



2023 初级会计职称《初级会计实务》精讲班

【例 7-8】2022 年 7 月 101 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 200 000 元，增值税税额为 26 000 元；款项尚未收到；该批商品成本为 120 000 元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务尚未发生。

本例中由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款收回方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。不符合收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥托收手续时不能确认收入。

甲公司发出商品时应编制如下会计分录：

借：发出商品	120 000
贷：库存商品	120 000

考点 4 一般商品销售收入的账务处理

【例 7-9】甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。2022 年 6 月 1 日，甲公司与乙公司签订委托代销合同，甲公司委托乙公司销售 W 商品 2000 件，W 商品当日发出，每件商品成本为 70 元。合同约定乙公司应按每件 100 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10%向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在 W 商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的 W 商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户。

2022 年 6 月乙公司实际对外销售 1000 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10000 元，增值税税额为 1300 元。2022 年 6 月 30 日，甲公司收到乙公司开具的代销清单和代销手续费增值税专用发票（增值税税率为 6%）。以及扣除代销手续费后的货款；甲公司开具相应的增值税专用发票。

本例中，甲公司将 W 商品发送至乙公司后，乙公司虽然已经承担 W 商品的实物保管责任，但仅为接受甲公司的委托销售 W 商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户，乙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由乙公司控制，乙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将 W 商品发送至乙公司时不应确认收入，而应当在乙公司将 W 商品销售给最终客户时确认收入。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 6 月 1 日，发出商品时：

借：发出商品——乙公司	140 000
贷：库存商品——W 商品	140 000

(2) 6 月 30 日收到代销清单、代销手续费发票时：

借：应收账款	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
借：主营业务成本	70 000
贷：发出商品	70 000
借：销售费用	10 000
贷：应交税费——应交增值税（进项税额）	600
应收账款	10600

(3) 6 月 30 日收，收到乙公司支付的货款时：



借：银行存款 102 400
贷：应收账款 102 400
乙公司应编制如下会计分录：
(1) 6月1日，收到商品时：
借：受托代销商品——甲公司 200 000
贷：受托代销商品款——甲公司 200 000
(2) 6月对外销售时：
借：银行存款 113 000
贷：受托代销商品——甲公司 100 000
应交税费——应交增值税（销项税额） 13 000
(3) 6月30日，收到甲公司开具的增值税专用发票
借：受托代销商品款——甲公司 100 000
应交税费——应交增值税（进项税额） 13 000
贷：应付账款 113 000
(4) 6月30日收，支付的货款并计算代销手续费：
借：应付账款 113 000
贷：银行存款 102 400
其他业务收入 10 000
应交税费——应交增值税（销项税额） 600

(七) 材料销售业务的账务处理

1. 确认收入时：
借：银行存款
贷：其他业务收入
应交税费——应交增值税（销项税额）
2. 结转销售原材料成本：
借：其他业务成本
贷：原材料

【例 7-10】甲公司向乙公司销售一批原材料，开具的增值税专用发票上注明售价为 20 000 元，增值税税额为 2 600 元；甲公司收到乙公司支付款项存入银行；该批原材料的实际成本为 15 000 元；乙公司收到原材料并验收入库。

该业务属于某一时点履约义务，甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确认收入时：
借：银行存款 22 600
贷：其他业务收入 20 000
应交税费——应交增值税（销项税额） 2 600
(2) 结转销售原材料成本：
借：其他业务成本 15 000
贷：原材料 15 000

(八) 销售退回业务的账务处理

1. 确认收入时：
借：银行存款
贷：主营业务收入



应交税费——应交增值税（销项税额）

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本

贷：库存商品

2. 商品的销售退回时：

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

借：库存商品

贷：主营业务成本

【例 7-11】2022 年 5 月 20 日，甲公司销售一批商品，增值税专用发票上注明售价为 400 000 元，增值税税额为 52 000 元；客户收到该批商品并验收入库；当日收到客户支付货款存入银行。该批商品成本为 300 000 元。该项业务该业务属于某一时点履约义务并确认收入。

2022 年 7 月 20 日，该批商品质量出现严重问题，客户将该批商品的 50%退回给甲公司。甲公司同意退货，于退货当日支付退货款，并按照规定向客户开具了增值税专用发票（红字）。假定不考虑其他因素，甲公司应编制如下会计分录：

（1）5 月 20 日，确认收入时：

借：银行存款	452 000
贷：主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	52 000

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本	300 000
贷：库存商品	300 000

（2）7 月 20 日，商品的 50%退回时

借：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	26 000
贷：银行存款	226 000
借：库存商品	150 000
贷：主营业务成本	150 000

考点 5 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。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。若合同中存在可变对价，企业应当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，但是企业不能在两种方法之间随意进行选择。

【需要注意】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。

（二）可变对价的账务处理

【例 7-12】2022 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 78000 元, 款项尚未收到; 该批商品成本为 540000 元。该项业务属于在某一时刻履行的履约义务。2022 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)。2022 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) 20 日, 发生销售折让 30000 元 (600 000 x 5%)

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) 30 日, 收到货款时:

借: 银行存款	644 100
贷: 应收账款	644 100

【例 7-13】 甲公司为增值税一般纳税人, 2022 年 9 月 1 日销售 A 商品 5000 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%, 2022 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 = $200 \times (1 - 10\%) \times 5\,000 \times (1 - 2\%) = 882\,000$ (元); 增值税销项税额 = $200 \times (1 - 10\%) \times 5\,000 \times 13\% = 117\,000$ (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) 18 日, 收到货款:

借: 银行存款	999 000
贷: 应收账款	999 000

【例 7-14】 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%。2022 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 3000 元, 合同价款合计 300 万元。每台 W 型冰箱的成本为 2000 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 7-1 所示。

表 7-1 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 2800 元（ $3000 \times 40\% + 2800 \times 30\% + 2600 \times 20\% + 2400 \times 10\%$ ）2022 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

（2）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