

第一节 收入

一、销售商品收入

(四) 商业折扣、现金折扣和销售折让的处理

企业销售商品满足确认收入条件确认收入时，应按照已收或应收合同或协议价款确定销售商品收入的金额。在确定销售商品收入的金额时，应注意区分下列因素：商业折扣、现金折扣、销售折让。

销售折让：商品在规格、型号、质量等方面存在问题



1. 商业折扣

商业折扣是指企业为促进商品销售而给予的价格扣除。

商业折扣在销售时即已发生，其不构成商品最终成交价格的一部分，因此，销售商品确认收入的金额应是扣除商业折扣后的金额。



2. 现金折扣

现金折扣是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。现金折扣实际发生时计入**财务费用**。在确定销售商品收入时不考虑预计可能发生的现金折扣。

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。

【提示】如果不考虑增值税可以直接按确认收入的金额乘以折扣率来确认现金折扣金额。

【例题·单选题】某企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2014 年 4 月 1 日，该企业向某客户销售商品 20000 件，单位售价为 20 元（不含增值税），单位成本为 10 元，给予客户 10% 的商业折扣，当日发出商品，并符合收入确认条件。销售合同约定的现金折扣条件为 2/10, 1/20, N/30（计算现金折扣时不考虑增值税）。不考虑其他因素，该客户于 4 月 15 日付款时享有的现金折扣为（ ）元。（2015 年）

- A. 4680
- B. 3600
- C. 4212
- D. 4000

【答案】 B

【解析】销售商品确认的收入 = $20000 \times 20 \times (1 - 10\%) = 360000$ （元）；计算现金折扣不考虑增值税，则 4 月 15 日付款享有的现金折扣 = $360000 \times 1\% = 3600$ （元）。

【例题·单选题】企业销售商品确认收入后，对于客户实际享受的现金折扣，应当（ ）。

- A. 确认当期财务费用
- B. 冲减当期主营业务收入
- C. 确认当期管理费用
- D. 确认当期主营业务成本

【答案】 A

【解析】企业销售商品确认收入后，对于客户实际享受的现金折扣应当确认为当期财务费用。

【例题·单选题】某企业 2018 年 8 月 1 日赊销一批商品，售价为 120000 元（不含增值税），适用的增值税税率为 17%。规定的现金折扣条件为 2/10, 1/20, N/30，计算现金折扣时考虑增值税。客户于 2018 年 8 月 15 日付清货款，该企业实际收款金额为（ ）元。

- A. 118800
- B. 137592

- C. 138996
D. 140400

【答案】 C

【解析】 应收账款确认金额 $=120000 \times (1+17\%) = 140400$ (元)； 8月 15日付款应当享受的现金折扣为 1%， 则该企业实际收款金额 $=120000 \times (1+17\%) \times (1-1\%) = 138996$ (元)。

【例题·多选题】 下列关于现金折扣会计处理的表述中， 正确的有 ()。(2011年)

- A. 销售企业在确认销售收入时将现金折扣抵减收入
B. 销售企业在取得价款时将实际发生的现金折扣计入财务费用
C. 购买企业在购入商品时将现金折扣直接抵减应确认的应付账款
D. 购买企业在偿付应付账款时将实际发生的现金折扣冲减财务费用

【答案】 BD

【解析】 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， 选项 A错误； 销售企业在取得价款时将实际发生的现金折扣计入财务费用， 选项 B正确； 购买企业按照扣除现金折扣前的金额确认应付账款， 选项 C错误； 购买企业实际支付价款时将发生的现金折扣直接冲减财务费用， 选项 D正确。

3. 销售折让

销售折让是企业因售出商品质量不符合要求等原因而在售价上给予的减让。

分两种情况进行处理 (不考虑资产负债表日后事项)：

(1) 销售折让如果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净额确认。

基本账务处理：

借： 银行存款等

贷： 主营业务收入 (扣除折让后的净额)

应交税费—应交增值税 (销项税额)

同时：

借： 主营业务成本

贷： 发出商品

【提示】 商品已发出但不满足收入确认条件的， 应当将库存商品结转至“发出商品”科目中。

(2) 企业已经确认销售商品收入发生销售折让， 且不属于资产负债表日后事项的， 应在发生时冲减当期的销售商品收入， 如按规定允许扣减增值税税额的， 还应冲减已确认的增值税销项税额。

基本账务处理：

借： 主营业务收入

应交税费—应交增值税 (销项税额)

