

08年会计职称《初级会计实务》考试大纲(五) PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/376/2021_2022_08_E5_B9_B4_E4_BC_9A_E8_AE_c42_376541.htm 第五章 收入、费用和利润

[基本要求] (一) 掌握收入的特点和分类 (二) 掌握销售商品收入金额的确定 (三) 掌握销售商品收入的账务处理 (四) 掌握完工百分比法确认提供劳务收入的账务处理 (五) 掌握让渡资产使用权的使用费收入的账务处理 (六) 掌握费用的特点和主要内容 (七) 掌握费用的账务处理 (八) 掌握政府补助的账务处理 (九) 掌握利润的构成内容 (十) 掌握营业外收入和营业外支出的账务处理 (十一) 掌握应交所得税的计算 (十二) 掌握结转本年利润的核算 (十三) 熟悉销售商品收入的确认条件 (十四) 熟悉劳务开始并完成于同一会计期间、劳务的开始和完成分属不同会计期间等情况下提供劳务收入的确认原则 (十五) 熟悉让渡资产使用权的使用费收入的确认和计量原则 (十六) 熟悉政府补助的概念、特征和主要形式 (十七) 熟悉结转本年利润的方法 [考试内容] 第一节 收入 一、收入概述 (一) 收入的概念 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。(二) 收入的特点 1.收入是企业在日常活动中形成的经济利益的总流入 日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。工业企业销售产品、商业企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件开发企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等活动，均属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，由此

形成的经济利益的总流入构成收入。工业企业对外出售不需用的原材料、对外转让无形资产使用权、对外进行权益性投资（取得现金股利）或债权性投资（取得利息）等活动，虽不属于企业的经常性活动，但属于企业为完成其经营目标所从事的与经常性活动相关的活动，由此形成的经济利益的总流入也构成收入。收入形成于企业日常活动的特征使其与产生于非日常活动的利得相区分。企业所从事或发生的某些活动也能为企业带来经济利益，但不属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的活动，例如，工业企业处置固定资产、无形资产，因其他企业违约收取罚款等，这些活动形成的经济利益的总流入属于企业的利得而不是收入。利得通常不经过经营过程就能取得或属于企业不曾期望获得的收益。

2.收入会导致企业所有者权益的增加 收入形成的经济利益总流入的形式多种多样，既可能表现为资产的增加，如增加银行存款、应收账款；也可能表现为负债的减少，如减少预收账款；还可能表现为两者的组合，如销售实现时，部分冲减预收账款，部分增加银行存款。收入形成的经济利益总流入能增加资产或减少负债或两者兼而有之，根据“资产 - 负债 = 所有者权益”的会计等式，收入一定能增加企业的所有者权益。这里所说的收入能增加所有者权益，仅指收入本身的影响，而收入扣除与之相配比的费用后的净额，既可能增加所有者权益，也可能减少所有者权益。企业为第三方或客户代收的款项，如企业代国家收取的增值税等，一方面增加企业的资产，另一方面增加企业的负债，并不增加企业的所有者权益，因此不构成本企业的收入。

3.收入与所有者投入资本无关 所有者投入资本主要是为

谋求享有企业资产的剩余权益，由此形成的经济利益的总流入不构成收入，而应确认为企业所有者权益的组成部分。（三）收入的分类 1.收入按企业从事日常活动的性质不同，分为销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。

（1）销售商品收入。销售商品收入是指企业通过销售商品实现的收入。这里的商品包括企业为销售而生产的产品和为转售而购进的商品。企业销售的其他存货如原材料、包装物等也视同商品。（2）提供劳务收入。提供劳务收入是指企业通过提供劳务实现的收入。比如，企业通过提供旅游、运输、咨询、代理、培训、产品安装等劳务所实现的收入。（3）让渡资产使用权收入。让渡资产使用权收入是指企业通过让渡资产使用权实现的收入。让渡资产使用权收入包括利息收入和使用费收入。利息收入主要是指金融企业对外贷款形成的利息收入，以及同业之间发生往来形成的利息收入等。使用费收入主要是指企业转让无形资产（如商标权、专利权、专营权、版权）等资产的使用权形成的使用费收入。企业对外出租固定资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利等，也构成让渡资产使用权收入。

2.收入按企业经营业务的主次不同，分为主营业务收入和其他业务收入。（1）主营业务收入。主营业务收入是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动实现的收入。主营业务收入一般占企业总收入的较大比重，对企业的经济效益产生较大影响。不同行业企业的主营业务收入所包括的内容不同，比如，工业企业的主营业务收入主要包括销售商品、自制半成品、代制品、代修品，提供工业性劳务等实现的收入；商业企业的主营业务收入主要包括销售商品实现的收

