



第 16 课 收入

四、一般商品销售收入的账务处理

(一) 一般商品销售收入的确认

企业一般商品销售属于在某一时刻履行的履约义务。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：

- (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，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- (3) 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。
- (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。

(二) 现金结算方式销售业务的账务处理

企业以现金结算方式对外销售商品，在客户取得相关商品控制权时点确认收入时，会计分录为：

借：银行存款等

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：库存商品等

【综合例题】2020 年 6 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元；当日甲公司收到乙公司支付的款项存入银行；该批商品的实际成本为 90 000 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支付的货款，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，该项业务为单项履约义务且属于在某一时刻履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确认收入时：

借：银行存款	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

(2) 结转销售商品成本：

借：主营业务成本	90 000
贷：库存商品	90 000

(三) 委托收款结算方式销售业务的账务处理

企业以委托收款结算方式对外销售商品，在其办妥委托收款手续且客户取得相关商品控制权时点确认收入，按应收的款项，借记“应收账款”科目，按实现的收入贷记“主营业务收入”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费—应交增值税（销项税额）”科目；在实际收到款项时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。

【综合例题】2020 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司赊销一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 50 000



老会计，用心传递温度

元，增值税税额为 6 500 元；甲公司银行存款 1 090 元代乙公司垫付运费。当日乙公司收到商品并验收入库，甲公司将委托收款凭证和债务证明提交开户银行，办妥托收手续；该批商品的实际成本为 40 000 元。

7 月 6 日，甲公司收到银行转来的收款通知，货款已全部收存银行。

本例中甲公司已向银行办妥委托收款手续，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，该项业务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：

(1) 7 月 1 日，确认收入时：

借：应收账款	57 590
贷：主营业务收入	50 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	6 500
银行存款	1 090

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本	40 000
贷：库存商品	40 000

(2) 7 月 6 日，收到收款通知：

借：银行存款	57 590
贷：应收账款	57 590

（四）商业汇票结算方式销售业务的账务处理

企业以商业汇票结算方式对外销售商品，在收到商业汇票且客户取得相关商品控制权时点确认收入，按收到商业汇票的票面金额，借记“应收票据”科目，按实现的收入贷记“主营业务收入”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费—应交增值税（销项税额）”科目。

【综合例题】甲公司向乙公司销售一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 300 000 元，增值税税额为 39 000 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 339 000 元，期限为 3 个月；该批商品成本为 240 000 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，该项业务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：

(1) 确认收入时：

借：应收票据	339 000
贷：主营业务收入	300 000
应交税费—应交增值税(销项税额)	39 000

(2) 结转销售商品成本：

借：主营业务成本	240 000
贷：库存商品	240 000

（五）赊销方式销售业务的账务处理

企业以赊销方式对外销售商品，在客户取得相关商品控制权时点确认收入，按应收的款项，借记“应收账款”科目，按实现的收入贷记“主营业务收入”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费—应交增值税（销项税额）”科目；在实际收到款项时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。

（六）发出商品业务的账务处理

会计分录：

借：发出商品



老会计，用心传递温度

贷：库存商品

发生增值税纳税义务时：

借：应收账款

贷：应交税费—应交增值税（销项税额）

待符合收入确认条件时按一般销售确认收入即可。

【例题 5·多选题】某企业销售一批商品，该商品已发出且纳税义务已发生，由于货款收回存在较大不确定性，不符合收入确认条件。下列各项中，关于该笔销售业务会计处理表述正确的有（ ）。(2016 年)

- A. 发出商品的同时结转其销售成本
- B. 根据增值税专用发票上注明的税额确认应收账款
- C. 根据增值税专用发票上注明的税额确认应交税费
- D. 将发出商品的成本记入“发出商品”科目

【答案】BCD

【解析】由于货款收回存在较大的不确定性，不符合收入确认条件，所以不能确认收入及结转成本，选项 A 错误；发出商品时，应借记“发出商品”科目，贷记“库存商品”科目，选项 D 正确；纳税义务发生，应借记“应收账款”科目，贷记“应交税费—应交增值税（销项税额）”科目，选项 B 正确，选项 C 正确。

（七）销售材料等存货的账务处理

企业在日常活动中会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。

会计分录为：

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）

借：其他业务成本

贷：原材料等

（八）销售退回业务的账务处理

销售退回是指企业因售出商品在质量、规格等方面不符合销售合同规定条款的要求，客户要求企业予以退货。企业销售商品发生退货，表明企业履约义务的减少和客户商品控制权及其相关经济利益的丧失。

会计分录为：

借：主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

贷：应收账款等

借：库存商品

贷：主营业务成本

五、可变对价的账务处理

（一）可变对价的管理

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

若合同中存在可变对价，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。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。



(二) 可变对价的账务处理

【综合例题】2020年6月1日，甲公司向乙公司销售一批商品，增值税专用发票上注明售价为600 000元，增值税税额为78 000元，款项尚未收到；该批商品成本为540 000元。该项业务属于在某一时刻履行的履约义务。2020年6月20日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予5%的减让。假定甲公司已确认收入。甲公司同意价格折让，并按规定向乙公司开具了增值税专用发票（红字），2020年6月30日，甲公司收到乙公司支付的货款存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 6月1日，确认收入时

