

# 企业会计准则14号——收入

上海国家会计学院 郭永清博士

# 准则的基本要求

- （一）企业应分清收入和利得的界限。
- （二）企业应正确确认和计量收入。
- （三）企业应及时结转与收入相关的成本。
- （四）企业应正确记录收入和相关成本、税金。
  - 1、企业应按主营业务和附营业务分别设置收入、成本、税金科目。
  - 2、企业也可以根据本行业特点设置相应的收入、成本和税金科目。

# 本准则涉及的范围

- 本准则只规范企业销售商品、提供劳务、他人使用本企业资产等交易形成的收入的确认和计量，不涉及建造合同、非货币交易、租赁、保险公司的保险合同、期货、投资、债务重组等项交易中形成的收入。
- 采取权益法核算的长期股权投资、非货币性资产交换、建造合同、租赁、原保险合同、再保险合同等形成的收入，适用于其他相关会计准则。

# □ 收入的概念

◆ 销售商品

◆ 提供劳务

◆ 让渡资产使用权

- 收入：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。
- 日常活动：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、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件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。
  - 企业转让无形资产使用权、出售原材料、对外投资（收取的利息、现金股利）等，属于与经常性活动相关的活动
  - 企业处置固定资产、无形资产等活动，不是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，由此产生的经济利益的总流入不构成收入，应当确认为营业外收入。

- 收入可能表现为企业资产的增加，如增加银行存款、应收帐款等；也可能表现为企业负债的减少，如以商品或劳务抵偿债务；或者二者兼而有之，例如，商品销售的货款中部分抵偿债务，部分收取现金。这里所指的以商品或劳务抵债不包括债务重组中的以商品抵债。
- 收入能导致企业所有者权益的增加。如上所述，收入能增加资产或减少负债或二者兼而有之。因此根据“ $\text{资产} - \text{负债} = \text{所有者权益}$ ”的公式，企业取得收入一定能增加所有者权益。但收入扣除相关成本费用后的净额，则可能增加所有者权益，也可能减少所有者权益。这里仅指收入本身导致的所有者权益的增加，而不是指收入扣除相关成本费用后的毛利对所有者权益的影响，因此，本准则将收入定义为“经济利益的总流入”。

## □ 销售商品收入

- ✚ 销售商品收入的确认条件
- ✚ 销售商品收入的计量方法
- ✚ 销售商品收入确认条件的具体应用

## □ 销售商品收入的确认条件

确  
认  
条  
件

- 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有效控制
- 收入的金额能够可靠地计量
- 相关的经济利益很可能流入企业
- 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量

## 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

- 风险主要指商品由于贬值、损坏、报废等造成的损失，报酬是指商品中包含的未来经济利益，包括商品因升值等给企业带来的经济利益。如果一项商品发生的任何损失均不需要本企业承担，带来的经济利益也不归本企业所有，则意味着该商品所有权上的风险和报酬已移出该企业。判断一项商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移给买方，需要视不同情况而定。

# 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

- 通常情况，凭证或实物交付，风险和报酬随之转移
- 某些情况，凭证或实物交付，主要风险和报酬未随之转移
  - 1、商品不符合要求且未根据保证条款弥补
  - 2、收入能否取得取决于对方是否卖出商品
  - 3、未完成安装或检验工作，且安装或检验工作是合同重要组成部分
  - 4、合同中有退货条款，且无法确定退货可能性
  - 5、采用支付手续费方式委托代销的商品

# 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

- 企业已将所有权凭证或实物交付给买方，但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移：
- 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。例如，某企业A于5月21日销售一批商品，商品已经发出，买方已预付部分货款，余款由A企业开出一张商业承兑汇票，已随发票帐单一并交付买方。买方当天收到商品后，发现商品质量没达到合同规定的要求，立即根据合同的有关条款与A企业交涉，要求A企业在价格上给予一定的减让，否则买方可能会退货。双方没有达成一致意见，A企业仍未采取任何弥补措施。此项销售表明，尽管商品已经发出，发票帐单已交付买方，也已收到部分货款，但由于双方在商品质量的弥补方面未达成一致意见，买方尚未正式接受商品，商品可能被退回，因此商品所有权上的主要风险和报酬仍留在A企业，A企业此时不能确认收入。收入应递延到已按买方要求进行弥补时予以确认。
- ②企业销售商品的收入是否能够取得取决于买方销售其商品的收入是否能够取得。如代销或寄销商品。代销或寄销的特点是受托方只是一个代理商，委托方将商品发出后，所有权并未转移给受托方，所有权上的风险和报酬仍在委托方，与受托方无关。只有当受托方将商品售出后，商品所有权上的风险和报酬才移出委托方。因此，在代销或寄销情况下，委托方应在受托方售出商品，并取得受托方提供的代销清单时确认收入。