入，咨询公司的主营业务收入主要包括提供咨询服务实现的收入，安装公司的主营业务收入主要包括提供安装服务实现的收入。企业实现的主营业务收入通过"主营业务收入"科目核算，并通过"主营业务成本"科目核算为取得主营业务收入发生的相关成本。（2）其他业务收入。其他业务收入是指企业为完成其经营目标所从事的与经常性活动相关的活动实现的收入。其他业务收入属于企业日常活动中次要交易实现的收入，一般占企业总收入的比重较小。不同行业企业的其他业务收入所包括的内容不同，比如，工业企业的其他业务收入主要包括对外销售材料、对外出租包装物、商品或固定资产、对外转让无形资产使用权、提供非工业性劳务等实现的收入。企业实现的原材料销售收入、包装物租金收入、固定资产租金收入、无形资产使用费收入等，通过"其他业务收入"科目核算；企业进行权益性投资或债权性投资取得的现金股利收入和利息收入，通过"投资收益"科目核算。通过"其他业务收入"科目核算的其他业务收入，需通过"其他业务成本"科目核算为取得其他业务收入发生的相关成本。

二、销售商品收入的核算

（一）销售商品收入的确认与计量

1. 销售商品收入的确认

销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：（1）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移。与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用该商品等形成的经济利益。企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，构成确认销售商品收入的

重要条件。判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质，并结合所有权凭证的转移进行判断。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就意味着商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。通常情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的所有风险和报酬随之转移，如大多数商品零售、预收款销售商品等。对于商品零售交易，销货方在售出商品时将商品交付给购货方，同时收到购货方支付的货款，这一交付行为发生后，购货方一般不能退货，售出商品发生的任何损失均不再需要销货方承担，售出商品带来的经济利益也不再归销货方所有，因此可以认为该售出商品所有权上的风险和报酬已转移给了购货方。某些情况下，转移商品所有权凭证但未交付实物，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，企业只保留商品所有权上的次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品。有时，已交付实物但未转移商品所有权凭证，商品所有权上的主要风险和报酬未随之转移，如采用支付手续费方式委托代销商品。（2）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制。通常情况下，企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对售出商品实施有效控制，商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，通常应在发出商品时确认收入。如果企业在商品销售后保留了与商品所有权相联系的继续管理权，或能够继续对其实施有效控制，说明商品所有权上的主要风险和报酬没有转移，销售交易不能成立，不应确认收入，如售后租回。（3）收入的

金额能够可靠地计量。收入的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理地估计。收入金额能否合理地估计是确认收入的基本前提，如果收入的金额不能够合理估计就无法确认收入。企业在销售商品时，商品销售价格通常已经确定。但是，由于销售商品过程中某些不确定因素的影响，也有可能存在商品销售价格发生变动的情况。在这种情况下，新的商品销售价格未确定前通常不应确认销售商品收入。（4）相关的经济利益很可能流入企业。在销售商品的交易中，与交易相关的经济利益主要表现为销售商品的价款。相关的经济利益很可能流入企业，是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性，即销售商品价款收回的可能性超过50%。企业在销售商品时，如估计销售价款不是很可能收回，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应当确认收入。企业在确定销售商品价款收回的可能性时，应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行分析。企业销售的商品符合合同或协议要求，已将发票账单交付买方，买方承诺付款，通常表明相关的经济利益很可能流入企业。如果企业判断销售商品收入满足确认条件而予以确认，同时确认了一笔应收债权，以后由于购货方资金周转困难无法收回该债权时，不应调整原会计处理，而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。如果企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差，或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损、资金周转十分困难，或在出口商品时不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等，就可能会出现与销售商品相关的经济利益不能流入企业的情况，不应确认收入。（5）相关的已发生或将发

生的成本能够可靠地计量。根据收入和费用配比原则，与同一项销售有关的收入和费用应在同一会计期间予以确认，即企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本。因此，如果成本不能可靠计量，相关的收入就不能确认。相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量，是指与销售商品有关的已发生或将发生的成本能够合理地估计。通常情况下，销售商品相关的已发生或将发生的成本能够合理地估计，如库存商品的成本、商品运输费用等。如果库存商品是本企业生产的，其生产成本能够可靠计量；如果是外购的，购买成本能够可靠计量。有时，销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计，此时企业不应确认收入，若已收到价款，应将已收到的价款确认为负债。

2.销售商品收入金额的确定

企业销售商品满足收入确认条件时，应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。通常情况下，从购货方已收或应收的合同或协议价款即为其公允价值，应当以此确定销售商品收入的金额。在涉及现金折扣、商业折扣、销售折让时，销售商品收入金额的确定方法如下：

（1）现金折扣。现金折扣是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。现金折扣一般用符号"折扣率/付款期限"表示，例如，"2/10-1/20-N/30"表示：销货方允许客户最长的付款期限为30天，如果客户在10天内付款，销货方可按商品售价给予客户2%的折扣；如果客户在20天内付款，销货方可按商品售价给予客户1%的折扣；如果客户在21天至30天内付款，将不能享受现金折扣。企业销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在

