

企业财务会计实务

单击此处添加副标题

目录

01. 货币资金的核算

03. 金融资产的核算

05. 固定资产的核算

07. 流动负债的核算

09. 所有者权益的核算

11. 费用的核算

13. 财务会计报告

02. 存货的核算

04. 长期股权投资的核算

06. 无形资产的核算

08. 非流动负债的核算

10. 收入的核算

12. 利润的核算

项目十 收入的核算

学习目标

● 知识目标

- 1、熟悉收入的概念、特点和分类以及确认条件；
- 2、掌握收入的确认和计量、合同成本以及特定交易的会计处理。

● 技能目标

- 1、能对企业取得的收入进行正确分类与确认；
- 2、能及时、准确地完成收入的核算，提供收入方面的信息。

● 素养目标

收入的确认直接关系到增值税以及所得税的确认，通过本项目的学习，培养学生掌握运用企业会计准则的最新变化，正确确认收入，做到诚实守信，不隐瞒虚假收入，在保证国家税收增长的同时，保证国家统计数据准确可靠。

主要内容

01

收入的确认和计量

02

收入的会计处理

03

合同成本

Empty rectangular box

Empty rectangular box



重点、难点

CONTENTS

01

● 收入的确认

02

● 收入的计量

03

● 收入的会计处理

04

● 合同成本





“

任务一 收入的确认和计量

”





一、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。

取得相关商品控制权，是指客户能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用，并从中获得经济利益。取得商品控制权包括三个要素：一是客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。如果客户只能在未来的某一期间主导该商品的使用并从中获益，则表明其尚未取得该商品的控制权。二是客户有能力主导该商品的使用，即客户在其活动中有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。三是客户能够获得商品几乎全部的经济利益。商品的经济利益是指商品的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流出的减少。客户可以通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。

需要说明的是，本项目所称的客户是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方；所称的商品包括商品和服务。本项目的收入不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利以及保费收入等。



二、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：

- （一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- （二）该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；
- （三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- （四）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；
- （五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。



三、收入确认和计量的步骤

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2018），收入确认和计量大致分为五步。第一步，识别与客户订立的合同。合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。合同的存在是企业确认客户合同收入的前提，企业与客户之间的合同一经签订，企业即享有从客户取得与转移商品和服务对价的权利，同时负有向客户转移商品和服务的履约义务。

第二步，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或服务的承诺。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。例如，企业与客户签订合同，向其销售商品并提供安装服务，该安装服务简单，除该企业外其他供应商也可以提供此类安装服务，该合同中销售商品和提供安装服务为两项单项履约义务。若该安装服务复杂且商品需要按客户定制要求修改，则合同中销售商品和提供安装服务合并为单项履约义务。



三、收入确认和计量的步骤

第三步，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。例如，甲公司与客户签订合同为其建造一栋厂房，约定的价款为 120 万元，5 个月完工，交易价格就是固定金额 120 万元；假如合同中约定若提前 1 个月完工，客户将额外奖励甲公司 20 万元，甲公司对合同估计工程提前 1 个月完工的概率为 95%，则甲公司预计有权收取的对价为 140 万元，因此交易价格包括固定金额 120 万元和可变金额 20 万元，总计为 140 万元。



三、收入确认和计量的步骤

第四步，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。通过分摊交易价格，使企业分摊至各单项履约义务的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而有权收取的对价金额。例如，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 100 000 元。A、B、C 产品的不含增值税单独售价分别为 50 000 元、35 000 元和 75 000 元，合计 160 000 元。按照交易价格分摊原则：

A 产品应当分摊的交易价格为 3 125 元（ $50\,000 \div 160\,000 \times 100\,000$ ），

B 产品应当分摊的交易价格为 2 187.5 元（ $35\,000 \div 160\,000 \times 100\,000$ ），

C 产品应当分摊的交易价格为 4 687.5 元（ $75\,000 \div 160\,000 \times 100\,000$ ）。



三、收入确认和计量的步骤

第五步，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，也可能在某一时刻（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刻履行的履约义务。

收入确认和计量五个步骤中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。需要说明的是，一般而言，确认和计量任何一项合同收入应考虑全部五个步骤。

但履行某些合同义务确认收入不一定都经过五个步骤，如企业按照第二步确定某项合同仅为单项履约义务时，可以从第三步直接进入第五步确认收入，不需要第四步（分摊交易价格）。



“

任务二 收入的会计处理

”





