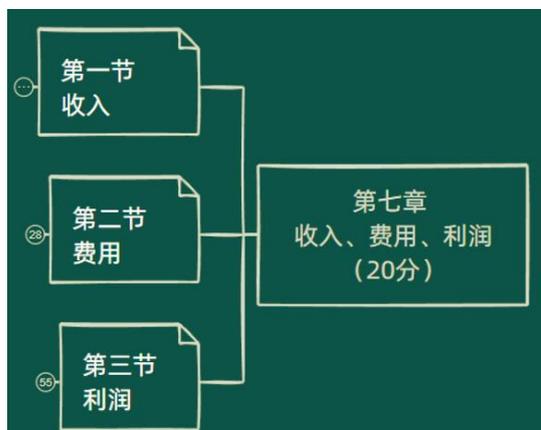


收入、费用和利润

本章框架



五步法模型

步骤	内容	处理类别
第一步	识别与客户订立的 合同	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	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 (时点义务、时段义务) 确认收入	确认

考点：收入的确认

(一) 识别与客户订立的合同

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：

项目	内容
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) 合同明确了 权利和义务 。
	(3) 有明确的支付条款。
	(4) 具有 商业实质 。

	(5) 对价很可能收回。
--	--------------

【多选题】下列各项中，企业与客户之间的合同同时满足（ ）条件，应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。

- A. 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自的义务
- B. 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务
- C. 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款
- D. 该合同具有商业实质，因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

答案：ABCD

解析：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；
- (4) 该合同具有商业实质，因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。

【多选题】下列属于收入确认与计量的步骤的有（ ）。

- A. 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务
- B. 识别合同中的单项履约义务
- C. 确定交易价格和合同履约成本
- D. 将交易价格分摊至各项履约义务

答案：BD

解析：选项 A 属于收入确认的前提条件；选项 C 只应包括确定交易价格；

(二) 识别合同中的单项履约义务

项目	内容
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
	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(成本 + 合理利润)

不满足上述条件，属于在某一时刻履行的履约义务。

在某一时段履行履约义务确认收入

项目	内容
	(1) 企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入
	(2) 当期收入=合同的交易价格总额×资产负债表日履约进度-以前会计期间累计已确认的收入
(3) 不能合理确定履约进度的情形	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

账务处理

时段履约	账务处理
(1) 实际发生成本时	借：合同履约成本 贷：银行存款、应付职工薪酬等
(2) 确认收入并结转成本时	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 贷：合同履约成本

【单选题】甲公司 2023 年 10 月承接了一项安装服务，合同总收入为 1000 万元，合同预计总成本为 500 万元，合同价款已收取，甲公司按照履约进度确认收入。2023 年已经确认 400

万的收入，至 2024 年年底，该安装服务的履约进度累计为 70%。2024 年甲公司应确认的收入为（ ）万元。

- A.1000
- B.700
- C.300
- D.500

答案：C

解析：2024 年甲公司应确认的收入=1000×70%-400=300（万元），选项 C 正确。

【单选题】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（ ）金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

- A.预计能够得到补偿的成本
- B.已经发生的成本
- C.预计将发生的成本
- D.合同总价款

答案：B

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。

（三）履行每一单项履约义务时确认收入

对于在某一时点履行的履约义务，企业在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列迹象：

- （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。
- （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。
- （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。
- （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。
- （5）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。

一般销售商品业务收入的账务处理：

时点履约	账务处理
1.一般销售商品业务收入的账务处理	借：银行存款、应收账款、合同资产、合同负债等 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 借：应收账款【代垫运杂费】 贷：银行存款
2.未达到“很可能收回”收入确认条件	借：发出商品【成本价】 贷：库存商品【成本价】
时点履约	账务处理
3.销售原材料	借：银行存款、应收票据、应收账款 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、周转材料

委托代销，委托方和受托方的账务处理

委托方	受托方
1.发出商品时： 借：发出商品 贷：库存商品	1.收到商品： 借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
委托方	受托方

<p>2.收到代销清单、代销手续费发票时：</p> <p>借：应收账款</p> <p> 贷：主营业务收入</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>借：主营业务成本</p> <p> 贷：发出商品</p> <p>借：销售费用——代销手续费</p> <p> 应交税费——应交增值税（进项税额）</p> <p> 贷：应收账款</p>	<p>2.对外销售时：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：受托代销商品</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）</p>
<p>委托方</p>	<p>受托方</p>
<p>3.收到受托方支付的货款时：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收账款</p>	<p>3.收到委托方开具的增值税专用发票：</p> <p>借：受托代销商品款</p> <p> 贷：应交税费——应交增值税（进项税额）</p>

	贷：应付账款 4.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 应交税费——应交增值税（销项税额）
--	---

考点：收入的计量

（一）确定交易价格（应当对可变对价进行估计）

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。

（二）将交易价格分摊至各单项履约义务

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。

【单选题】甲企业与乙客户签订一项合同，合同约定的价款为600万元、工期为16个月，若提前1个月完工，乙客户将额外奖励3万元。甲企业估计工程提前1个月完工的概率为95%。甲企业按最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。不考虑其他因素，甲企业确定该项合同的交易价格为（ ）万元。（2025年）

- A.600
- B.603
- C.602.85
- D.570

答案：B

解析：本题中，由于甲企业按照最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，而其预计提前1个月完工的概率为95%，所以预计有权收取的对价为603万元（固定金额600万元和可变金额3万元），即甲企业确定该项合同的交易价格为603万元。

【单选题】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4万元。E、F产品不含增值税的单独售价分别为3万元和2万元。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.2.4
- C.1.6
- D.1

答案：B

解析：E 产品应分摊的交易价格 = $[3 / (3 + 2)] \times 4 = 2.4$ （万元）。

考点：合同成本

合同履约成本	账务处理
(1) 发生合同履约成本	借：合同履约成本 贷：银行存款/应付职工薪酬/原材料等
(2) 摊销时	借：主营业务成本、其他业务成本 贷：合同履约成本
合同取得成本	账务处理
(1) 发生合同取得成本 (增量成本，如销售佣金)	借：合同取得成本 贷：银行存款
(2) 每期确认收入，摊销合同取得成本时	借：销售费用（销售佣金的情形） 贷：合同取得成本

【单选题】下列各项中，应确认为合同取得成本的是（ ）。

- A. 投标费
- B. 销售佣金
- C. 投标发生的差旅费
- D. 聘请外部律师尽职调查费

答案：B

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，增量成本是指不取得合同就不会发生的成本；选项 ACD 都属于不管是否取得合同都会发生的成本，不属于合同取得成本。

考点：特定交易的会计处理

（一）附有销售退回条款的销售

借：应收账款

贷：主营业务收入

预计负债——应付退货款【按照预期因销售退回将退还的金额确认负债】

应交税费——应交增值税(销项税额)

借：主营业务成本

 应收退货成本

 贷：库存商品

企业应在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债。

每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

（二）附有质量保证条款的销售

作为单项履约义务的质量保证应当进行相应的会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。

（三）附有客户额外购买选择权的销售

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。

对于该项重大权利，企业应当将其与原购买的商品单独区分，作为单项履约义务。按照各单项履约义务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。其中，分摊至重大选择权的交易价格与未来的商品相关，企业应当在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。