# 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

- 企业已将所有权凭证或实物交付给买方，但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移：
- ③企业的尚未完成售出商品的安装或检验工作，且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分。例如，某电梯生产企业销售电梯，电梯已发出，发票帐单已交付买方，买方已预付部分货款，但根据合同规定，卖方负责安装，卖方在安装并经检验合格后，买方立即支付余款。在这种情况下，电梯发出并不表示商品所有权上的主要风险和报酬已转移给买方，企业仍需对电梯进行安装，安装过程中可能会发生一些不确定因素，阻碍该项销售的实现，因此只有在安装完毕并检验合格后才能确认收入。
- 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。例如，某企业为推销一项新产品，规定凡购买该产品者均有一个月的试用期，不满意的，一个月内给予退货。在这种情况下，该企业尽管已将商品售出，也已收到价款，但由于是新产品，无法估计退货的可能性，商品所有权上的风险和报酬实质上并未转移给买方，该企业在售出商品时不能确认收入。只有当买方正式接受商品时或退货期满时确认收入。

## 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有效控制

- 企业将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方后，如仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权，或仍然对售出的商品实施控制，则此项销售不能成立，不能确认相应的销售收入。
- 例如，某房地产企业A将尚待开发的土地销售给B企业，合同同时规定由A企业开发这片土地，开发后的土地售出后，利润由A、B两企业按一定比例分配。这意味着A企业仍保留了与该土地所有权相联系的继续管理权，该项交易实质上不是销售土地的交易，而是A、B企业共同对该项土地的开发进行投资，并共享利润的交易。A企业在销售土地时，不能确认收入。
- 对售出商品实施控制还有一个最典型例子，就是售后回购。
- 如企业对售出的商品保留了与所有权无关的管理权，则不受本条件的限制。例如房地产企业将开发的房产出售后，保留了对该房产的物业管理权，由于此项管理权与房产所有权无关，房地产销售成立。企业提供的物业管理应视为一个单独的劳务合同，有关收入应确认为劳务收入。

# 相关的经济利益很可能流入企业

- 经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。在销售商品的交易中，与交易相关的经济利益即为销售商品的价款。销售商品的价款能否有把握收回，是收入确认的一个重要条件，企业在销售商品时，如估计价款收回的可能性不大，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应当确认收入。
- 销售商品的价款能否收回，主要根据企业以前和买方交往的直接经验，或从其他方面取得的信息，或政府的有关政策等进行判断。例如，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等，在这些情况下，企业应推迟确认收入，直至这些不确定因素消除。
- 企业在判断价款收回的可能性时，应进行定性分析，当确定价款收回的可能性大于不能收回的可能性时；即认为价款能够收回。

# 相关的已发生或将发生的成本 能够可靠地计量

示例：甲公司约定为乙公司生产并销售一台大型设备。甲公司因生产能力不足，委托丙公司生产某部件，丙公司发生的成本经甲公司认定后按成本总额的108%支付款项。假定甲公司、丙公司均完成生产任务，并将大型设备交付乙公司验收合格。

如丙公司未将有关成本资料交甲公司认定，且甲公司无法合理估计成本金额，则不满足本确认条件。

如丙公司未将有关成本资料交甲公司认定，但甲公司能够合理估计成本金额，则视同满足本确认条件。

# □ 销售商品收入的计量方法

## □ 基本原则：

- 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。
- 从购货方已收或应收的合同或协议价款，通常为公允价值。

# 销售商品的一般账务处理

- 商品销售收入在确认时，应按确定的收入金额与应收取的增值税，借记“应收帐款”、“应收票据”、“银行存款”等科目，按应收取的增值税，贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”科目，按确定的收入金额，贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”科目。需要交纳消费税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等税费的，应在确认收入的同时，或在月份终了时，按应交的税费金额，借记“营业税金及附加”、“其他业务支出”科目，贷记“应交税费--应交消费税（或应交资源税、应交城市维护建设税）”、“其他应交款”等科目。
- 例1：某企业销售一批化妆品，增值税发票上注明售价200000元，增值税34000元，款项尚未收到。假定消费税率为5%，则应交消费税10000元：。
- 如该项销售已符合销售收入确认的5个条件，应确认为收入，确认时应作分录：
  - 借：应收帐款 234000
  - 贷：主营业务收入 200000
  - 应交税费--应交增值税（销项税额） 34000
  - 借：营业税金及附加 10000
  - 贷：应交税费--应交消费税 10000

# 销售商品的一般账务处理

如企业售出的商品不符合销售收入确认的5个条件中的任何一条，均不应确认收入。企业对于发出的商品，在确定不能确认收入时，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”科目的期末余额应并入资产负债表“存货”项目反映。

例2：某工业企业A于4月20日以托收承付方式向B企业销售一批商品，成本为60000元，增值税发票上注明：售价100000元，增值税17000元。该批商品已经发出，并已向银行办妥托收手续。此时得知B企业在另一项交易中发生巨额损失，资金周转十分困难。经与购货方交涉，确定此项收入目前收回的可能性不大，决定不确认收入。因此应将已发出的商品成本转入“发出商品”科目，应作分录：

