贷：待处理财产损溢 10

【例题 7-41】 甲企业用银行存款支付税款滞纳金 30 000 元。应编制如下会计分录：

借：营业外支出 300 00
贷：银行存款 300 00

【例题 7-42】 承**【7-39】** 至**【7-41】** 某企业本期营业外支出总额为 430 000 元，期末结转本年利润。应编制如下会计分录：

借：本年利润 430 000
贷：营业外支出 430 000

【例题-单选题】（2020 年）下列各项中，企业应确认为营业外支出的是（ ）。

- A. 确认的房屋减值损失
- B. 出售闲置设备的净损失
- C. 原材料因管理不善发生的盘亏净损失
- D. 对外捐赠设备的支出

【答案】 D

【解析】 选项 A，通过“资产减值损失”科目核算；选项 B，通过“资产处置损益”科目核算；选项 C，通过“管理费用”科目核算。

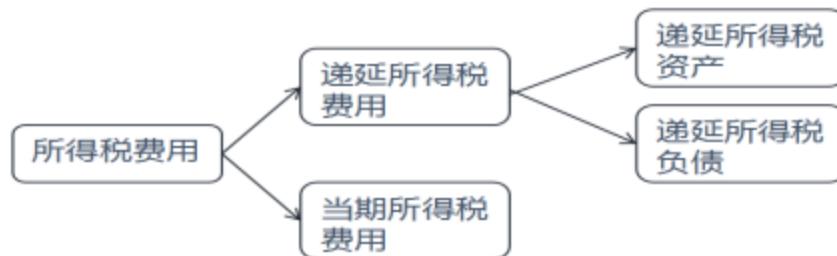
【例题-单选题】（2020 年）下列各项中，应通过“营业外支出”科目核算的是（ ）。

- A. 确认的专利权减值损失
- B. 原材料因管理不善盘亏净损失
- C. 闲置设备出售净损失
- D. 仓库因自然灾害毁损净损失

【答案】D

【解析】营业外支出主要包括非流动资产毁损报废损失（选项 D 正确）、捐赠支出、盘亏损失、非常损失、罚款支出等；选项 A 计入资产减值损失；选项 B 计入管理费用；选项 C 计入资产处置损益。

三、所得税费用



【名师点拨】递延所得税资产是指以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限确认的一项资产。

递延所得税负债是指根据应纳税暂时性差异计算的未来期间应付所得税的金额。

【补充】

税会为什么会有差异呢？

会计和税收是经济领域中两个不同的分支，分别遵循不同的原则，规范不同的对象。会计遵循的企业会计准则，反映企业的财务状况、经营成果及现金流量变动；税收遵循的是税收法律、法规和规范性文件等，其目的是课税以调节经济。由此产生了会计和税收的差异，从而出现了所得税会计核算的问题。

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税费用} (-\text{递延所得税收益})$$

$$\text{当期应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$$

$$\text{当期应纳税所得额} = \text{税前会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额}$$

【名师点拨】1. 当期所得税就是当期应交所得税，即：应纳税所得额×所得税税率。

2. 递延所得税费用来源于暂时性差异。

【永久性差异】

【例题】甲公司和乙公司全年会计利润均为 1 000 万元。当年乙公司“营业外支出”科目中有 100 万元工商行政罚款。假定无其他纳税调整事项，甲、乙公司适用的所得税税率为 25%。

要求：分别计算甲公司和乙公司应交所得税。

【答案】甲公司应交所得税 = $1 000 \times 25\% = 250$ （万元）；

税法规定工商罚款支出不得在计算企业所得税时税前扣除，所以需要纳税调增；

乙公司应交所得税 = $(1 000 + 100) \times 25\% = 275$ （万元）。

【例题】丙公司 2019 年税前会计利润为 820 万元，2019 年取得国债利息收入 20 万元。丙公司适用的所得税税率为 25%，不考虑其他纳税调整事项。

应交所得税 = $(820 - 20) \times 25\% = 200$ （万元）。

【名师点拨】纳税调整增加额主要包括：

1. 职工福利费支出，不超过工资薪金总额 14%的部分准予扣除
2. 职工工会经费，不超过工资薪金总额 2%的部分准予扣除
3. 职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8%的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除
4. 业务招待费支出，按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%
5. 广告费和业务宣传费支出不超过当年销售（营业）收入 15%的部分，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除
6. 公益性捐赠支出，不超过年度利润总额 12%的部分，准予扣除
7. 税收滞纳金、罚金罚款（不让扣）

