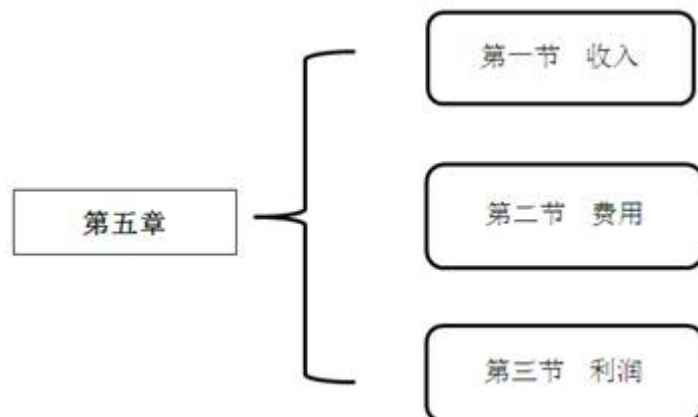


第五章 收入、费用和利润



第一节 收入

【重难点提示】

1. 掌握收入的内容和确认时点；
2. 掌握商品销售收入的确认（商业折扣、现金折扣）；
3. 掌握商品销售折让和退回的会计处理；
4. 掌握收取手续费方式委托代销的会计处理；
5. 掌握劳务收入的完工百分比法；
6. 掌握让渡资产使用权收入的确认原则。

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。收入包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。

【注意】

1. 企业代第三方收取的款项，应当作为负债处理，不应当确认为收入。
2. 收入不包括：出售固定资产、出售无形资产、取得政府补助利得、投资收益。

一、销售商品收入

（一）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。
 - （1）企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同规定的要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任，此时不能确认收入。
 - （2）企业销售商品的收入是否能够取得，取决于购买方是否已将商品销售出去。如采用支付手续费方式委托代销商品等。
 - （3）企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且安装或检验工作是销售合同或协议的重要组成部分。如果安装程序比较简单或检验是为了最终确认合同或协议价格而进行的程序，企业可以发出商品时确认收入。
 - （4）销售合同中规定了由于特定原因买方有权退货的条款，而企业又不能确定退货的可能性时，应在退货期满时确认收入。
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。
3. 相关的经济利益很可能（大于 50%）流入企业。
4. 收入的金额能够可靠地计量。
5. 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

（二）一般销售商品业务收入的账务处理（★★★）

销售商品收入确认的时点

1. 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。
2. 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。
3. 采用预收货款方式销售商品的，应该在发出商品的时候确认收入。
4. 采用分期收款方式销售商品的，在满足收入确认条件时，应当根据应收款项的公允价值一次确认收入。
5. 委托代销方式销售商品，应该在收到代销清单时确认收入。

会计分录

借：应收账款、应收票据、银行存款

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

存货跌价准备

贷：库存商品

【注意】符合收入确认条件但购买方尚未提货时，确认收入，存货不再属于销售方，属于购买方，销售方单独设置“代管商品”备查簿进行登记。如果不符合收入确认条件但销售方已经发货，不确认收入，存货转入“发出商品”科目核算，仍属于销售方存货，不属于购买方存货。

【例 5-1】甲公司向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明售价为 400 000元，增值税税额为 68 000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 468 000元，期限为 2个月；该批商品已经发出，甲公司开出的增值税专用发票上注明运输费 2 000元，增值税税额为 220元，款项尚未收到；该批商品成本为 320 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收票据	468 000
应收账款	2 220
贷：主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	68 220
银行存款	2 000
借：主营业务成本	320 000
贷：库存商品	320 000

（三）已经发出但不符合销售商品收入确认条件的商品的处理（★★）

如果企业售出商品不符合销售商品收入确认的 5个条件中的任何一条，均不应确认收入。企业应增设“发出商品”等科目，核算已经发出但尚未确认销售收入的商品成本。

发出商品不满足收入确认条件时：

借：发出商品
 贷：库存商品

如果已开发票（如果未开发票，就无需编制下面这个分录）

借：应收账款
 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
“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。

待发出商品满足收入确认条件时：

借：应收账款
 贷：主营业务收入
借：主营业务成本
 贷：发出商品

【例 5-2】甲公司于 2017年 3月 3日采用托收承付结算方式向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票注明售价为 100 000元，增值税税额为 17 000元；该批商品成本为 60 000元。甲公司在销售该批商品时已得知乙公司资金流转发生暂时困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期以来建立的商业关系，甲公司仍将商品发出，并办妥托收手续。假定甲公司销售该批商品的纳税义务已经发生。

借：发出商品	60 000
贷：库存商品	60 000
借：应收账款——乙公司	17 000
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	17000

假定 2017年 11月甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款，甲公司应在乙公司承诺付款时确认收入，会计分录如下：

借：应收账款——乙公司	100 000
贷：主营业务收入	100 000
借：主营业务成本	60 000
贷：发出商品	60 000

假定甲公司于 2017年 12月 6日收到乙公司支付的货款，应作如下会计分录：

借：银行存款	117 000
贷：应收账款——乙公司	117 000

（四）商业折扣、现金折扣和销售折让的账务处理（★★★）

（五）销售退回的账务处理

情形	处理原则	分录
1. 商业折扣 （为促进给予的价格扣除）	应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售收入、应收账款和销项税额。	借：应收账款 贷：主营业务收入（扣除商业折扣） 应交税费——应交增值税（销项税额）
		借：应收账款

