



## 第七章 收入、费用和利润

### 第一节 收入

#### 一、收入概述

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。按照企业主要经营业务等经常性经营活动实现的收入，通常将收入分为**主营业务收入**和**其他业务收入**。

【例题 1·单选题】下列各项中，属于企业“营业收入”的是（ ）。

- A. 出租固定资产取得的租金
- B. 接受捐赠取得的现金
- C. 出售无形资产取得的净收益
- D. 股权投资取得的现金股利

【答案】A

【解析】选项 B 计入营业外收入；选项 C 计入资产处置损益；选项 D 计入投资收益。

【例题 2·多选题】下列各项中，属于工业企业“营业收入”的有（ ）。

- A. 债权投资的利息收入
- B. 出租无形资产的租金收入
- C. 销售产品取得的收入
- D. 出售无形资产的净收益

【答案】BC

【解析】选项 A 计入投资收益；选项 B 计入其他业务收入；选项 C 计入主营业务收入；选项 D 计入资产处置损益；选项 BC 属于工业企业的营业收入。

#### 二、收入的确认与计量

收入确认和计量大致分为五步，即按照“五步法”模型进行处理：

第一步：识别与客户订立的合同
第二步：识别合同中的单项履约义务
第三步：确定交易价格
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确认收入

##### （一）识别与客户订立的合同

合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

##### 1、收入确认的原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

##### 2、收入确认的前提条件

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**，即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**。



## 老会计-用心传递温度

【注】很可能的概率区间为： $50% < \text{发生的可能性} \leq 95\%$ 。

【例题 3·多选题】甲省 A 市长江公司与乙省 B 市某客户签订一项石油供货合同，根据合同约定该批石油交货地点为乙省 B 市。乙省 B 市的黄河公司与甲省 A 市的某客户签订石油购买合同，根据合同约定该批石油交货地点为甲省 A 市。随即长江公司与黄河公司签订合同，约定石油互换协议，即甲省 A 市长江公司供应黄河公司客户石油，乙省 B 市的黄河公司供应长江公司客户石油。不考虑其他因素，下列说法正确的有（ ）。

- A. 长江公司与其客户签订的合同应确认收入
- B. 黄河公司与其客户签订的合同应确认收入
- C. 长江公司与黄河公司签订的互换协议应各自确认收入
- D. 长江公司与黄河公司签订的互换协议不应确认收入

【答案】ABD

【解析】长江公司与黄河公司签订互换石油协议并不具有商业实质，不满足识别与客户订立合同中第（4）项，所以不能确认收入。

### （二）识别合同中的单项履约义务

履约义务是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。

企业应当将向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺以及向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺作为单项履约义务。

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。

【例题 4·单选题】下列各项中，构成企业履约义务的是（ ）。

- A. 甲公司为履行合同而进行的前期客户档案的管理
- B. 乙公司销售商品合同中约定保修期为 1 年
- C. 丙公司为履行合同而进行的行政管理工作
- D. 丁公司为履行合同而对客户进行会籍管理

【答案】B

【解析】选项 A、C 和 D 为履行合同而应开展的初始活动，所以不构成履约义务。

### （三）确定交易价格。

交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额，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。合同条款所承诺的对价，可能是固定金额、可变金额或两者兼有。

### （四）将交易价格分摊至各单项履约义务。

当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，分摊的方法是在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价（企业向客户单独销售商品的价格）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

【综合例题】甲企业与客户签订合同，向其销售 A、B、C 三件产品，不含增值税的合同总价款为 10000 元，A、B、



## 老会计-用心传递温度

C 产品的不含增值税单独售价分别为 5000 元、3500 元和 7500 元，合计 16000 元。本例中甲企业应按照 A、B、C 产品各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例进行分摊：产品应当分摊的交易价格=5000÷16000×10000=3125（元）