贷： 银行存款等

收入		折让	
100万	120万	100万	120万
110万	120万	110万	120万

【举例】 甲公司销售一批商品给乙公司， 开出专用发票注明的价款 100万元， 增值税 17万元。 该批商品成本为 80万元。 乙公司收到商品后发现质量不符合要求， 要求甲公司在价格上给予 5%的折让。 乙公司提出的要求符合合同规定， 甲公司同意并办妥了相关手续， 向乙公司开具了红字专用发票。

(1) 假定此前甲公司已经确认了销售收入。

(2) 假定此前甲公司未确认销售收入。

【答案】

(1) 实现销售时：

借： 应收账款

117

贷： 主营业务收入

100

应交税费—应交增值税 (销项税额)

17

借： 主营业务成本

80

贷： 库存商品

80

发生销售折让时：

借： 主营业务收入

5

应交税费—应交增值税 (销项税额)

0.85

贷：应收账款	5.85
实际收到货款时：	
借：银行存款	111.15
贷：应收账款	111.15
(2) 发出商品时（假定满足纳税义务）：	
借：发出商品	80
贷：库存商品	80
借：应收账款	17
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	17
发生销售折让时：	
借：应收账款	94.15
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	0.85
借：主营业务收入	95
结转成本：	
借：主营业务成本	80
贷：发出商品	80

【例题·单选题】2016年8月2日，甲公司向乙公司赊销一批商品。增值税专用发票上注明的价款为300万元。增值税税额为51万元。符合收入确认条件。9月15日，乙公司发现该批商品外观有瑕疵，要求按不含税销售价格给予5%的折让。甲公司同意并开具了红字增值税专用发票。同日收到乙公司支付的货款。下列各项中，关于甲公司销售折让会计处理结果表述不正确的是（ ）。(2017年)

- A. 冲减应交税费 2.55万元
- B. 冲减主营业务收入 15万元
- C. 增加销售费用 17.55万元
- D. 冲减应收账款 17.55万元

【答案】C

【解析】2016年8月2日，赊销商品：

借：应收账款	351
贷：主营业务收入	300
应交税费——应交增值税（销项税额）	51

9月15日，发生销售折让：

借：主营业务收入	15
应交税费——应交增值税（销项税额）	2.55
贷：应收账款	17.55
借：银行存款	333.45
贷：应收账款	333.45

【例题·单选题】甲公司1月销售商品发生商业折扣38万元、现金折扣22万元、销售折让10万元。该企业上述业务计入当月财务费用的金额为（ ）万元。

- A. 22
- B. 32
- C. 48
- D. 60

【答案】A

【解析】商业折扣、现金折扣、销售折让三者的处理中，只有现金折扣在财务费用科目中体现。

【例题·判断题】企业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收入。（ ）

【答案】√

(五) 销售退回的处理

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，应分不同情况进行会计处理。

分类	确认标准	会计处理
未确认收入的已发出商品的退回	无	将“发出商品”转回“库存商品”
已确认收入的销售退回		直接冲减退回当期的收入和成本，相应的现金折扣一并冲减
属于资产负债表日后事项的销售退回	销售退回发生在资产负债表日后期间，所退商品是资产负债表日及以前所售出的	按资产负债表日后事项来处理 (初级不涉及)

基本账务处理：

（1）尚未确认销售收入的售出商品发生销售退回：

借：库存商品

贷：发出商品

【提示】如果发出商品时已经发生了纳税义务，需要在退回时考虑：

借：应交税费——应交增值税（销项税额）

贷：银行存款等

（2）已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回：

借：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

贷：银行存款等

同时：

借：库存商品

贷：主营业务成本

【举例】甲公司 2018年 9月 5日收到乙公司因质量问题而退回的商品 10件。每件商品成本为 210元。该批商品系甲公司 6月 2日出售给乙公司，每件商品售价为 300元，适用的增值税税率为 17%，货款尚未收到，甲公司尚未确认销售商品收入。因乙公司提出的退货要求符合销售合同约定，甲公司同意退货，并按规定向乙公司开具了增值税专用发票（红字）。甲公司应在验收退货入库时编制如下会计分录：

【答案】

借：库存商品 2100（210×10）

贷：发出商品 2100

【提示】因为甲公司向乙公司开具了增值税专用发票（红字），所以还需编制：

借：应交税费——应交增值税（销项税额） 510

贷：应收账款 510

【举例】甲公司在 2018年 3月 18日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的售价为 50000元，增值税税额为 8500元。该批商品成本为 26000元。为及早收回货款，甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为：2/10，1/20，N/30。乙公司在 2018年 3月 25日支付货款。2018年 7月 5日，该批商品因质量问题被乙公司退回，甲公司当日支付有关退货款，并开具了增值税专用发票（红字）。假定计算现金折扣时不考虑增值税。甲公司应编制如下会计处理：

