

## 第十六章 收入、费用和利润

序号	考点	考频
考点一	识别与客户订立的合同	★★★★
考点二	识别合同中的单项履约义务	★★★★
考点三	确定交易价格	★★★★
考点四	将交易价格分摊至各单项履约义务	★★★★
考点五	履行每一单项履约义务时确认收入	★★★★★
考点六	合同成本	★★★★
考点七	关于特定交易的会计处理	★★★★★
考点八	期间费用	★
考点九	利润	★★

### 考点一

#### 2019《会计》高频考点：识别与客户订立的合同

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：识别与客户订立的合同。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第一节收入的内容。

##### 【内容导航】

- 1.收入确认的原则
- 2.收入确认的前提条件
- 3.合同变更

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】识别与客户订立的合同

##### 1.收入确认的原则

取得商品控制权包括以下三个要素：

- (1) 能力，即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。
- (2) 主导该商品的使用。
- (3) 能够获得几乎全部的经济利益。收入确认的条件企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，企业应当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

- (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的商品（或提供的服务，以下简称转让的商品）相关的权利和义务；
- (3) 该合同有明确的与所转让的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。

### 3. 合同变更

对于合并变更，企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

合同变更的情形	合同变更的具体内容	合同变更的会计处理
合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形	增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的	将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理
合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形	合同变更不属于上述情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的	<p>视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。</p> <p>新合同的交易价格 = 原合同交易价格中未确认为收入部分（包括已从客户收取的金额）+ 合同变更中客户已承诺的对价金额</p>
合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形	合同变更不属于上述第一种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的	将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等

### 考点二

#### 2019《会计》高频考点：识别合同中的单项履约义务

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：识别合同中的单项履约义务。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第一节收入的内容。

#### 【内容导航】

识别合同中的单项履约义务

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】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。如果满足下列条件，则作为单项履约义务：企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

- ①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。
- ②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。
- ③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

（2）企业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。企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分。

### 考点三

#### 2019《会计》高频考点：确定交易价格

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：确定交易价格。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第一节收入的内容。

##### 【内容导航】

1. 可变对价
2. 合同中存在的重大融资成分
3. 非现金对价
4. 应付客户对价

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】确定交易价格

###### 1. 可变对价

(1) 可变对价最佳估计数的确定。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。

(2) 计入交易价格的可变对价金额的限制。企业确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

###### 2. 合同中存在的重大融资成分

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即，现销价格）确定交易价格。

未包含重大融资成分的情形：

(1) 客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间，如企业向客户出售其发行的储值卡、企业向客户授予奖励积分等；

(2) 客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制，如按照实际销量收取的特许权使用费

(3) 合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的，如合同约定的支付条款目的是向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务。

###### 3. 非现金对价

通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。

非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动（例如，企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动），也可能会因为其形式以外的原因而发生变动。合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

#### 4.应付客户对价

企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

企业应付客户对价应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

#### 考点四

##### 2019《会计》高频考点：将交易价格分摊至各单项履约义务

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：将交易价格分摊至各单项履约义务。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第一节收入的内容。

##### 【内容导航】

- 1.分摊合同折扣
- 2.分摊可变对价
- 3.交易价格的后续变动

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】将交易价格分摊至各单项履约义务

##### 1.分摊合同折扣

企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

##### 2.分摊可变对价

同时满足下列条件的，企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品：①可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力（或者是履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所导致的特定结果）；②企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

对于不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

##### 3.交易价格的后续变动

交易价格发生后续变动的，企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

#### 考点五

##### 2019《会计》高频考点：履行每一单项履约义务时确认收入



我们一起来学习 2019《会计》高频考点：履行每一单项履约义务时确认收入。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第一节收入的内容。

### 【内容导航】

- 1.在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件
- 2.在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法
- 3.在某一时点履行的履约义务的收入确认

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】履行每一单项履约义务时确认收入

- 1.在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

- (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。

- 2.在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

- (1) 产出法。产出法主要是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度，主要包括按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法。
- (2) 投入法。投入法主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，主要包括以投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。

实务中，企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度。企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：①已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。②已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。如果企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法时需要进行适当调整。

- 3.在某一时点履行的履约义务的收入确认

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。
- (3) 企业已将该商品实物转移给客户。
- (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。

### 考点六

## 2019《会计》高频考点：合同成本

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：合同成本。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第一节收入的内容。