借：应收账款	678 000
贷：主营业务收入	600 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	78 000

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本	540 000
贷：库存商品	540 000

(2) 6月20日，发生销售折让30 000元（600 000×5%）时：

借：主营业务收入	30 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	3 900
贷：应收账款	33 900

(3) 6月30日，收到货款时：

借：银行存款	644 100
贷：应收账款	644 100

【综合例题】甲公司为增值税一般纳税人，2020年9月1日销售A商品5 000件并开具增值税专用发票，每件商品的标价为200元（不含增值税），A商品适用的增值税税率为13%；每件商品的实际成本为120元；由于是成批销售，甲公司给予客户10%的商业折扣，并在销售合同中规定现金折扣条件为2/20，N/30，且计算现金折扣时不考虑增值税；当日A商品发出，客户收到商品并验收入库。甲公司基于对客户了解预计客户20天内付款的概率为90%，20天后付款的概率为10%，2020年9月18日，收到客户支付的货款。

本例中，该项销售业务属于在某一时刻履行的履约义务。对于商业折扣，甲公司从应确认的销售商品收入中予以扣除；对于现金折扣，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司应确认的销售商品收入的金额=200×（1-10%）×5 000×（1-2%）=882 000（元）；增值税销项税额=200×（1-10%）×5 000×13%=117 000（元）。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 9月1日，确认收入、结转成本：

借：应收账款	999 000
贷：主营业务收入	882 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	117 000
借：主营业务成本	600 000
贷：库存商品	600 000

(2) 9月18日，收到货款：

借：银行存款	999 000
贷：应收账款	999 000



老会计，用心传递温度

【综合例题】甲公司是一家电生产销售企业，销售家电适用的增值税税率为13%。2020年6月，甲公司向零售商乙公司销售1 000台W型冰箱，每台价格为3 000元，合同价款合计300万元。每台W型冰箱的成本为2 000元。乙公司收到W型冰箱并验收入库。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款冰箱售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表所示。

冰箱售价下降的概率估计

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率（%）
0	40
200	30
400	20
600	10

【注】上述价格均不包含增值税。

本例中该项销售业务属于在某一时刻履行的履约义务。甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。在该方法下，甲公司估计交易价格为每台2 800元（ $3\,000 \times 40\% + 2\,800 \times 30\% + 2\,600 \times 20\% + 2\,400 \times 10\%$ ）。

2020年6月，甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认收入时：

借：应收账款	3 164 000
贷：主营业务收入	2 800 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	364 000

（1）结转销售商品成本：

借：主营业务成本	2 000 000
贷：库存商品	2 000 000

六、在某一时间段内完成的商品销售收入的账务处理

对于在某一时间段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。

满足下列条件之一的，属于在某一时间段内履行的履约义务：

- 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。

【注】当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

（一）合同成本与合同负债

1、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。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出。例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时**计入当期损益**，除非这些支出明确由客户承担。

2、合同履约成本

同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：



老会计，用心传递温度

- (1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用。
- (2) 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。
- (3) 该成本预期能够收回。

会计分录为：

借：合同履约成本

 贷：原材料、应付职工薪酬、银行存款等

借：主营业务成本

 贷：合同履约成本

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

- (1) 管理费用，除非这些费用明确由客户承担；
- (2) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中；
- (3) 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；
- (4) 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。

3、合同负债。

合同负债是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。需要说明的是，对于尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。

（二）合同取得成本及销售收入的账务处理

企业对已确认为资产的合同取得成本，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。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。

【综合例题】甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个服务期为 5 年的客户，该客户每年末支付含税咨询费 1 908 000 元。为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用 15 000 元，为投标而发生的差旅费 10 000 元，支付销售人员佣金 50 000 元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金 10 000 元。

【解析】甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产；甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费以及向销售部门经理支付的年度奖金（不能直接归属于可识别的合同）不属于增量成本，应当于发生时直接计入当期损益。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）支付相关费用：

借：合同取得成本	50 000
管理费用	25 000
销售费用	10 000
贷：银行存款	85 000

（2）每月确认服务收入，摊销销售佣金：

服务收入=1 908 000 ÷ (1+6%) ÷ 12=150 000（元）

销售佣金摊销额=50 000 ÷ 5 ÷ 12=833.33（元）

借：应收账款	159 000
销售费用	833.33



老会计，用心传递温度

贷：合同取得成本	833.33
主营业务收入	150 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	9 000

（三）合同履行成本及销售收入的账务处理

企业对已确认为资产的合同履行成本，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

【综合例题】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2020 年 12 月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧 120 000 元、酒店土地使用权摊销费用 65 000 元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入 424 000 元，全部存入银行。

【解析】甲公司经营酒店主要是通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，这些资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的合同履行成本。已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。甲公司应编制如下会计分录：

①确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履行成本	185 000
贷：累计折旧	120 000
累计摊销	65 000

②12 月确认酒店服务收入并摊销合同履行成本：

借：银行存款	424 000
贷：主营业务收入	400 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	24 000
借：主营业务成本	185 000
贷：合同履行成本	185 000