纳税调整减少额主要包括：

1. 按税法规定允许弥补的亏损，如前五年内未弥补亏损等；
2. 准予免税的项目，如国债利息收入等。

【例题 7-43】下列各项中，企业在计算应纳税所得额时应在利润总额基础上进行调增的内容有（ ）。

- A. 企业投资国债取得利息收入 5000 元
- B. 企业支付的税收滞纳金 10000 元
- C. 企业从其投资的居民企业取得的现金股利 30000 元
- D. 企业支付超过企业所得税法规定标准的职工福利费 6000 元

【答案】BD

【解析】选项 AC 属于纳税调整减少的内容。

【例题-单选题】根据税法的规定，下列各项中，需要进行纳税调整的是（ ）。

- A. 公司债券的利息收入
- B. 国债利息收入
- C. 支付的合同违约金
- D. 无形资产转让的净收益

【答案】B

【解析】国债利息收入是免征所得税，不计入应纳税所得额。但国债利息收入已计入税前会计利润，所以，在计算应纳税所得额时应调整。

【暂时性差异】

【例题】甲公司 2014 年 12 月 31 日购入管理用设备一台，购买价款 40 万元（不考虑增值税）。甲公司预计使用年限为 2 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。假定税法规定此类固定资产最低折旧年限为 4 年，预计净残值及采用的折旧方法与会计规定相同，甲公司 2015 年至 2018 年度实现的利润总额均为 100 万元，假定甲公司不存在其他纳税调整事项，且不考虑其他相关因素。

要求：计算该企业在 2015 年度至 2018 年度应确认的递延所得税资产、当期所得税费用及当期应交所得税金额，并编制会计分录。

项目	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年
会计计提折旧金额	20	20	0	0
税法标准折旧金额	10	10	10	10
暂时性差异	10	10	-10	-10
利润总额	100	100	100	100
应纳税所得额	110	110	90	90
应交所得税①	27.5	27.5	22.5	22.5

××资产②	借记 2.5	借记 2.5	贷记 2.5	贷记 2.5
所得税费用会计利润×所得 税率③	25	25	25	25

1. 借：所得税费用 25
递延所得税资产 2.5
贷：应交税费—应交所得税 27.5
2. 借：所得税费用 25
递延所得税资产 2.5
贷：应交税费—应交所得税 27.5
3. 借：所得税费用 25
贷：应交税费—应交所得税 22.5
递延所得税资产 2.5
4. 借：所得税费用 25
贷：应交税费—应交所得税 22.5
递延所得税资产 2.5

一、应交所得税的计算

应交所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。

$$\text{应纳税所得额} = \text{税前会计利润(利润总额)} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额}$$

$$\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$$

【例题 7-44】甲公司 2020 年度利润总额（税前会计利润）为 19800000 元，所得税税率为 25%。甲公司全年实发工资、薪金为 2000000 元，职工福利费 300000 元，工会经费 50000 元，职工教育经费 210000 元；经查，甲公司当年营业外支出中有 120000 元为税款滞纳罚金。假定甲公司全年无其他纳税调整因素。

税法规定：

1. 企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除；
2. 企业发生的职工福利费支出，不超过工资、薪金总额 14%的部分准予扣除；
3. 企业拨缴的工会经费，不超过工资、薪金总额 2%的部分准予扣除；
4. 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额 8%的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除。

本例中，按税法规定，企业在计算当期应纳税所得额时，可以扣除工资、薪金支出 200 万元，扣除职工福利费支出 $28 (200 \times 14\%)$ 万元，工会经费支出 $4 (200 \times 2\%)$ 万元，职工教育经费支出 $16 (200 \times 8\%)$ 万元。

【甲公司：职工福利费 30 万元，工会经费 5 万元，职工教育经费 21 万元】

甲公司有两种纳税调整因素：

- (一) 已计入当期费用但超过税法规定标准的费用支出；
- (二) 已计入当期营业外支出但按税法规定不允许扣除的税收滞纳金 12 万元，这两种因素均应调整增加应纳税所得额。