2. 现金折扣 (为鼓励债务人提前付款的债务扣除)	应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入、应收账款和销项税额。现金折扣在实际发生时计入财务费用	贷: 主营业务收入 (不扣除现金折扣) 应交税费——应交增值税 (销项税额) 借: 银行存款 财务费用 (实际发生的现金折扣) 贷: 应收账款
3. 销售折让 (因商品质量有瑕疵给予的价格减让)	发生在收入确认之后的销售折让应直接冲减发生当期的销售收入, 属于资产负债表日后事项的除外 (冲减上年度的收入)	借: 主营业务收入 应交税费——应交增值税 (销项税额) 贷: 应收账款或银行存款
4. 销售退回 (因商品质量问题被退回)	已经确认收入的售出商品发生销售退回的, 应当在发生时冲减当期销售商品收入、销售成本等。现金折扣计入财务费用的金额同时调整。属于资产负债表日后事项的除外 (冲减上年度的收入和成本)	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 财务费用 借: 库存商品 贷: 主营业务成本
【注意】 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。如果发生销售退回时, 企业尚未确认销售商品收入的, 则应将发出商品转回库存商品		

【例 5-3】 甲公司为增值税一般纳税人, 2017年 3月 1日销售 A商品 10 000件并开具增值税专用发票, 每件商品的标价为 20元 (不含增值税), A商品适用的增值税税率为 17%; 每件商品的实际成本为 12元, 由于是成批销售, 甲公司给予购货方 10%的商业折扣, 并在销售合同中规定现金折扣条件为 2/10, 1/20, N/30; A商品于 3月 1日发出, 购货方于 3月 9日付款。假定计算现金折扣时不考虑增值税。

(1) 3月 1日销售实现时:

借: 应收账款	210 600
贷: 主营业务收入	180 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	30 600
借: 主营业务成本	120 000
贷: 库存商品	120 000

(2) 3月 9日收到货款时:

借: 银行存款	207 000
财务费用	3 600
贷: 应收账款	210 600

本例中, 若购货方于 3月 19日付款, 则享受的现金折扣为 1 800元 ($180\,000 \times 1\%$), 收到货款时, 甲公司应编制如下会计分录:

借: 银行存款	208 800
财务费用	1 800
贷: 应收账款	210 600

若购货方于 3月底才付款, 则应按全额付款。

借: 银行存款	210 600
贷: 应收账款	210 600

【例 5-4】 甲公司销售一批商品给乙公司, 开出的增值税专用发票上注明的售价为 100 000元, 增值税税额为 17 000元。该批商品的成本为 70 000元。货到后乙公司发现商品质量不合格, 要求在价格上给予 5%的折让。乙公司提出的销售折让要求符合原合同的约定, 甲公司同意并办妥了相关手续, 开具了增值税专用发票 (红字)。假定此前甲公司已确认该批商品的销售收入, 销售款项尚未收到, 发生的销售折让允许扣减当期增值税销项税额。甲公司会计处理如下:

(1) 销售实现时:

借: 应收账款	117 000
贷: 主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	17 000
借: 主营业务成本	70 000
贷: 库存商品	70 000

(2) 发生销售折让时:

借：主营业务收入 5 000 (100 000× 5%)
 应交税费——应交增值税 (销项税额) 850
 贷：应收账款 5 850

(3) 实际收到款项时：

借：银行存款 111 150
 贷：应收账款 111 150

本例中，假定发生销售折让前，因该项销售在货款收回上存在不确定性 (小于 50%)，甲公司未确认该批商品的销售收入，纳税义务也未发生；发生销售折让后 2个月，乙公司承诺近期付款。则甲公司会计处理如下：

(1) 发出商品时：

借：发出商品 70 000
 贷：库存商品 70 000

(2) 乙公司承诺付款，甲公司确认销售收入时：

借：应收账款 111 150
 贷：主营业务收入 95 000

(100 000-100 000× 5%)

应交税费——应交增值税 (销项税额) 16 150

借：主营业务成本 70 000
 贷：发出商品 70 000

(3) 实际收到款项时：

借：银行存款 111 150
 贷：应收账款 111 150

【例 5-5】甲公司 2017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 2017年 6月 2日出售给乙公司 100件，并已开具增值税专用发票，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作如下会计分录：

(1) 6月 2日销售发出商品时：

借：发出商品 21 000 (210× 100)
 贷：库存商品 21 000

借：应收账款 5 100 (300× 100× 17%)
 贷：应交税费——应交增值税 (销项税额) 5 100

(2) 9月 5日收到退回的商品时：

借：库存商品 2 100 (210× 10)
 贷：发出商品 2 100

借：应交税费——应交增值税 (销项税额) 510 (3 000× 17%)
 贷：应收账款 510

【例 5-6】甲公司 2017年 3月 20日销售 A商品一批，增值税专用发票上注明售价为 350 000元，增值税税额为 59 500元；该批商品成本为 182 000元。A商品于 2017年 3月 20日发出，购货方于 3月 27日付款。甲公司对该项销售确认了销售收入。2017年 9月 15日，该商品质量出现严重问题，购货方将该批商品全部退回给甲公司，甲公司同意退货，于退货当日支付了退货款，并按规定向购货方开具了增值税专用发票 (红字)。甲公司会计处理如下：

(1) 销售实现时：

借：应收账款 409 500
 贷：主营业务收入 350 000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 59 500

借：主营业务成本 182 000
 贷：库存商品 182 000

(2) 收到货款时：

借：银行存款 409 500
 贷：应收账款 409 500

(3) 销售退回时：

借：主营业务收入 350 000
 应交税费——应交增值税 (销项税额) 59 500

贷：银行存款 409 500

借：库存商品 182 000
 贷：主营业务成本 182 000