实际发生时计入当期财务费用。在计算现金折扣时，还应注意销售方是按不包含增值税的价款提供现金折扣，还是按包含增值税的价款提供现金折扣，两种情况下购买方享有的折扣金额不同。

(2) 商业折扣。商业折扣是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。企业销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

(3) 销售折让。销售折让是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让如发生在确认销售收入之前，则应在确认销售收入时直接按扣除销售折让后的金额确认；已确认销售收入的售出商品发生销售折让，且不属于资产负债表日后事项的，应在发生时冲减当期销售商品收入；如按规定允许扣减增值税税额的，还应冲减已确认的应交增值税销项税额。

(二) 销售商品收入的账务处理 企业销售商品所实现的收入以及结转的相关销售成本，通过"主营业务收入"、"主营业务成本"等科目核算。

1. 一般销售商品业务 在进行销售商品的会计处理时，首先要考虑销售商品收入是否符合收入确认条件。符合所规定的五个确认条件的，企业应及时确认收入，并结转相关销售成本。企业判断销售商品收入满足确认条件的，应当提供确凿的证据。通常情况下，销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入；交款提货销售商品的，在开出发票账单收到货款时确认收入。交款提货销售商品，是指购买方已根据企业开出的发票账单支付货款并取得提货单的销售方式。在这种方式下，购货方支付货款取得提货单，企业尚未交付商品，销售方保留的是商品所有权上的次要风险和报酬，商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，通常应在开

出发票账单收到货款时确认收入。确认销售商品收入时，应按实际收到或应收的金额，借记"应收账款"、"应收票据"、"银行存款"等科目，按确定的销售收入金额，贷记"主营业务收入"等科目，按增值税专用发票上注明的增值税税额，贷记"应交税费应交增值税（销项税额）"科目；同时，按销售商品的实际成本，借记"主营业务成本"等科目，贷记"库存商品"等科目。企业也可在月末结转本月已销商品的实际成本。

2.已经发出但不符合销售商品收入确认条件的商品 如果企业售出商品不符合销售商品收入确认的五个条件，不应确认收入。为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本，企业应增设"发出商品"科目。"发出商品"科目核算一般销售方式下，已经发出但尚未确认销售收入的商品成本。企业对于发出的商品，在不能确认收入时，应按发出商品的实际成本，借记"发出商品"科目，贷记"库存商品"科目。发出商品满足收入确认条件时，应结转销售成本，借记"主营业务成本"科目，贷记"发出商品"科目。"发出商品"科目的期末余额应并入资产负债表"存货"项目反映。发出商品不符合收入确认条件时，如果销售该商品的纳税义务已经发生，比如已经开出增值税专用发票，则应确认应交的增值税销项税额，借记"应收账款"等科目，贷记"应交税费应交增值税（销项税额）"科目。如果纳税义务没有发生，则不需进行上述处理。

3.销售折让 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售折让时，按应冲减的销售商品收入金额，借记"主营业务收入"科目，按增值税专用发票上注明的应冲减的增值税销项税额，借记"应交税费应交增值税（销项税额）"科目，按实际支付或应退还的价款，贷记"银行存款"、"应收账款"等科目。如果发

生销售折让时，企业尚未确认销售商品收入的，则应在确认销售商品收入时直接按扣除销售折让后的金额确认。

4.销售退回

企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的销售退回，应分别不同情况进行会计处理：

- （1）尚未确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应将已记入“发出商品”科目的商品成本金额转入“库存商品”科目，借记“库存商品”科目，贷记“发出商品”科目。
- （2）已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，除属于资产负债表日后事项外，一般应在发生时冲减当期销售商品收入，同时冲减当期销售商品成本，如按规定允许扣减增值税税额的，应同时冲减已确认的应交增值税销项税额。如该项销售退回已发生现金折扣的，应同时调整相关财务费用的金额。已确认收入的售出商品发生销售退回时，按应冲减的销售商品收入金额，借记“主营业务收入”科目，按增值税专用发票上注明的应冲减的增值税销项税额，借记“应交税费—应交增值税（销项税额）”科目，按实际支付或应退还的价款，贷记“银行存款”、“应收账款”等科目，如已发生现金折扣的，还应按相关财务费用的调整金额，贷记“财务费用”科目；同时，按退回的商品成本，借记“库存商品”科目，贷记“主营业务成本”科目。

5.采用预收款方式销售商品

预收款销售商品，是指购买方在商品尚未收到前按合同或协议约定分期付款，销售方在收到最后一笔款项时才交货的销售方式。预收款销售方式下，销售方直到收到最后一笔款项才将商品交付购货方，表明商品所有权上的主要风险和报酬只有在收到最后一笔款项时才转移给购货方，销售方通常应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为预收账款。采用预收款方式销售商品，预