甲公司当期所得税的计算如下：

$$\text{纳税调整数} = (30 - 28) + (5 - 4) + (21 - 16) + 12 = 20 (\text{万元})$$

$$\text{应纳税所得额} = 1980 + 20 = 2000 (\text{万元})$$

$$\text{当期应交所得税额} = 2000 \times 25\% = 500 (\text{万元})$$

【例题 7-45】甲公司 2020 年全年利润总额（即税前会计利润）为 1020 万元，其中包括本年收到的国债利息收入 20 万元，所得税税率为 25%。假定甲公司全年无其他纳税调整

因素。按照税法的有关规定，企业购买国债的利息收入免交所得税，即在计算应纳税所得额时可将其扣除。

甲公司当期所得税的计算如下：

$$\text{应纳税所得额} = 1020 - 20 = 1000 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期应交所得税额} = 1000 \times 25\% = 250 \text{ (万元)}$$

二、所得税费用的账务处理

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税费用} + \text{递延所得税费用}$$

$$\text{递延所得税费用} = (\text{递延所得税负债的期末余额} - \text{递延所得税负债的期初余额}) - (\text{递延所得税资产的期末余额} - \text{递延所得税资产的期初余额})$$

期末计算所得税费用	借：所得税费用 递延所得税资产【或在贷方】 贷：应交税费——应交所得税【当期所得税】 递延所得税负债【或在借方】
期末，将“所得税费用”结转到“本年利润”，结转后该科目应无余额。	借：本年利润 贷：所得税费用

【例题 7-46】2020 年家公司应交所得税税额 5000000 元，递延所得税负债年初数为 400000 元，年末数为 500000 元，递延所得税资产年初数为 250000 元，年末数为 200000 元。甲公司的会计处理如下；

$$\text{递延所得税费用} = (500000 - 400000) - (200000 - 250000) = 150000 \text{ (元)}$$

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税费用} = 5000000 + 150000 = 5150000 \text{ (元)}$$

借：所得税费用 5150000

贷：应交税费——应交所得税 5000000
递延所得税负债 100000
递延所得税资产 50000

【例题-单选题】(2020 年) 某企业 2019 年全年利润总额为 6035 万元，当年实现国债利息收入 45 万元，缴纳的税收滞纳金 10 万元，所得税税率为 25%。不考虑其他因素，该企业 2019 年度所得税费用为 () 万元。

- A. 1500 B. 1517.5 C. 1508.75 D. 1495

【答案】A

【解析】该企业 2019 年度的应纳税所得额 = 6035 - 45 + 10 = 6000 (万元)，所得税费用 = 应纳税所得额 × 所得税税率 = 6000 × 25% = 1500 (万元)。

【例题-单选题】(2018 年) 某公司 2018 年计算的当年应交所得税为 100 万元，递延所得税负债年初数为 30 万元、年末数为 35 万元，递延所得税资产年初数为 20 万元、年末数为 18 万元。不考虑其他因素，该公司 2018 年应确认的所得税费用为 () 万元。

- A. 103 B. 97 C. 127 D. 107

【答案】D

【解析】递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额) = (35 - 30) - (18 - 20) = 7 (万元)，所得税费用 = 应交所得税 + 递延所得税 = 100 + 7 = 107 (万元)，选项 D 正确。

【例题-单选题】(2018 年) 企业应纳税所得额为 800 万元，递延所得税负债期末、期初余额为 280 万元和 200 万元，递延所得税资产期末、期初余额为 150 万元和 110 万元，企业所得税税率为 25%，企业的所得税费用为 () 万元。

- A. 160 B. 240 C. 320 D. 200

【答案】B

【解析】所得费用=当期所得税+递延所得税，递延所得税=(递延所得税负债的期末余额-递延所得税负债的期初余额)-(递延所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额)=(280-200)-(150-110)=40(万元)，所以本题中所得费用=当期所得税(800×25%)+递延所得税(40)=240(万元)，选项B正确。

【例题-单选题】(2016年)某企业适用的所得税税率为25%。2015年度该企业实现利润总额500万元,应纳税所得额为480万元,影响所得税费用的递延所得税资产增加8万元。不考虑其他因素,该企业2015年度利润表“所得税费用”项目本期金额为()万元。

