

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## (八) 初始费

1. 企业在合同开始(或接近合同开始)日向客户收取的无需退回的初始费应当计入交易价格
2. 企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关
  - (1) 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关, 并且该商品构成单项履约义务的, 企业应当在转让该商品时, 按照分摊至该商品的交易价格确认收入
  - (2) 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关, 但该商品不构成单项履约义务的, 企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时, 按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入
  - (3) 该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的, 该初始费应当作为未来将转让商品的预收款, 在未来转让该商品时确认为收入
3. 企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动, 但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的, 该初始费与未来将转让的已承诺商品相关, 应当在未来转让该商品时确认为收入, 企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动, 企业为该初始活动发生的支出确认为一项资产或计入当期损益

**【教材例 17-43】** 甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期 2 年的合同, 客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费 2 000 元之外, 甲公司还向客户收取了 50 元的入会费, 用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无需返还。本例中, 甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务, 而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务, 而只是一些内部行政管理性质的工作。因此, 甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了 50 元入会费, 但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分, 故应当作为健身服务的预收款, 与收取的年费一起在 2 年内分摊确认为收入。

本例中, 甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务, 而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务, 而只是一些内部行政管理性质的工作。因此, 甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了 50 元入会费, 但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分, 故应当作为健身服务的预收款, 与收取的年费一起在 2 年内分摊确认为收入。

## 【知识点 6】合同收入的列报

1. 企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债  
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  
企业拥有的无条件(即, 仅取决于时间流逝)向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示
2. 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
3. 按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理
4. 合同资产和合同负债在资产负债表中按照其流动性分别在“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”项目列示。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示, 不同合同下的合同资产和合同负债应当分别列示, 不得抵销

## 【知识点 7】费用的确认

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的总流出

### 【知识点 8】期间费用

期间费用包括管理费用、销售费用和财务费用。

#### （一）管理费用

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者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）、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、排污费以及行政管理部门等发生的固定资产修理费用等

原来的“矿产资源补偿费”和“企业车间固定资产修理费”不在管理费用科目核算

#### （二）销售费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用

#### （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

### 【知识点 9】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，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失

利润相关计算公式如下：

#### （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-资产减值损失-信用减值损失+其他收益+投资收益（-投资损失）+净敞口套期收益（-净敞口套期损失）+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）+资产处置收益（-资产处置损失）

其中：

营业收入是指企业经营业务所确认的收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入

营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额，包括主营业务成本和其他业务成本

资产减值损失是指企业计提各项资产减值准备所形成的损失

信用减值损失反映企业计提的各项金融工具信用减值准备所确认的信用损失

公允价值变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（或损失）

投资收益（或损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益（或发生的损失）

**【例题 17-18·单选题】**甲公司 2×20 年发生以下交易或事项：（1）销售商品确认收入 24 000 万元，结转成本 19 000 万元；（2）采用公允价值进行后续计量的投资性房地产取得出租收入 2 800 万元。2×20 年公允价值变动收益 1 000 万元；（3）报废固定资产损失 600 万元；（4）因持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产确认公允价值变动收益 800 万元；（5）确认商誉减值损失 2 000 万元，不考虑其他因素，甲 2×20 年营业利润是（ ）。

- A. 5 200 万元      B. 8 200 万元  
C. 6 200 万元      D. 6 800 万元

**【答案】D**

**【解析】**营业利润=事项（1）商品销售收入 24 000-结转销售成本 19 000+事项（2）租金收入 2 800+公允价值变动收益 1 000-事项（5）资产减值损失 2 000=6 800（万元）。

#### （二）利润总额

利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

其中：营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得

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

#### （三）净利润

净利润=利润总额-所得税费用

其中：所得税费用是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用

**【例题 17-19·单选题】**企业因下列交易事项产生的损益中，不影响发生当期营业利润的是（ ）。

- A. 固定资产报废净损失
- B. 投资于银行理财产品取得的收益
- C. 预计与当期产品销售相关的保修义务
- D. 因授予高管人员股票期权在当期确认的费用

**【答案】**A

**【解析】**固定资产报废净损失计入营业外支出，不影响当期营业利润，选项 A 正确。

**【知识点 10】**营业外收支的会计处理

（一）营业外收入

营业外收入是指企业发生的营业利润以外的收益。主要包括非流动资产毁损报废利得、债务重组利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等

（二）营业外支出

营业外支出是指企业发生的营业利润以外的支出，主要包括非流动资产毁损报废损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、固定资产盘亏损失等

**【例题 17-20·单选题】**下列各项中，不应计入营业外支出的是（ ）。

- A. 支付的合同违约金
- B. 发生的债务重组损失
- C. 向慈善机构支付的捐赠款
- D. 在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失

**【答案】**D

**【解析】**在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失计入所建工程项目成本，选项 D 错误。

**【例题·单选题】**2×20 年，甲公司发生的相关交易或事项如下：（1）以存货清偿债务，实现债务重组利得 20 万元；（2）固定资产盘盈 100 万元；（3）存货盘盈 10 万元；（4）固定资产报废利得 1 万元。不考虑其他因素，甲公司 2×20 年度应计入营业外收入的金额是（ ）。（2021 年）

- A. 11 万元
- B. 101 万元
- C. 131 万元
- D. 1 万元

**【答案】**D

**【解析】**事项（1）计入其他收益；事项（2）计入以前年度损益调整；事项（3）计入管理费用；事项（4）计入营业外收入。所以甲公司 2×20 年度应计入营业外收入的金额为 1 万元，选项 D 正确。

净利润加上其他综合收益扣除所得税影响后的净额为综合收益总额

本章小结：

- （1）收入的确认和计量
- （2）关于合同成本
- （3）关于特定交易的会计处理
- （4）期间费用
- （5）利润构成