收货款时，按预收的货款金额，借记"银行存款"科目，贷记"预收账款"科目。收到最后一笔款项发出商品时，按预收的货款总额，借记"预收账款"科目，按收到的最后一笔款项金额，借记"银行存款"科目，按确定的销售商品收入金额，贷记"主营业务收入"科目，按开出的增值税专用发票上注明的增值税税额，贷记"应交税费应交增值税（销项税额）"科目；同时，按销售商品的成本，借记"主营业务成本"科目，贷记"库存商品"科目。

6.采用支付手续费方式委托代销商品 采用支付手续费方式委托代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方根据合同或协议约定向受托方计算支付代销手续费，受托方按照合同或协议规定的价格销售代销商品的销售方式。在这种销售方式下，委托方在发出商品时，通常不应确认销售商品收入，而应在收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入，同时将应支付的代销手续费计入销售费用；受托方应在代销商品销售后，按合同或协议约定的方法计算确定代销手续费，确认劳务收入。采取支付手续费方式代销商品的，委托方已经发出但尚未确认销售收入的商品成本可通过"委托代销商品"科目核算。企业发出委托代销的商品时，借记"委托代销商品"科目，贷记"库存商品"等科目。收到受托方开具的代销清单时，根据代销清单上注明的已销商品情况，按应收的款项，借记"应收账款"等科目，按合同或协议价确定的销售收入金额，贷记"主营业务收入"科目，按应交的增值税销项税额，贷记"应交税费应交增值税（销项税额）"科目；同时结转已销商品的成本，借记"主营业务成本"等科目，贷记"委托代销商品"科目；委托方计算确定的代销手续费，借记"销售费用"科目，贷记"应收账款"等科目。受托

方可通过"受托代销商品"、"受托代销商品款"等科目，对受托代销商品进行核算。确认代销手续费收入时，借记"受托代销商品款"科目，贷记"其他业务收入"等科目。

7.销售材料等存货

企业在日常活动中还可能发生对外销售不需用的原材料、随同商品对外销售单独计价的包装物等业务。企业销售原材料、包装物等存货也视同商品销售，其收入确认和计量原则比照商品销售处理。企业销售原材料、包装物等存货实现的收入以及结转的相关成本，通过"其他业务收入"、"其他业务成本"科目核算。企业销售原材料等确认其他业务收入时，按售价和应收取的增值税，借记"银行存款"、"应收账款"等科目，按实现的其他业务收入，贷记"其他业务收入"科目，按增值税专用发票上注明的增值税税额，贷记"应交税费应交增值税（销项税额）"科目。结转出售原材料等的实际成本时，借记"其他业务成本"科目，贷记"原材料"等科目。

三、提供劳务收入的核算

企业提供劳务的种类很多，如旅游、运输、饮食、广告、咨询、代理、培训、产品安装等。有的劳务一次就能完成，且一般为现金交易，如饮食、理发、照相等；有的劳务需要花费一段较长的时间才能完成，如安装、旅游、培训、远洋运输等。企业提供劳务收入的会计处理因劳务完成时间的不同而不同。企业对外提供劳务所实现的收入以及结转的相关成本，如属于企业的主营业务，应通过"主营业务收入"、"主营业务成本"等科目核算；如属于主营业务以外的其他经营活动，应通过"其他业务收入"、"其他业务成本"等科目核算。企业对外提供劳务发生的支出一般先通过"劳务成本"科目予以归集，待确认为费用时，再由"劳务成本"科目转入"主营业务成本"或"其他业务成本"科目。

（一）在同一会计期

间内开始并完成的劳务 对于一次就能完成的劳务，或在同一会计期间内开始并完成的劳务，应在提供劳务交易完成时确认收入，确认的金额通常为从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款，确认原则可参照销售商品收入的确认原则。对于一次就能完成的劳务，企业应在提供劳务完成时按所确定的收入金额，借记"应收账款"、"银行存款"等科目，贷记"主营业务收入"等科目；同时，按提供劳务所发生的相关支出，借记"主营业务成本"等科目，贷记"银行存款"等科目。对于持续一段时间但在同一会计期间内开始并完成的劳务，企业应在为提供劳务发生相关支出时，借记"劳务成本"科目，贷记"银行存款"、"应付职工薪酬"、"原材料"等科目。劳务完成确认劳务收入时，按确定的收入金额，借记"应收账款"、"银行存款"等科目，贷记"主营业务收入"等科目；同时，结转相关劳务成本，借记"主营业务成本"等科目，贷记"劳务成本"科目。