- A. 128 B. 112 C. 125 D. 120

【答案】B

【解析】该企业2015年度利润表“所得税费用”项目本期金额=480×25%-8=112(万元)。

【例题-判断题】(2017)利润表中“所得税费用”项目的本期金额等于当期所得税,而不应考虑递延所得税。()

【答案】×

【解析】根据会计准则规定,所得税费用为当期所得税和递延所得税之和,所以利润表中的“所得税费用”应包括递延所得税。

【例题-单选题】甲公司2017年度营业收入5020万元,营业成本3500万元,税金及附加120万元,期间费用合计320万元,资产减值损失50万元,营业外收入100万元,营业外支出10万元(其中税务罚款2万元),适用的企业所得税税率为25%,则甲公司应当确认的所得税费用为()万元。

- A. 280.5 B. 281 C. 257.5 D. 258

【答案】A

【解析】甲公司应当确认的所得税费用=(5020-3500-120-320-50+100-10+2)×25%=280.5(万元)。

【例题-单选题】Q公司2017年度应纳税所得额为2500万元,递延所得税资产期初余额50万元,期末余额20万元,递延所得税负债期初余额100万元,期末余额80万元,Q公司适用的企业所得税税率为25%,则Q公司2017年度应确认的所得税费用为()万元。

- A. 625 B. 635 C. 655 D. 645

【答案】B

【解析】所得费用=当期所得税+递延所得税=2500×25%+(80-100)-(20-50)=635(万元)。Q公司应当编制的会计分录为:

借: 所得费用	635
递延所得税负债	20
贷: 应交税费-应交所得税	625
递延所得税资产	30

四、本年利润

(一) 结转本年利润的方法

会计期末,结转本年利润的方法有表结法和账结法两种。

1. 表结法

表结法下,各损益类科目每月月末只需结出本月发生额和月末累计余额,不结转到“本年利润”科目,只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。但每月月末要将损益类科目的本月发生额

合计数填入利润表的本月数栏,同时将本月末累计余额填入利润表的本年累计数栏,通

过利润表计算反映各期的利润（或亏损）。

表结法下，年中损益类科目无须结转入“本年利润”科目，从而减少了转账环节和工作量，同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。

2. 账结法

账结法下，每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目。结转后“本年利润”科目的本月余额反映当月实现的利润或发生的亏损，“本年利润”科目的本年余额反映本年累计实现的利润或发生的亏损。账结法在各月均可通过“本年利润”科目提供当月及本年累计的利润（或亏损）额，但增加了转账环节和工作量。

【例题-单选题】（2020年）下列各项中，关于本年利润转账方法表述正确的是（ ）。

- A. 采用表结法，增加“本年利润”科目的结转环节和工作量
- B. 采用表结法，每月月末应将各损益类科目的余额结转记入“本年利润”科目
- C. 采用账结法，每月月末应将各损益类科目的余额结转记入“本年利润”科目
- D. 采用账结法，减少“本年利润”科目的转账环节和工作量

【答案】C

【解析】表结法下，各损益类科目每月只需结出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目。而账结法下，每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目。

【例题-多选题】（2018年）下列各项中，关于“账结法”结转本年利润的表述正确的有（ ）。

- A. “本年利润”科目可以提供当月及本年累计的利润（或亏损）额
- B. 每月月末需要编制结转损益的记账凭证
- C. 每月末将各损益类科目的余额转入“本年利润”科目
- D. 与“表结法”相比，减少了转账环节和相应的工作量

【答案】ABC

【解析】账结法下，每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目，选项B、C正确。账结法在各月均可通过“本年利润”科目提供当月及本年累计的利润（或亏损）额，但增加了转账环节和工作量，选项A正确，选项D不正确。

【例题-单选题】（2016年）下列各项中，关于会计期末结转本年利润的表结法表述正确的是（ ）。

- A. 表结法下不需要设置“本年利润”科目
- B. 年末不需要将各项损益类科目余额结转入“本年利润”科目
- C. 各月末需要将各项损益类科目发生额填入利润表来反映本期的利润(或亏损)
- D. 每月末需要编制转账凭证将当期各损益类科目余额结转入“本年利润”科目

