



初级会计实务教材精讲班

考点 6 在某一时段内完成的商品销售收入的账务处理

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。	
项目	内容
满足右边条件之一的，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。

(一) 合同成本与合同负债	
1. 合同取得成本	
项目	内容
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。
	【考试 1】如销售佣金，若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。 【考试 2】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，
2. 合同履约成本	合同履约成本是指企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、属于《企业会计准则第 14 号—收入》（2019）规范范围并且按照该准则应当确认为一项资产的成本。
项目	满足的条件
合同履约成本	（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。
	（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。
企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益： 一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。 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），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。 三是与履约义务中已履行（包括已全部期行或部分履行）部分相关的支出。即该支出与企业过去的履约活动相关。	



老会计-用心传递温度

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。

企业发生合同履约成本时

借：合同履约成本

贷：银行存款

应付职工薪酬

原材料等

对合同履约成本进行摊销时：

借：主营业务成本

其他业务成本

贷：合同履约成本

3. 合同负债

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。

（二）合同取得成本及销售收入的账务处理

发生合同取得成本时：

借：合同取得成本

贷：银行存款/应付职工薪酬

对合同取得成本进行摊销时：

借：销售费用

贷：合同取得成本

【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 10 000 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

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 60 000

管理费用 25 000

贷：银行存款 85 000

（2）每月确认服务收入，摊销合同取得成本：

每月服务收入 = $[1\,908\,000 \div (1 + 6\%)] \div 12 = 150\,000$ （元）

每月摊销合同取得成本 = $60\,000 \div 5 \div 12 = 1\,000$ （元）

借：应收账款 159 000

贷：主营业务收入 159 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 9 000

借：销售费用 1 000

贷：合同取得成本 1 000



老会计-用心传递温度

(3) 确认销售部门经理奖金时:

借: 销售费用 10 000
贷: 应付职工薪酬 10 000

(4) 发放销售部门经理奖金时:

借: 应付职工薪酬 10 000
贷: 银行存款 10 000

(三) 合同履约成本及销售收入的账务处理

发生合同履约成本时:

借: 合同履约成本
贷: 银行存款/应付职工薪酬/原材料

对合同履约成本进行摊销时:

借: 主营业务成本/其他业务成本
贷: 合同履约成本

【例 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, 装修费用每月月末按完工进度支付。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。截至 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, 并属于在某一时段内展行的履约义务; 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:

借: 合同履约成本 100 000
贷: 应付职工薪酬 100 000

(2) 2020 年 12 月 31 日, 确认劳务收入、结转劳务成本:

2020 年 12 月 31 日应确认的劳务收入 = $500000 \times 25\% = 125\ 000$ (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) 11 250

借: 主营业务成本 100 000
贷: 合同履约成本 100 000

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 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。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 实际发生劳务成本:

借: 合同履约成本 180 000
贷: 应付职工薪酬 180 000

(2) 2021 年 1 月 31 日, 确认劳务收入、结转劳务成本:



老会计-用心传递温度

2021 年 1 月 31 日应确认的劳务收入 = $500000 \times 70\% - 125\ 000 = 225\ 000$ (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

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税款。2021 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:

借: 合同履约成本 120 000
 贷: 应付职工薪酬 120 000

(2) 2021 28 日, 确认劳务收入、结转劳务成本:

2021 28 日应确认的劳务收入 = $500000 - 125\ 000 - 225\ 000 = 150\ 000$ (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

【例 7-17】 甲公司为增值税一般纳税人, 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 3 816 元, 可在未来的 12 个月内在该俱乐部健身, 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。

甲公司应按照直线法确认收入, 每月应当确认的收入 = $[3\ 816 \div (1 + 6\%)] \div 12 = 300$ (元)

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 3 816
 贷: 合同负债 3 600
 应交税费——待转销项税额 216

(2) 7 月 31 日, 确认收入, 同时将对应的待转销项税额确认为销项税额:

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 个月内每月确认收入会计分录同上。



老会计-用心传递温度

【例 7-18】甲公司经营一家酒店，为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 6%，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 424 000 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) 确认资产折旧、摊销费用：

借：合同履约成本	185 000
贷：累计折旧	120 000
累计摊销	65 000

(2) 12 月确认酒店服务收入，摊销合同履约成本：

借：银行存款	424 000
贷：主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	24 000
借：主营业务成本	185 000
贷：合同履约成本	185 000

本节知识点回顾

掌握一般销售商品的会计处理

掌握可变对价的账务处理

确认合同取得成本

确认合同履约成本