（二）劳务的开始和完成分属不同的会计期间 1.提供劳务交易结果能够可靠估计 如劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工百分比法确认提供劳务收入。同时满足下列条件的，提供劳务交易的结果能够可靠估计：（1）收入的金额能够可靠地计量。收入的金额能够可靠地计量，是指提供劳务收入的总额能够合理地估计。通常情况下，企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额。随着劳务的不断提供，可能会根据实际情况增加或减少已收或应收的合同或协议价款，此时，企业应及时调整提供劳务收入总额。（2）相关的经济利益很可能流入企业。相关的经济利益很可能流入企业，是指提供劳务

收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。企业在确定提供劳务收入总额能否收回时，应当结合接受劳务方的信誉、以前的经验以及双方就结算方式和期限达成的合同或协议条款等因素，综合进行判断。通常情况下，企业提供的劳务符合合同或协议要求，接受劳务方承诺付款，就表明提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。（3）交易的完工进度能够可靠地确定。企业可以根据提供劳务的特点，选用下列方法确定提供劳务交易的完工进度：已完工作的测量，这是一种比较专业的测量方法，由专业测量师对已经提供的劳务进行测量，并按一定方法计算确定提供劳务交易的完工程度。已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例，这种方法主要以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工程度。已经发生的成本占估计总成本的比例，这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交易的完工程度。只有反映已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中，只有反映已提供或将提供劳务的成本才能包括在估计总成本中。（4）交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量，是指交易中已经发生和将要发生的成本能够合理地估计。企业应当建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度，准确地提供每期发生的成本，并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、合理的估计。同时应随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化，随时对将要发生的成本进行修订。完工百分比法是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入与费用的方法。采用完工百分比法时，企业应当在资产负债表日按照提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认提

供劳务收入后的金额，确认当期提供劳务收入；同时，按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认劳务成本后的金额，结转当期劳务成本。用公式表示如下：
本期确认的收入 = 劳务总收入 × 本期末止劳务的完工进度 - 以前期间已确认的收入
本期确认的费用 = 劳务总成本 × 本期末止劳务的完工进度 - 以前期间已确认的费用
上述公式中的劳务总收入通常按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定。在劳务总收入和总成本能够可靠计量的情况下，关键是确定劳务的完工进度。企业应根据所提供劳务的特点，选择确定劳务完工进度的方法。采用完工百分比法确认劳务收入及相关的费用时，对于预收的款项，应借记“银行存款”科目，贷记“预收账款”等科目；对于所发生的成本，借记“劳务成本”科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目；确认本期的劳务收入时，按确定的劳务收入金额借记“预收账款”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目；确认本期的费用时，按确定的金额借记“主营业务成本”等科目，贷记“劳务成本”科目。

2.提供劳务交易结果不能可靠估计
如劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计的，即不能同时满足上述四个条件的，不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，企业应当正确预计已经发生的劳务成本能否得到补偿，分别下列情况处理：（1）已经发生的劳务成本预计全部能够得到补偿的，应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。（2）已经发生的劳务成本预计部分能够得到补偿的，应按能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成

本。（3）已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益（主营业务成本或其他业务成本），不确认提供劳务收入。

四、让渡资产使用权的使用费收入的核算

让渡资产使用权的使用费收入主要是指企业转让无形资产等资产的使用权形成的使用费收入。出租固定资产取得的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利等，也构成让渡资产使用权的使用费收入。本章主要涉及让渡无形资产等资产使用权的使用费收入的核算。

（一）让渡资产使用权的使用费收入的确认和计量

让渡资产使用权的使用费收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

- 1.相关的经济利益很可能流入企业。企业在确定让渡资产使用权的使用费收入金额是否很可能收回时，应当根据对方企业的信誉和生产经营情况、双方就结算方式和期限等达成的合同或协议条款等因素，综合进行判断。如果企业估计使用费收入金额收回的可能性不大，就不应确认收入。
- 2.收入的金额能够可靠地计量。当让渡资产使用权的使用费收入金额能够可靠估计时，企业才能确认收入。让渡资产使用权的使用费收入金额，应按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。如果合同或协议规定一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该项资产一次性确认收入；提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。如果合同或协议规定分期收取使用费的，应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。

（二）让渡资产使用权的使用费收入的账务处理

企业让渡资产使用权的使用费收入，一般通过“其他业务收入”科目核算；所让渡资产计提的摊销额等，

一般通过"其他业务成本"科目核算。企业确认让渡资产使用权的使用费收入时，按确定的收入金额，借记"银行存款"、"应收账款"等科目，贷记"其他业务收入"科目。企业对所让渡资产计提摊销以及所发生的与让渡资产有关的支出等，借记"其他业务成本"科目，贷记"累计摊销"等科目。