### 【内容导航】

1. 合同履约成本
2. 合同取得成本
3. 与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】合同成本

#### 1. 合同履约成本

合同履约成本确认为资产的条件：一是，该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。二是，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。三是，该成本预期能够收回。

提示：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）。三是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。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。

#### 2. 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。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

#### 3. 与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

（1）摊销。对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即，在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

（2）减值。合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：①企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；②为转让该相关商品估计将要发生的成本。

以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款①减②的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

## 考点七

### 2019《会计》高频考点：关于特定交易的会计处理

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：关于特定交易的会计处理。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第一节收入的内容。

### 【内容导航】

- 1.附有销售退回条款的销售
- 2.附有质量保证条款的销售
- 3.附有客户额外购买选择权的销售
- 4.授予知识产权许可
- 5.售后回购

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】合同成本

#### 1.附有销售退回条款的销售

对于附有销售退回条款的销售，企业应当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，确认为一项资产，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。

#### 2.附有质量保证条款的销售

对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本章内容进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。

企业提供的质量保证同时包含上述两类的，应当分别对其进行会计处理，无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。

#### 3.附有客户额外购买选择权的销售

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。

企业在向客户转让商品之前，如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项列示为合同负债。合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

#### 4.授予知识产权许可

（1）不构成单项履约义务。对于不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理。

（2）构成单项履约义务。对于构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获益之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。例如，企业授权客户在一定期间内使用软件，但是在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，不应确



认收入。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：一是客户后续销售或使用行为实际发生；二是企业履行相关履约义务。

### 5.售后回购

售后回购的会计处理具体见下表所示：

项目		会计处理		
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		回购价格 < 原售价的	租赁交易	按照第 22 章租赁进行会计处理
		回购价格 ≥ 原售价的	融资交易	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。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入
企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估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重大经济动因的客户不具有行使该要求权重大经济动因的	回购价格 < 原售价的	租赁交易	按照第 22 章租赁进行会计处理
		回购价格 ≥ 原售价的	融资交易	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。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入
	客户不具有行使该要求权重大经济动因的	作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理		

## 考点八

### 2019《会计》高频考点：期间费用

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：费用。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第二节费用的内容。

#### 【内容导航】

- 1.管理费用的核算
- 2.销售费用的核算
- 3.财务费用的核算

#### 【考频分析】

考频：★

复习程度：熟悉了解本考点。



## 【高频考点】期间费用

### 1. 管理费用的核算

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理企业生产经营活动而发生的各种费用。主要包括：企业在筹建期间内发生的开办费、公司经费、工会经费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费以及行政管理部门等发生的固定资产修理费。

### 2. 销售费用的核算

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务过程中发生的各种费用。主要包括企业销售过程中发生的装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失等以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点，售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费等费用。

### 3. 财务费用的核算

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。主要包括：利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关手续费、企业发生的现金折扣或取得的现金折扣等。

## 考点九

### 2019《会计》高频考点：利润

我们一起来学习 2019《会计》高频考点：利润。本考点属于《会计》第十六章收入、费用和利润第三节利润的内容。

#### 【内容导航】

##### 1. 利润的构成与核算

##### 2. 营业外收入的处理

##### 3. 营业外支出的处理

#### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】利润

#### 1. 利润的构成与核算

（1）利润的构成：利润是指企业在一定会计期间的经营成果，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

营业利润 = 营业收入 - 营业成本 - 税金及附加 - 销售费用 - 管理费用 - 研发费用 - 财务费用 - 资产减值损失 + 其他收益 + 投资收益（- 投资损失）+ 净敞口套期收益（- 净敞口套期损失）+ 公允价值变动收益（- 公允价值变动损失）+ 资产处置收益（- 资产处置损失）

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

净利润 = 利润总额 - 所得税费用

（2）利润的核算：期末（月末），应将各项收入转入“本年利润”的贷方，将有关费用损失转入“本年利润”的借方，“本年利润”的贷方余额为当期实现的净利润，借方余额为当期发生的亏损。年末，将“本年利润”的

余额（净利润或净亏损）转入“利润分配”账户。“本年利润”账户年末应无余额。

## 2. 营业外收入的处理

营业外收入主要包括：非流动资产毁损报废产生的清理收益、债务重组利得、盘盈利得、政府补助（与日常活动无关的）、捐赠利得等。

## 3. 营业外支出的处理

营业外支出主要包括：非流动资产毁损报废产生的清理损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失等。