一、收入核算应设置的会计科目

为了核算企业与客户之间的合同产生的收入及相关的成本费用，一般需要设置“主营业务收入”“其他业务收入”“主营业务成本”“其他业务成本”“合同取得成本”“合同履约成本”“合同资产”“合同负债”等科目。其中：

“主营业务收入”科目核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。该科目贷方登记企业主营业务活动实现的收入，借方登记期末转入“本年利润”科目的主营业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。

“其他业务收入”科目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。该科目贷方登记企业其他业务活动实现的收入，借方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进行明细核算。



一、收入核算应设置的会计科目

“主营业务成本”科目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。该科目借方登记企业应结转的主营业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的主营业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。

“其他业务成本”科目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。该科目借方登记企业应结转的其他业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进行明细核算。



一、收入核算应设置的会计科目

“合同取得成本”科目核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。该科目借方登记发生的合同取得成本，贷方登记摊销的合同取得成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同取得成本。该科目可按合同进行明细核算。

“合同履约成本”科目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。该科目借方登记发生的合同履约成本，贷方登记摊销的合同履约成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同履约成本。该科目可按合同分“服务成本”“工程施工”等进行明细核算。

“合同资产”科目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）。该科目借方登记因已转让商品而有权收取的对价金额，贷方登记取得无条件收款权的金额，期末借方余额，反映企业已向客户转让商品而有权收取的对价金额。该科目按合同进行明细核算。



一、收入核算应设置的会计科目

“合同负债”科目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。该科目贷方登记企业在向客户转让商品之前，已经收到或已经取得无条件收取合同对价权利 的金额；借方登记企业向客户转让商品时冲销的金额；期末贷方余额，反映企业在向客 户转让商品之前，已经收到的合同对价或已经取得的无条件收取合同对价权利 的金额。该科目按合同进行明细核算。

此外，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。



二、履行履约义务确认收入的账务处理

（一）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。在判断控制权是否转移时，企业应当综合考虑下列迹象：

第一，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。

第二，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。

第三，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。

第四，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。

第五，客户已接受该商品。

第六，其他表明客户已取得商品控制权的迹象。



二、履行履约义务确认收入的账务处理

1. 一般销售商品业务收入的账务处理

【例 10-1】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500 000元，增值税税额为 65 000 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 565 000 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。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点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：



二、履行履约义务确认收入的账务处理

(1) 确认收入时 :

借 : 应收票据	565 000	
贷 : 主营业务收入		500 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)		65 000

借 : 主营业务成本	320 000	
贷 : 库存商品		320 000

(2) 代垫运费时 :

借 : 应收账款	2 180	
贷 : 银行存款		2 180



二、履行履约义务确认收入的账务处理

2. 已经发出商品但不能确认收入的账务处理 企业按合同发出商品，合同约定客户只有在商品售出取得价款后才支付货款。企业向客户转让商品的对价未达到“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，将发出商品的成本记入“发出商品”科目，借记“发出商品”科目，贷记“库存商品”科目。如已发出的商品被客户退回，应编制相反的会计分录。

“发出商品”科目核算企业商品已发出但客户没有取得商品的控制权的商品成本。当收到货款或取得收取货款权利时，确认收入，借记“银行存款”“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，同时结转已销商品成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“发出商品”科目。



二、履行履约义务确认收入的账务处理

例 10-2】甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。2020 年 6 月 3 日，甲公司与乙公司签订委托代销合同，甲公司委托乙公司销售 A 商品 1 000 件，A 商品已经发出，每件商品成本为 70 元。合同约定乙公司应按每件 100 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在 A 商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的 A 商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回 A 商品或将其销售给其他的客户。至 2020 年 6 月 30 日，乙公司实际对外销售 1 000 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元。

甲公司应编制的会计分录如下：



二、履行履约义务确认收入的账务处理

(1) 2020年6月3日, 甲公司按合同约定发出商品时, 应编制如下会计分录:

借: 发出商品——乙公司	70 000	
贷: 库存商品——A 商品		70 000

(2) 2020年6月30日, 甲公司收到乙公司开具的代销清单时, 应编制如下会计分录:

借: 应收账款	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

借: 主营业务成本	70 000	
贷: 发出商品		70 000

借: 销售费用	10 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	600	
贷: 应收账款		10 600

(3) 收到乙公司支付的货款时:

借: 银行存款	102 400	
---------	---------	--

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：
<https://d.book118.com/208133060030006125>