第二节 费用

一、费用概述

(一) 费用的概念 费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

(二) 费用的特点

1. 费用是企业在日常活动中发生的经济利益的总流出 如前所述，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。工业企业制造并销售产品、商业企业购买并销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件开发企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、租赁公司出租资产等活动中发生的经济利益的总流出构成费用。工业企业对外出售不需用的原材料结转的材料成本等，也构成费用。费用形成于企业日常活动的特征使其与产生于非日常活动的损失相区分。企业从事或发生的某些活动或事项也能导致经济利益流出企业，但不属于企业的日常活动，例如，企业处置固定资产、无形资产等非流动资产，因违约支付罚款、对外捐赠，因自然灾害等非常原因造成财产毁损等，这些活动或事项形成的经济利益的总流出属于企业的损失而不是费用。
2. 费用会导致企业所有者权益的减少 费用既可能表现为资产的减少，如减少银行存款、库存商品等；也可能表现为负债的增加，如增加应付职工薪酬、应交税费（应交营业税、消费税等）等。根据"资产 - 负债 = 所有者权益"的会计等式，费用一定会导致企业所有者权益的减少。企业经营管理中的某些支出并

不减少企业的所有者权益，也就不构成费用。例如，企业以银行存款偿还一项负债，只是一项资产和一项负债的等额减少，对所有者权益没有影响，因此，不构成企业的费用。

3. 费用与向所有者分配利润无关。向所有者分配利润或股利属于企业利润分配的内容，不构成企业的费用。

（三）费用的主要内容 企业的费用主要包括主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用和财务费用等。

二、费用的核算

（一）主营业务成本 主营业务成本是指企业确认销售商品、提供劳务等主营业务收入时应结转的成本。企业一般在确认销售商品、提供劳务等主营业务收入时，或在月末，将已销售商品、已提供劳务的成本结转入主营业务成本。企业应通过“主营业务成本”科目，核算主营业务成本的确认和结转情况。企业结转主营业务成本时，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”、“劳务成本”科目。期末，应将“主营业务成本”科目余额结转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“主营业务成本”科目。

（二）其他业务成本 其他业务成本是指企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的成本，包括销售材料的成本、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等。企业应通过“其他业务成本”科目，核算其他业务成本的确认和结转情况。企业发生或结转的其他业务成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”、“周转材料”、“累计折旧”、“累计摊销”、“银行存款”等科目。期末，应将“其他业务成本”科目余额结转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“其他业务成本”科目。

（三）营业税金及附加 营业税金及附加是指企业经营活动应负担的相关税费，包括营业税、

消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等。企业应通过"营业税金及附加"科目，核算企业经营活动相关税费的发生和结转情况。企业按规定计算确定的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等税费，借记"营业税金及附加"科目，贷记"应交税费"等科目。期末，应将"营业税金及附加"科目余额结转入"本年利润"科目，借记"本年利润"科目，贷记"营业税金及附加"科目。

（四）销售费用 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项费用，包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费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、折旧费等经营费用。企业发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，应在发生时计入销售费用。企业应通过"销售费用"科目，核算销售费用的发生和结转情况。企业在销售商品过程中发生的包装费、保险费、展览费和广告费、运输费、装卸费等费用，借记"销售费用"科目，贷记"现金"、"银行存款"等科目；企业发生的为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费、折旧费、修理费等经营费用，借记"销售费用"科目，贷记"应付职工薪酬"、"银行存款"、"累计折旧"等科目。期末，应将"销售费用"科目余额转入"本年利润"科目，借记"本年利润"科目，贷记"销售费用"科目。

（五）管理费用 管理费用是指企业为组织和管理生产经营活动而发生的各种管理费用，包括企业在筹建期间发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊

销、办公费和差旅费等)、工会经费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出,应在发生时计入管理费用。企业应通过"管理费用"科目,核算管理费用的发生和结转情况。企业在筹建期间内发生的开办费,包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费等,借记"管理费用"科目,贷记"银行存款"等科目;企业行政管理部门人员的职工薪酬,借记"管理费用"科目,贷记"应付职工薪酬"科目;企业行政管理部门计提的固定资产折旧,借记"管理费用"科目,贷记"累计折旧"科目;企业按规定计算确定的应交房产税、车船使用税、土地使用税、矿产资源补偿费、印花税,借记"管理费用"科目,贷记"应交税费"等科目;企业行政管理部门发生的办公费、水电费、差旅费等以及企业发生的业务招待费、咨询费、研究费用等其他费用,借记"管理费用"科目,贷记"银行存款"、"研发支出"等科目。期末,应将"管理费用"科目余额转入"本年利润"科目,借记"本年利润"科目,贷记"管理费用"科目。

(六) 财务费用 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,包括利息支出(减利息收入)、汇兑差额以及相关的手续费、企业发生或收到的现金折扣等。企业应通过"财务费用"科目,核算财务费用的发生和结转情况。企业发生的各项财务费用,借记"财务费用"科目,贷记"银行存款"、"应收账款"等科目;企业发生的应冲减财务费用的利息收入、汇兑差额、现金

折扣，借记"银行存款"、"应付账款"等科目，贷记"财务费用"科目。期末，应将"财务费用"科目余额转入"本年利润"科目，借记"本年利润"科目，贷记"财务费用"科目。