【答案】C

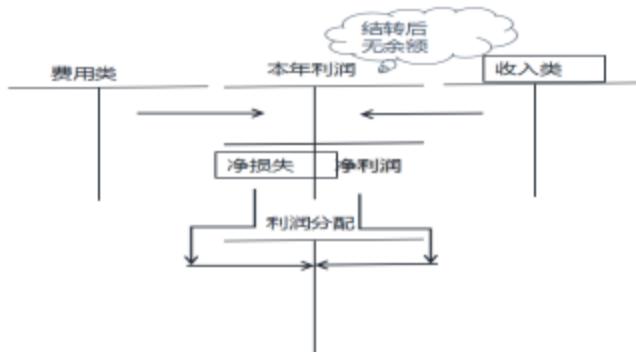
【解析】表结法下，各损益类科目每月月末只需结出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目，选项A错误，选项B错误；每月月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏，同时将本月末累计余额填入利润表的本年累计数栏，通过利润表计算反映各期的利润(或亏损)，选项C正确；每月月末不需编制转账凭证将当期各损益类科目余额转入“本年利润”科目，选项D错误。

【例题-判断题】（2018年）表结法下，各损益类科目每月月末需编制转账凭证，将在账上结计出各损益类科目本月发生额和月末累计余额结转入“本年利润”。（ ）

【答案】×

【解析】表结法下，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目。而账结法下，每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目。

(二) 账务处理



1. 损益类科目余额转入“本年利润”：

借：主营业务收入

其他业务收入

其他收益

公允价值变动损益（收益）

投资收益（收益）

营业外收入

资产处置损益（收益）

贷：本年利润

借：本年利润

贷：主营业务成本/其他业务成本/税金及附加/销售费用/管理费用

财务费用

资产减值损失

信用减值损失

营业外支出

所得税费用

投资收益（损失）

公允价值变动损益（损失）

资产处置损益（损失）

2. 确认所得税费用：

借：所得税费用

递延所得税资产【或在贷方】

贷：应交税费——应交所得税【当期所得税】

递延所得税负债【或在借方】

3. 将所得税费用结转入“本年利润”科目：

借：本年利润

贷：所得税费用

【名师点拨】结转后“本年利润”科目如为贷方余额，表示当年实现的净利润；如为借

方余额，表示当年发生的净亏损。

4. 将“本年利润”科目余额转入“利润分配——未分配利润”

借：本年利润

贷：利润分配——未分配利润【或反分录】

结转后“本年利润”科目应无余额。

【例题 7-47】乙公司 2020 年有关损益类科目的年末余额如表所示（该企业采用表结法年末一次结转损益类科目，所得税税率为 25%）。

科目名称	借或贷	结账前余额(万元)
主营业务收入	贷	600
其他业务收入	贷	70
其他收益	贷	15
投资收益	贷	100
营业外收入	贷	5
主营业务成本	借	400
其他业务成本	借	40
税金及附加	借	8
销售费用	借	50
管理费用	借	77
财务费用	借	30
营业外支出	借	25

(1) 将各损益类科目年末余额结转入“本年利润”科目：

①结转各项收入、利得类科目：

借：主营业务收入 600
其他业务收入 70
其他收益 15
投资收益 100
营业外收入 5
贷：本年利润 790

②结转各项费用、损失类科目：

借：本年利润 630
贷：主营业务成本 400
其他业务成本 40
税金及附加 8
销售费用 50
管理费用 77
财务费用 30
营业外支出 25

(2) 经过上述结转后，“本年利润”科目的贷方发生额合计 790 万元减去借方发生额合计 630 万元即为税前会计利润 160 万元。

(3) 假设乙公司 2019 年度不存在所得税纳税调整因素。

(4) 应交所得税 = $160 \times 25\% = 40$ (万元)