【答案】

（1）2018年 3月 18日销售实现时：

借：应收账款 58500

贷：主营业务收入 50000

应交税费——应交增值税（销项税额） 8500

借：主营业务成本 26000

贷：库存商品 26000

（2）2018年 3月 25日收到货款时，发生现金折扣 1000（50000×2%）元，实际收款 57500（58500-1000）元：

借：银行存款 57500

财务费用 1000

贷：应收账款 58500

（3）2018年 7月 5日发生销售退回时：

借：主营业务收入 50000

应交税费——应交增值税（销项税额） 8500

贷：银行存款 57500

财务费用 1000

借：库存商品 26000

贷：主营业务成本 26000

【例题·多选题】下列各项中，关于收入确认表述正确的有（ ）。（2015年）

A. 已确认收入的商品发生销售退回，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收入

B. 采用托收承付方式销售商品，应在发出商品时确认收入

C. 销售折让发生在收入确认之前，销售收入应按扣除销售折让后的金额确认

D. 采用预收款方式销售商品，应在款项全部收妥时确认收入

【答案】AC

【解析】采用托收承付方式销售商品，应在发出商品且在办妥托收手续时确认收入，选项 B错误；采用预收款方式销售商品，应在发出商品时确认收入，选项 D错误。

（六）采用预收款方式销售商品的处理

预收款销售商品是指购买方在商品尚未收到前按合同协议约定分期付款，销售方在收到最后一笔款项才将商品交付购货方，说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能转移给购货方，销售方通常应在发出商品时确认收入，结转成本。在此之前预收的款项作为预收账款。

收到预收款项时：

借：银行存款

贷：预收账款

发货满足收入确认条件时：

借：预收账款

贷：主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

【提示】预收账款出现借方余额代表的是应收账款。

收到余款时：

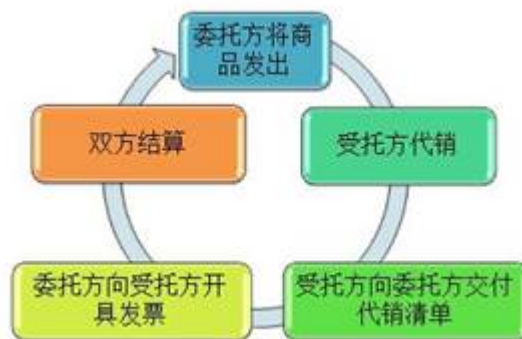
借：银行存款

贷：预收账款

（七）采用支付手续费方式委托代销商品的处理



采用支付手续费方式的委托代销商品，是指委托方和受托方签订代销合同或协议，委托方根据合同或协议约定向受托方支付手续费，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为销售商品收入，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。