第三节 政府补助

一、政府补助概述

(一) 政府补助的概念 政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。其中，政府包括各级政府及其所属机构，如财政、卫生、税务、环保部门等；联合国、世界银行等国际类似组织，也视同为政府。政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

(二) 政府补助的特征

- 1.政府补助是无偿的、有条件的 政府向企业提供补助属于非互惠交易，具有无偿性的特点。政府并不因此而享有企业的所有权，企业未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。政府补助通常附有一定的条件，主要包括：
(1) 政府条件，企业只有符合政府补助政策的规定。都有资格申请政府补助。符合政策规定不一定都能够取得政府补助；不符合政策规定、不具备申请政府补助资格的，不能取得政府补助。
(2) 使用条件，企业已获批准取得政府补助的，应当按照政府相关文件等规定的用途使用政府补助。
- 2.政府资本性投入不属于政府补助 政府以投资者身份向企业投入资本，享有企业相应的所有权，企业有义务向投资者分配利润，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易。财政拨款的投资补助等专项拨款中，相关政策明确规定作为"资本公积"处理的部分，也属于资本投入的性质。政府的资本

性投入无论采用何种形式，均不属于政府补助的范畴。（三）政府补助的主要形式 政府补助表现为政府向企业转移资产，包括货币性资产或非货币性资产，通常为货币性资产，但也存在非货币性资产的情况。

- 1.财政拨款。财政拨款是政府无偿拨付企业的资金，通常在拨款时就明确了用途。比如，政府拨给企业用于购建固定资产或进行技术改造工程的专项资金，政府鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项，政府拨付企业的粮食定额补贴，政府拨付企业开展研发活动的研发拨款等。
- 2.财政贴息。财政贴息是政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷企业的银行贷款利息给予的补贴。财政贴息主要有两种方式：一是财政将贴息资金直接拨付给受益企业；二是财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款，受益企业按照实际发生的利率计算和确认利息费用。
- 3.税收返还。税收返还是政府按照先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。增值税出口退税不属于政府补助。除税收返还外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。这类税收优惠体现了政策导向，政府并未直接向企业无偿提供资产，不作为政府补助处理。
- 4.无偿划拨非货币性资产。政府无偿划拨非货币性资产主要指行政划拨的土地使用权、天然起源的天然林等。

二、政府补助的确认和计量

（一）政府补助的确认 政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：

- 1.企业能够满足政府补助所附条件；
- 2.企业能够收到政府补助。

（二）政府补助的计量 1.政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计算。政

府补助通过银行转账等方式拨付的，通常按照实际收到的金额计算。只有存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的，如按照实际销量或储备量与单位补贴定额计算的补助，可以按照应收的金额计量。

2.政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。政府补助为非货币性资产的，如该资产附带有关文件、协议、发票、报关单等凭证注明的价值与公允价值差异不大的，应当以有关凭据中注明的价值作为公允价值入账；没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大、但有活跃交易市场的，应当根据确凿证据表明的同类或类似市场交易价格作为公允价值计量；如没有注明价值、且没有活跃交易市场、不能可靠取得公允价值的，应当按照名义金额计量，名义金额为1元。

（三）政府补助的核算

1.与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益（营业外收入）。相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的损益（营业外收入）。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益（营业外收入）。

2.与收益相关的政府补助，应当分别下列情况处理：

（1）用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关费用的期间，计入当期损益（营业外收入）。

（2）用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，直接计入当期损益（营业外收入）。

3.已确认的政府补助需要返还的，应当分别下列情况处理：

（1）存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益（冲减营业外收入）。

（2）不存在相

关递延收益的，直接计入当期损益（冲减营业外收入）。

第四节 利润

一、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。利润相关计算公式如下：

（一）营业利润

$$\text{营业利润} = \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{营业税金及附加} - \text{销售费用} - \text{管理费用} - \text{财务费用} - \text{资产减值损失} + \text{公允价值变动收益} (- \text{公允价值变动损失}) + \text{投资收益} (- \text{投资损失})$$

其中，营业收入是指企业经营业务所确认的收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入。营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额，包括主营业务成本和其他业务成本。资产减值损失是指企业计提各项资产减值准备所形成的损失。公允价值变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（或损失）。投资收益（或损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益（或发生的损失）。

（二）利润总额

$$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$$

其中，营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失。

（三）净利润

$$\text{净利润} = \text{利润总额} - \text{所得税费用}$$

其中，所得税费用是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

二、营业外收入和营业外支出的核算

（一）营业外收入

营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得，主要包括非流动资产处置利得、盘盈利得、捐赠利得、确实无法支付而按规定程序

