



第 27 讲 履行履约义务确认收入的账务处理

三、履行履约义务确认收入的账务处理

（一）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。

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。

【注】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。

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。（边履约边受益）

【综合例题】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，由另外一家运输公司接替企业继续提供该运输服务。

【解析】由于 A 市到 C 市之间的运输服务是无需重新执行的，因此，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，所以，企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。

企业在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务，如果该继续履行合同的企业实质上无需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。

2. 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（边建造边转移）

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，如果客户在企业创建该商品的过程中就能够控制这些商品，应当认为企业提供该商品履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

【综合例题】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。

【解析】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。

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。（私人订制+合格收款权）

收取款项：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。



【综合例题】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%。2×19 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 500 000 元，增值税税额为 45 000 元，装修费用每月末按完工进度支付。2×19 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 2×19 年 12 月 31 日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本 100 000 元（假定均为装修人员薪酬），估计还将发生劳务成本 300 000 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 100 000 元：

借：合同履约成本 100 000
贷：应付职工薪酬 100 000

（2）2×19 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本

2×19 年 12 月 31 日确认的劳务收入=500 000×25%-0=125 000（元）

借：银行存款 136 250
贷：主营业务收入 125 000
应交税费—应交增值税（销项税额） 11 250
借：主营业务成本 100 000
贷：合同履约成本 100 000

2×20 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。2×20 年 1 月，为完成该合同发生劳务成本 180 000 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 120 000 元。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本 180 000 元

借：合同履约成本 180 000
贷：应付职工薪酬 180 000

（2）2×20 年 1 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本：

2×20 年 1 月 31 日确认的劳务收入=500 000×70%-125 000=225 000（元）

借：银行存款 245 250
贷：主营业务收入 225 000
应交税费—应交增值税（销项税额） 20 250
借：主营业务成本 180 000
贷：合同履约成本 180 000

2×20 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。2×20 年 2 月，为完成该合同发生劳务成本 120 000 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 120 000 元：

借：合同履约成本 120 000
贷：应付职工薪酬 120 000

（2）2×20 年 2 月 28 日确认劳务收入并结转劳务成本：



2×20 年 2 月 28 日确认的劳务收入=500 000-125 000-225 000=150 000 (元)

借：银行存款 163 500

贷：主营业务收入 150 000

应交税费—应交增值税（销项税额） 13 500

借：主营业务成本 120 000

贷：合同履约成本 120 000

（二）在某一时刻履行履约义务确认收入

对于在某一时刻履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，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，即客户已实物占有该商品实务。
- （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。

【例题 1·单选题】甲公司为增值税一般纳税人。2017 年 12 月 1 日，与乙公司签订了一项为期 6 个月的咨询合同，合同不含税总价款为 60 000 元，当日收到总价款的 50%，增值税税额为 1 800 元。截至年末，甲公司累计发生劳务成本 6 000 元，估计还将发生劳务成本 34 000 元，甲公司履约进度按照已发生的成本占估计总成本的比例确定。不考虑其他因素，2017 年 12 月 31 日，甲公司应确认该项劳务的收入为（ ）元。（2018 年改编）

A. 9 000 B. 30 000 C. 6 000 D. 40 000

【答案】A

【解析】履约进度按照已发生的成本占估计总成本的比例确定履约进度
 $=6\,000 \div (6\,000 + 34\,000) \times 100\% = 15\%$ ，所以应确认的收入 $=60\,000 \times 15\% = 9\,000$ （元）。

1. 一般销售商品业务收入的账务处理

会计分录为：

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）

借：主营业务成本

贷：库存商品等

【综合例题】甲公司向乙公司销售商品一批，开具的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；甲公司收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票一张，票面金额为 452 000 元，期限为 2 个月；甲公司以银行存款支付代垫运费，增值税专用发票上注明运输费 2 000 元，增值税税额为 180 元，所垫运费尚未收到；该批商品成本为 320 000 元；乙公司收到商品并验收入库。

【解析】本例中甲公司已经收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，销售商品为单项履约义务且属于在某一时刻履行的履约义务。



甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确认收入时：

借：应收票据 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

(2) 结转成本时：

借：主营业务成本 320 000
 贷：库存商品 320 000

(3) 代垫运费时：

借：应收账款 2 180
 贷：银行存款 2 180

2. 已经发出商品但不能确认收入的账务处理

会计分录：

借：发出商品

 贷：库存商品

发生增值税纳税义务时：

借：应收账款

 贷：应交税费—应交增值税（销项税额）

待符合收入确认条件时按一般销售确认收入即可。

【例题 2•多选题】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（ ）。(2016 年)

- 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结转成本，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。

3. 商业折扣、现金折扣和销售退回的账务处理

(1) 商业折扣

商业折扣是指企业为促进商品销售而给予的价格扣除。其本质影响的是收入“五步法”的第三步，确定交易价格。

(2) 现金折扣

现金折扣是指债权人为了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。

【注】现金折扣发生在商品销售之后，是否发生以及发生多少要视客户的付款情况而定，企业在确认销售商品收入时不能确定现金折扣金额。因此，企业销售商品涉及现金折扣的，应



当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣实际上是企业为了尽快回笼资金而发生的理财费用，应在实际发生时计入当期财务费用。

（3）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。

会计分录为：

借：主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

 贷：应收账款等

借：库存商品

 贷：主营业务成本

【综合例题】甲公司 2×19 年 5 月 20 日销售 A 商品一批，增值税专用发票上注明售价为 350 000 元，增值税税额为 45 500 元，该批商品成本为 182 000 元。A 商品于 2×19 年 5 月 20 日发出，客户于 5 月 27 日付款。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。2×19 年 9 月 16 日，该商品质量出现严重问题，客户将该批商品全部退回给甲公司。甲公司同意退货，于退货当日支付了退货款，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。

【解析】甲公司应编制如下会计分录：

①2×19 年 5 月 20 日确认收入时：

借：应收账款 395 500

 贷：主营业务收入 350 000

 应交税费—应交增值税（销项税额） 45 500

借：主营业务成本 182 000

 贷：库存商品 182 000

②2×19 年 5 月 27 日收到货款时：

借：银行存款 395 500

 贷：应收账款 395 500

③2×19 年 9 月 16 日销售退回时：

借：主营业务收入 350 000

 应交税费—应交增值税（销项税额） 45 500

 贷：银行存款 395 500

借：库存商品 182 000

 贷：主营业务成本 182 000

4. 销售材料等存货的账务处理

企业在日常活动中会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。

会计分录为：

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 3•多选题】下列各项中，应计入工业企业其他业务收入的有（ ）。 （2014 年改编）

- A. 出售原材料取得的收入
- B. 随同商品出售且单独计价的包装物取得的收入
- C. 股权投资取得的现金股利收入
- D. 固定资产处置收入

【答案】AB

【解析】工业企业的股权投资取得的现金股利收入应该计入投资收益核算，选项 C 错误，固定资产处置收益计入“资产处置损益”，选项 D 错误。