甲公司（委托方）———乙公司（受托方）



1. 委托方的账务处理

发出代销商品时：

借：委托代销商品 \发出商品 （成本价）

贷：库存商品（成本价）

满足增值税纳税义务时：

借：应收账款

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

收到受托方代销清单时：

借：应收账款

贷：主营业务收入

同时结转代销商品成本：

借：主营业务成本

贷：委托代销商品 \发出商品

双方结算时：

借：银行存款

销售费用（受托方收取的手续费）

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应收账款

2. 受托方的账务处理

收到代销商品时：

借：受托代销商品（约定的不含增值税售价）

贷：受托代销商品款（约定的不含增值税售价）

对外销售时：

借：银行存款等

贷：受托代销商品

应交税费——应交增值税（销项税额）

收到委托方开具的增值税专用发票时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款

同时：

借：受托代销商品款

贷：应付账款

双方结算时：

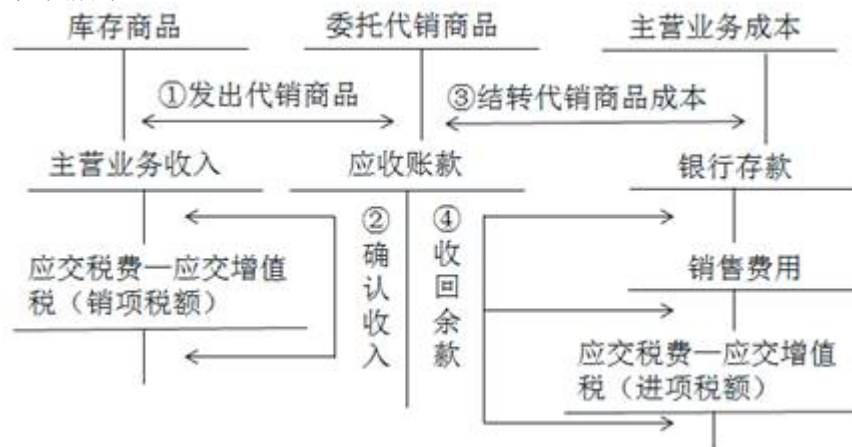
借：应付账款

贷：银行存款

其他业务收入（受托方收取的手续费）

应交税费——应交增值税（销项税额）

委托方的账务处理如图所示：



受托方的账务处理如图所示：



【举例】 2018年 1月 30日甲公司委托丙公司销售商品 100件，商品已经发出，每件成本为 6万元。合同约定丙公司应按每件 10万元对外销售，甲公司按售价的 10%向丙公司支付手续费（不含税，税率 6%）。2018年 2月份丙公司对外实际销售 80件，2018年 2月 28日甲公司收到丙公司开具的代销清单时，向丙公司开具一张增值税专用发票。假定：2018年 1月 30日甲公司发出商品时纳税义务尚未发生；甲公司商品采用实际成本核算，丙公司采用进价核算代销商品。2018年 3月 5日甲公司收到货款。

甲公司的会计处理如下：

（1）2018年 1月 30日发出商品时：

借：发出商品（委托代销商品） 600（100×6）
贷：库存商品 600

丙公司的会计处理如下：

（2）2018年 1月 30日收到商品时：

借：受托代销商品 1000（100×10）
贷：受托代销商品款 1000

（3）丙公司 2018年 2月份对外销售时：

借：银行存款 936
贷：受托代销商品 800
应交税费——应交增值税（销项税额） 136

（4）甲公司 2018年 2月 28日收到代销清单时：

借：应收账款 936
贷：主营业务收入 800（80×10）
应交税费——应交增值税（销项税额） 136

借：主营业务成本 480
贷：发出商品（委托代销商品） 480

（5）丙公司 2018年 2月 28日收到发票时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 136
贷：应付账款 136
借：受托代销商品款 800
贷：应付账款 800

（6）双方结算时，甲公司账务处理：

借：银行存款 851.2
销售费用 80
应交税费——应交增值税（进项税额） 4.8
贷：应收账款 936

丙公司账务处理：

借：应付账款 936
贷：银行存款 851.2
主营（其他）业务收入 80
应交税费——应交增值税（销项税额） 4.8

【例题·单选题】在收取手续费代销方式下，委托方确认销售收入的时间是（ ）。

- A. 签订代销协议时
- B. 收到代销商品款时
- C. 发出商品时
- D. 收到代销清单时

【答案】 D

【解析】在收取手续费代销方式下，委托方确认销售收入的时间是收到受托方开具的代销清单时。

【例题·多选题】下列各项中，关于采用支付手续费方式委托代销商品的会计处理，表述正确的有（ ）。（2013年）

- A. 委托方通常在收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入
- B. 委托方发出商品时应按约定的售价记入“委托代销商品”科目
- C. 受托方应在代销商品销售后按照双方约定的手续费确认劳务收入
- D. 受托方一般应按其与委托方约定的售价总额确认受托代销商品款

【答案】 ACD

【解析】选项 B，采用支付手续费方式委托代销商品时，委托方发出商品应按商品成本记入“委托代销商品”科目。

【例题·判断题】企业采用支付手续费方式委托代销商品，委托方应在发出商品时确认销售商品收入。（ ）（2015年、2012年）

【答案】 ×

【解析】采用支付手续费方式的委托代销商品，委托方应当在收到受托方的代销清单时确认收入。

（八）销售材料等存货的处理

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、单独计价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。企业销售原材料、单独计价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。

基本账务处理：

借：银行存款等

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：其他业务成本

贷：原材料

【例题·多选题】下列各项中，应计入工业企业其他业务收入的有（ ）。（2014年）

- A. 出售投资性房地产取得的收入
- B. 随同商品出售且单独计价的包装物取得的收入
- C. 股权投资取得的现金股利收入
- D. 经营性租赁固定资产的现金收入

【答案】 ABD

【解析】工业企业的股权投资取得的现金股利收入应该计入投资收益核算，不计入其他业务收入。

【例题·多选题】下列各项中，工业企业应确认为其他业务收入的有（ ）。

- A. 对外销售材料收入
- B. 出售专利所有权收入
- C. 处置营业用房净收益
- D. 转让商标使用权收入

【答案】 AD

【解析】选项 B 出售无形资产所有权和选项 C 处置营业用房都是非日常经营活动，取得的处置净损益要记入到营业外收支中，不记入到其他业务收入中。