



2023 初级会计职称《初级会计实务》精讲班

考点 3 会计科目设置

项目	内容
主营业务收入	核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。
其他业务收入	核算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、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料等实现的收入。
主营业务成本	核算企业确认销售商品、提供服务等主营业务收入时应结转的成本。
其他业务成本	核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所形成的成本，包括出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额、销售材料的成本等。
合同取得成本	核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。
合同履约成本	核算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。
合同资产	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）。
合同负债	核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。
【提示】企业发生减值的，还应当设置“合同履约成本减值准备”“合同取得成本减值准备”“合同资产减值准备”等科目进行核算。	

【例题·判断题】通过竞标获得一项咨询合同，其为投标发生的差旅费应计入合同取得成本。（ ）（2022 年）

【答案】错误

【解析】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除非这些支出明确由客户承担。

【例题·多选题】下列各项中，关于合同取得成本的表述正确的是（ ）。（2022 年）

- A. 合同取得成本是所签订合同的对象或内容本身所直接发生的费用
- B. 企业发生合同取得成本时应借记“合同取得成本”科目
- C. 企业发生合同取得成本时应借记“合同资产”科目
- D. 合同取得成本是企业为取得合同发生的预期能够收回的增量成本

【答案】BD

【解析】选项 A 表述错误，选项 D 表述正确，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，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，如销售佣金等。选项 B 表述正确，选项 C 表述错误，企业发生合同取得成本时应借记“合同取得成本”科目。

考点 4 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点履行的履约义务。对于在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。
在判断控制权是否转移时，企业应当综合考虑下列迹象：	



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。
例如，甲企业与客户签订销售商品合同，约定客户有权定价且在收到商品无误后 10 日内付款。在客户收到甲企业开具的发票、商品验收入库后，客户能够自主确定商品的销售价格或商品的使用情况，此时甲企业享有收款权利，客户负有现时付款义务。
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。
例如，房地产企业向客户销售商品房，在客户付款后取得房屋产权证时，表明企业已将该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实物。
例如，企业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。
例如，甲房地产公司向客户销售商品房办理产权转移手续后，该商品房价格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房所有权上的主要风险和报酬。
5. 客户已接受该商品。
例如，企业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。

(二) 现金结算方式销售业务的账务处理

1. 确认收入时
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）
2. 结转销售商品成本：
借：主营业务成本
 贷：库存商品

【例 7-3】2022 年 6 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 100000 元，增值税税额为 13 000 元；当日甲公司收到乙公司支付的款项存入银行；该批商品的实际成本为 90 000 元；乙公司收到商品并验收入库。

本例中甲公司已经收到乙公司支付的货款，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义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）确认收入时：

借：银行存款	113 000
贷：主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13 000

（2）结转销售商品成本：

借：主营业务成本	90 000
贷：库存商品	90 000

(三) 委托收款结算方式销售业务的账务处理



1. 确认收入时：

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）

银行存款

2. 结转销售商品成本：

借：主营业务成本

贷：库存商品

3. 收到收款通知：

借：银行存款

贷：应收账款

【例 7-4】2022 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 50 000 元，增值税税额为 6 500 元；甲公司用银行存款 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 40 000 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。该业务属于某一时点履约义务，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	57 590
贷：主营业务收入	50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	6 500
银行存款	1090

【考点】应收账款入账价值=价款+销项税+代客户垫付运费

$$= 50\,000 + 6\,500 + 1090$$

$$= 57\,590$$

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本	40 000
贷：库存商品	40 000

（2）7 月 6 日，收到收款通知：

借：银行存款	57 590
贷：应收账款	57 590

（四）商业汇票结算方式销售业务的账务处理

1. 确认收入时：

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）

2. 结转销售商品成本：

借：主营业务成本

贷：库存商品

【例 7-5】甲公司向乙公司销售一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 300 000 元，增值税税额为



39 000 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 339000 元，期限 3 个月；该批商品成本为 240 000 元；乙公司收到商品并验收入库。该业务属于某一时点履约义务，甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认收入时：

借：应收票据	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

（2）结转销售商品成本：

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. 确认收入时：

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）	

2. 结转销售商品成本：

借：主营业务成本	
贷：库存商品	

3. 收到货款时：

借：银行存款	
贷：应收账款	

考点 4 一般商品销售收入的账务处理

【例 7-6】2022 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 10 000 元，增值税税额为 1 300 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 8 000 元。

8 月 31 日，甲公司收到乙公司支付的货款 11 300 元存入银行。该业务属于某一时点履约义务，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	11 300
贷：主营业务收入	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 300

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本	8 000
贷：库存商品	8 000

（2）8 月 31 日，收到收款通知：

借：银行存款	11 300
贷：应收账款	11 300

【例 7-7】2022 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 24 000 元，合同价款为 25 000 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 25 000 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。2022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。2022年6月1日，甲公司收到客户支付的货款存入银行。

本例中，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。

甲公司应先将交易价格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 = $[6000 \div (6000 + 24000)] \times 25000 = 5000$ （元）

分摊至B商品的合同价款 = $[24000 \div (6000 + 24000)] \times 25000 = 20000$ （元）

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	5000
贷：主营业务收入	5000
借：主营业务成本	4200
贷：库存商品	4200

（2）5月1日，交付B商品时

借：应收账款	28250
贷：合同资产	5000
主营业务收入	20000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3250
借：主营业务成本	18000
贷：库存商品	18000

（3）6月1日，收到货款时

借：银行存款	28250
贷：应收账款	28250

（六）发出商品业务的账务处理

1. 发出商品：

借：发出商品
贷：库存商品

【提示】如已发出的商品被客户退回，应编制相反的会计分录。

2. 收到货款或取得收取货款权利时，确认收入：

借：银行存款/应收账款
贷：主营业务收入
应交税费——应交增值税（销项税额）

3. 结转销售商品成本时：

借：主营业务成本
贷：发出商品