①确认所得税费用：

借：所得税费用 40
贷：应交税费——应交所得税 40

②将所得税费用结转入“本年利润”科目：

借：本年利润 40

贷：所得税费用 40

(5) 将“本年利润”科目年末余额 120 万元（790 万 - 630 万 - 40 万）转入“利润分配——未分配利润”科目：

借：本年利润 120

贷：利润分配——未分配利润 120

【例题-单选题】(2019 年) 下列各项中，年终结转后“利润分配—未分配利润”科目借方余额反映的是()。

- A. 本年实现的净利润
- B. 本年发生的净亏损
- C. 历年累积未分配的利润
- D. 历年累积未弥补的亏损

【答案】D

【解析】年终结转后，“利润分配—未分配利润”科目借方余额反映企业历年累积未弥补的亏损，选项 D 正确。

【例题-多选题】(2019 年) 下列各项中，应通过“利润分配”科目核算的有()。

- A. 提取法定盈余公积
- B. 用可供分配利润分配现金股利
- C. 用盈余公积转增资本
- D. 用盈余公积弥补亏损

【答案】ABD

【解析】

选项 A：

借：利润分配—提取法定盈余公积

贷：盈余公积—法定盈余公积

选项 B：

借：利润分配—应付现金股利

贷：应付股利

选项 C：

借：盈余公积

贷：实收资本/股本

选项 D：

借：盈余公积

贷：利润分配—盈余公积补亏

【例题-多选题】(2019 年) 某公司年初“利润分配—未分配利润”科目贷方余额为 700000 元，本年实现净利润 5000000 元，本年提取法定盈余公积 500000 元。宣告分配现金股利 2000000 元。不考虑其他因素，该公司当年结转本年利润及其分配的会计处理正确的有()。

A. 结转本年实现的净利润时：

借：本年利润 5000000

贷：利润分配—未分配利润 5000000

B. 结转本年实现的净利润时：

借：利润分配—未分配利润 5000000

贷：本年利润 5000000
c. 结转“利润分配”科目所属明细科目余额时：
借：利润分配—提取法定盈余公积 500000
—应付现金股利 2000000
贷：利润分配—未分配利润 2500000
D. 结转“利润分配”科目所属明细科目余额时：
借：利润分配—未分配利润 2500000
贷：利润分配—提取法定盈余公积 500000
—应付现金股利 2000000

【答案】AD

【解析】结转本年实现的净利润时：

借：本年利润 5000000
贷：利润分配—未分配利润 5000000
提取法定盈余公积：
借：利润分配—提取法定盈余公积 500000
贷：盈余公积—法定盈余公积 500000
宣告分配现金股利：
借：利润分配—应付现金股利 2000000
贷：应付股利 2000000
结转“利润分配”科目所属明细科目余额时：
借：利润分配—未分配利润 2500000
贷：利润分配—提取法定盈余公积 500000
—应付现金股利 2000000

【例题-多选题】(2014 年)下列关于结转本年利润账结法的表述中，正确的有()。

- A. “本年利润”科目本年余额反映本年累计实现的净利润或发生的亏损
- B. 各月均可通过“本年利润”科目提供当月及本年累计的利润(或亏损)额
- C. 年末时需将各损益类科目的全年累计余额结转入“本年利润”科目
- D. 每月月末各损益类科目需将本月的余额结转入“本年利润”科目

【答案】ABD

【解析】选项 C 属于表结法的特点。

【例题-单选题】甲公司本期营业利润 200 万元，资产减值损失 20 万元，营业外收入 15 万元，营业外支出 5 万元，所得税费用 52.5 万元，则甲公司本期的净利润为()万元。

- A. 147.5
- B. 142.5
- C. 150.5
- D. 157.5

【答案】D

【解析】净利润=营业利润+营业外收入-营业外支出-所得税费用=200+15-5-52.5=157.5(万元)。

【例题-单选题】甲公司 2017 年年初未分配利润为 80 万元，2017 年利润总额为 480 万元，所得税费用为 125 万元，按税后利润的 10% 和 5% 提取法定盈余公积和任意盈余公积，向投资者宣告分配现金股利 100 万元。甲公司 2017 年年末的未分配利润余额为()万元。

- A. 381.75
- B. 201.75
- C. 281.75
- D. 335

【答案】C

【解析】2017 年年末未分配利润=80+(480-125)×(1-10%-5%)-100=281.75(万元)。

同学，你掌握了吗？

1. 收入的五步法模型要掌握；
2. 一般销售收入的账务处理-7大模块等着你？
3. 判断控制权转移的迹象要熟悉！
4. 可变对价这个也得熟悉！
5. 判断时段履行履约义务的条件要掌握；
6. 合同成本有两个
7. 税金及附加包含的内容这个有点杂，要细分它；
8. 3大期间费用要掌握住它！
9. 利润三公式这个得掌握住它；
10. 营业外收入和营业外支出能分清就可以了；
11. 所得税费用这个很重要，递延当期要记牢；
12. 本年利润的框架要熟悉。