经批准后转作营业外收入的应付款项等等。其中，非流动资产处置利得包括固定资产处置利得和无形资产出售利得。固定资产处置利得，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，扣除处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费后的净收益；无形资产出售利得，指企业出售无形资产所取得价款，扣除出售无形资产的账面价值、出售相关税费后的净收益。盘盈利得，主要指对于现金等清查盘点中盘盈的现金等，报经批准后计入营业外收入的金额。捐赠利得，指企业接受捐赠产生的利得。企业应通过"营业外收入"科目，核算营业外收入的取得及结转情况。企业确认营业外收入，借记"固定资产清理"、"银行存款"、"待处理财产损益"、"应付账款"等科目，贷记"营业外收入"科目。期末，应将"营业外收入"科目余额转入"本年利润"科目，借记"营业外收入"科目，贷记"本年利润"科目。（二）营业外支出 营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产处置损失、盘亏损失、公益性捐赠支出、非常损失等。其中，非流动资产处置损失包括固定资产处置损失和无形资产出售损失。固定资产处置损失，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，不足以抵补处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费所发生的净损失；无形资产出售损失，指企业出售无形资产所取得价款，不足以抵补出售无形资产的账面价值、出售相关税费后所发生的净损失。盘亏损失，主要指对于财产清查盘点中盘亏的资产，在查明原因处理时按确定的损失计入营业外支出的金额。公益性捐赠支出，指企业对外进行公益性捐赠发生的支出。非常损失，

指企业对于因客观因素（如自然灾害等）造成的损失，在扣除保险公司赔偿后应计入营业外支出的净损失。企业应通过“营业外支出”科目，核算营业外支出的发生及结转情况。企业发生营业外支出时，借记“营业外支出”科目，贷记“固定资产清理”、“待处理财产损益”、“库存现金”、“银行存款”等科目。期末，应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“营业外支出”科目。

三、所得税费用的核算

企业的所得税费用（或收益）等于当期所得税以及递延所得税费用（或收益）之和。其中，当期所得税是指当期应交所得税。

（一）应交所得税的计算

应交所得税是根据税法规定的以企业应纳税所得额的一定比例上交的一种税金。应纳税所得额是在企业税前会计利润（即利润总额）的基础上调整确定的，计算公式为：

$$\text{应纳税所得额} = \text{税前会计利润} + \text{纳税调整项目}$$

纳税调整项目主要包括税法规定允许扣除项目中，企业已计入当期费用但超过税法规定扣除标准的金额（如超过税法规定标准的工资支出、业务招待费支出），以及企业已计入当期损失但税法规定不允许扣除项目的金额（如税收滞纳金、罚款、罚金）等。企业应交所得税的计算公式为：

$$\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$$

（二）所得税费用的账务处理

企业应根据会计准则的规定，计算确定的当期所得税和递延所得税费用之和，即为应从当期利润总额中扣除的所得税费用。企业应通过“所得税费用”科目，核算企业所得税费用的确认及其结转情况。期末，应将“所得税费用”科目的余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“所得税费用”科目。

四、本年利润的核算

（一）结转本年利润的方法

会计期末结转本年利润的方法有表结法和账结

法两种。1.表结法 表结法下，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到"本年利润"科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入"本年利润"科目。但每月月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏，同时将本月末累计余额填入利润表的本年累计数栏，通过利润表计算反映各期的利润（或亏损）。表结法下，年中损益类科目无需结转入"本年利润"科目，从而减少了转账环节和工作量，同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。2.账结法 账结法下，每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入"本年利润"科目。结转后"本年利润"科目的本月合计数反映当月实现的利润或发生的亏损，"本年利润"科目的本年累计数反映本年累计实现的利润或发生的亏损。账结法在各月均可通过"本年利润"科目提供当月及本年累计的利润（或亏损）额，但增加了转账环节和工作量。（二）结转本年利润的会计处理 企业应设置"本年利润"科目，核算企业本年度实现的净利润（或发生的净亏损）。会计期末，企业应将"主营业务收入"、"其他业务收入"、"营业外收入"等科目的余额分别转入"本年利润"科目的贷方，将"主营业务成本"、"其他业务成本"、"营业税金及附加"、"销售费用"、"管理费用"、"财务费用"、"资产减值损失"、"营业外支出"、"所得税费用"等科目的余额分别转入"本年利润"科目的借方。企业还应将"公允价值变动损益"、"投资收益"科目的净收益转入"本年利润"科目的贷方，将"公允价值变动损益"、"投资收益"科目的净损失转入"本年利润"科目的借方。结转后"本年利润"科目如为贷方余额，表示当年实现的净利润；如为借方余额，表示当年发生的净亏损

。年度终了，企业还应将"本年利润"科目的本年累计余额转入"利润分配未分配利润"科目。如"本年利润"为贷方余额，借记"本年利润"科目，贷记"利润分配未分配利润"科目；如为借方余额，做相反的会计分录。结转后"本年利润"科目应无余额。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com