产品应当分摊的交易价格=3500÷16000×10000=2187.5（元）

产品应当分摊的交易价格=7500÷16000×10000=4687.5（元）

（五）履行各单项履约义务时确认收入。

当企业将商品转移给客户，客户取得了相关商品的控制权，意味着企业履行了合同履约义务，此时，企业应确认收入。企业将商品控制权转移给客户，可能是在某一时段内（即履行履约义务的过程中）发生，也可能在某一时点（即履约义务完成时）发生。企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

### 三、在某一时点完成的商品销售收入的账务处理

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。
- （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。

**【综合例题】**2020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13000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90000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	113000
贷：主营业务收入	100000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13000

（2）结转销售商品成本：

借：主营业务成本	90000
贷：库存商品	90000

如果企业向客户转让商品的对价未达到“很可能收回”很可能收回“收入确认条件，在发出商品时，企业不应确认收入：

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 5·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（ ）。

- 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。

#### 四、在某一时段内完成的商品销售收入的账务处理

①本期收入=总收入×履约进度-确认过的收入

②本期成本=总成本×履约进度-确认过的成本

【提示】当履约进度不能合理确定时，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。

【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 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，全部由甲公司自行完成；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。

（1）实际发生劳务成本 100000 元：

借：合同履约成本 100000  
    贷：应付职工薪酬 100000

（2）2020 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本：

2020 年 12 月 31 日确认的劳务收入=500000×25%=125000（元）。

借：银行存款 136250  
    贷：主营业务收入 125000  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 11250

借：主营业务成本 100000  
    贷：合同履约成本 100000

#### 五、可变对价的账务处理

（一）可变对价的管理

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

若合同中存在可变对价，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。



## 老会计-用心传递温度

### ①期望值

按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。

### ②最可能发生金额

按照一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额。

## 六、合同成本

### 1、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**，应当作为合同取得成本确认为一项资产。

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。例如，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。

### 2、合同履约成本

同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

- (1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用。
- (2) 该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。
- (3) 该成本预期能够收回。

会计分录为：

借：合同履约成本

    贷：原材料、应付职工薪酬、银行存款等

借：主营业务成本

    贷：合同履约成本

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

- (1) 管理费用，除非这些费用明确由客户承担；
- (2) 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；
- (3) 与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关；
- (4) 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。

**【综合例题】**甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个服务期为 5 年的客户，该客户每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 10000 元。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 支付相关费用：

借：合同取得成本	60000
管理费用	25000
贷：银行存款	85000

(2) 每月确认服务收入，摊销合同取得成本：

服务收入=1908000÷(1+6%)÷12=150000(元)

每月摊销合同取得成本=60000÷5÷12=1000(元)



## 老会计-用心传递温度

借：应收账款	159000	
贷：主营业务收入		150000
应交税费——应交增值税（销项税额）		9000
借：销售费用	1000	
贷：合同取得成本		1000
（3）确认销售部门经理奖金时：		
借：销售费用	10000	
贷：应付职工薪酬		10000
（4）发放销售部门经理奖金时：		
借：应付职工薪酬	10000	
贷：银行存款		10000

### 七、特定交易的会计处理

#### （一）附有销售退回条款的销售

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；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额确认一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

**【例题】**甲公司是一家健身器材销售公司，2023年10月1日，甲公司向乙公司销售5 000件健身器材，单位销售价格为500元，单位成本为400元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为250万元，增值税税额为32.5万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于2023年12月1日之前支付货款，在2024年3月31日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为20%。在2023年12月31日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有10%的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。

甲公司的账务处理如下：

#### （1）2023年10月1日发出健身器材时：

借：应收账款		2 825 000
贷：主营业务收入	(2 500 000× 80%)	2 000 000
预计负债——应付退货款		500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		325 000
借：主营业务成本	1 600 000	
应收退货成本	400 000	
贷：库存商品	(400 ×5 000)	2 000 000

#### （2）2023年12月1日前收到货款时：

借：银行存款	2 825 000	
贷：应收账款		2 825 000

#### （3）2023年12月1日，甲公司对退货率进行重新评估：

借：预计负债——应付退货款	250 000	
贷：主营业务收入		250 000
借：主营业务成本	200 000	
贷：应收退货成本		200 000



## 老会计-用心传递温度

(4) 2024年3月31日发生销售退回, 实际退货量为400件, 退货款项已经支付:

借: 库存商品	(400×400)	160 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	(500×400×13%)	26 000
预计负债——应付退货款		250 000
贷: 主营业务收入		50 000
银行存款(500×400×113%)		226 000
应收退货成本		160 000
借: 主营业务成本	40 000	(少退100件结转的成本)
贷: 应收退货成本		40 000

### (二) 附有质量保证条款的销售

对于客户能够选择单独购买质量保证的, 表明该质量保证构成单项履约义务; 对于客户虽然不能选择单独购买质量保证, 但如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的, 也应当作为单项履约义务。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。

**【例题】**甲公司与客户签订合同, 销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题, 甲公司负责提供质量保证服务。此外, 在此期间内, 由于客户使用不当(例如手机进水)等原因造成的产品故障, 甲公司也免费提供维修服务。该维修服务不能单独购买。

本例中, 甲公司的承诺包括: 销售手机、提供质量保证服务以及维修服务。

甲公司针对产品的质量问题的质量保证服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准, 因此不构成单项履约义务。

甲公司对由于客户使用不当而导致的产品故障提供的免费维修服务, 属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务, 尽管其没有单独销售, 但该服务与手机可明确区分, 应该作为单项履约义务。

### (三) 附有客户额外购买选择权的销售

企业在销售商品的同时, 有时会向客户授予选择权、允许客户据此免费或者以折扣价格购买额外的商品, 此种情况称为附有客户额外购买选择权的销售。企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等。

**【例题】**2023年1月1日, 甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划, 客户在甲公司每消费10元可获得1个积分, 每个积分从次月开始在购物时可以抵减1元。截至2023年1月31日, 客户共消费100 000元, 可获得10 000个积分, 根据历史经验, 甲公司估计该积分的兑换率为95%。

上述金额均不包含增值税, 且假定不考虑相关税费影响(计算结果保留整数)。

本例中, 甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利, 应当作为一项单独的履约义务。

客户购买商品的单独售价合计为100 000元, 考虑积分的兑换率, 甲公司估计积分的单独售价为9 500元(10 000×1×95%)。甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊, 具体如下:

商品分摊的交易价格=[100 000÷(100 000+9 500)]×100 000=91 324(元)

积分分摊的交易价格=[9 500÷(100 000+9 500)]×100 000=8 676(元)

因此, 甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入91 324元, 同时确认合同负债8 676元。

借: 银行存款	100 000
贷: 主营业务收入	91 324



## 老会计-用心传递温度

合同负债 8 676

截至2023年12月31日，客户共兑换了4 500个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换9 500个积分。因此，甲公司以客户已兑换的积分占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。积分应当确认的收入=4 500÷9 500×8 676=4 110（元）；剩余未兑换的积分=8 676-4 110=4 566（元），

仍然作为合同负债。

借：合同负债 4 110  
贷：主营业务收入 4 110

#### （四）售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。企业应当区分下列两种情形分别对售后回购交易进行会计处理：

##### 1. 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的。

在销售时点客户并没有取得该商品的控制权，企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：

一是回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；

二是回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，而不是终止确认该商品应当在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

##### 2. 企业应客户要求回购商品的。

企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始时评价客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。

客户具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将回购价格与原售价进行比较，并按照第1种情形下的原则将该售后回购作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

客户不具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。

**【例题】**甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为2 000万元，双方约定，乙公司在5年后有权要求甲公司以2 500万元的价格回购该设备。

本例中，假定不考虑时间价值的影响，该交易的实质是甲公司该设备作为质押取得了2 000万元的借款，5年后归还本息合计2 500万元。甲公司应当将该交易视为融资交易，不应当终止确认该设备，而应当在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。