借：发出商品 60000

贷：库存商品 60000

同时将增值税发票上注明的增值税额作如下处理：

借：应收帐款--应收销项税额 17000

贷：应交税费--应交增值税（销项税额） 17000

假定11月5日A企业得知B企业经营情况逐渐好转，B企业承诺近期付款，A企业可以确认收入：

借：应收帐款--B企业 100000

贷：主营业务收入 100000

同时结转成本：

借：主营业务成本 60000

贷：发出商品 60000

12月28日收到款项时：

借：银行存款 117000

贷：应收帐款--B企业 100000

应收帐款--应收销项税额 17000

# 现金折扣的处理

- 现金折扣，指债权人为了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。现金折扣通常发生在以赊销方式销售商品及提供劳务的交易中。企业为了鼓励客户提前偿付货款，通常与债务人达成协议，债务人在不同的期限内付款可享受不同比例的折扣。
- 现金折扣一般用符号“折扣/付款期限”表示。例如买方在10天内付款可按售价给买方2%的折扣，用符号“2/10”表示，在20天内付款按售价给予1%的折扣，用符号“1/20”表示，在30天内付款，则不给折扣，用符号“n/30”表示等。

# 现金折扣的处理

- 例3：某企业在2007年5月1日销售一批商品100件，增值税发票上注明售价10000元，增值税额1700元。企业为了及早收回货款而在合同中规定符合现金折扣的条件为：2/10-1/20-n/30，假定计算折扣时不考虑增值税。
- 5月1日销售实现时，应按总售价作收入：
  - 借：应收帐款 11700
  - 贷：主营业务收入 10000
  - 应交税费--应交增值税（销项税额） 1700
- ①如5月9日买方付清货款，则按售价10000元的2%享受200元的现金折扣（ $10000 \times 2\% = 200$ 元），实际付款11500（ $11700 - 200$ ）元，应作分录：
  - 借：银行存款 11500
  - 财务费用 200
  - 贷：应收帐款 11700
- ②如5月18日买方付清货款，则应享受的现金折扣为 $10000 \times 1\% = 100$ 元，实际付款11600元，应作分录：
  - 借：银行存款 11600
  - 财务费用 100
  - 贷：应收帐款 11700
- ③如买方在5月底才付款，则应按全额付款，应作分录：
  - 借：银行存款 11700
  - 贷：应收帐款 11700

# 商业折扣的处理

- 商业折扣是指企业为促进销售而在商品标价上给予的扣除。例如，企业为鼓励买主购买更多的商品而规定购买10件以上者给10%的折扣，或买主每买10件送1件；再如，企业为尽快出售一些残次、陈旧、冷背的商品而进行降价销售，降低的价格也属于商业折扣。
- 现金折扣与商业折扣相比，主要有两点区别：
  - 第一，目的不同。现金折扣是为鼓励客户提前付款而给予的债务扣除；商业折扣是为促进销售而给予的价格扣除。
  - 第二，发生折扣的时间不同。现金折扣在商品销售后发生，企业在确认销售收入时不能确定相关的现金折扣，销售后现金折扣是否发生应视买方的付款情况而定；而商业折扣在销售时即已发生，企业销售实现时，只要按扣除商业折扣后的净额确认销售收入即可，不需作帐务处理。

# 销售折让的处理

- 销售折让，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。企业将商品销售给买方后，如买方发现商品在质量、规格等方面不符合要求，可能要求卖方在价格上给予一定的减让。销售折让可能发生在企业确认收入之前，也可能发生在企业确认收入之后。发生在收入确认之前的销售折让，其处理相当于商业折扣。本准则所指的销售折让是指收入确认之后发生的折让。

# 销售折让的处理

- 销售折让应在实际发生时冲减发生当期的收入。发生销售折让时，如按规定允许扣减当期销项税额的，应同时用红字冲减“应交税费--应交增值税”科目的“销项税额”专栏。
- 例4：某企业销售一批商品，增值税发票上的售价80000元，增值税额13600元，货到后买方发现商品质量不合格，要求在价格上给予5%的折让。
- ①销售实现时应作分录：
  - 借：应收帐款 93600
  - 贷：主营业务收入 80000
  - 应交税费--应交增值税（销项税额） 13600
- ②发生销售折让时：
  - 借：主营业务收入 4000
  - 应交税费--应交增值税（销项税额） 680
  - 贷：应收帐款 4680
- ③实际收到款项时：
  - 借：银行存款 88920
  - 贷：应收帐款 88920

# 销售退回的处理

- 销售退回是指企业售出的商品，由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。销售退回可能发生在企业确认收入之前，这种处理比较简单，只要将已记入“发出商品”科目的商品成本转回“库存商品”科目；如企业确认收入后，又发生销售退回的，不论是当年销售的，还是以前年度销售的，一般均应冲减退回当月的销售收入；同时冲减退回当月的销售成本；如该项销售已经发生现金折扣或销售折让的，应在退回当月一并调整；企业发生销售退回时，如按规定允许扣减当期销项税的，应同时用红字冲减“应交税费-应交增值税”科目的“销项税额”专栏。但如资产负债表日及之前售出的商品在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生退回的，除应在退回当月作相关的帐务处理外，还应作为资产负债表日后发生的调整事项，冲减报告年度的收入、成本和税金；如该项销售在资产负债表日及之前已发生现金折扣或销售折让的，还应同时冲减报告年度相关的折扣、折让。

# 销售退回的处理

□ 例5：某生产企业2007年12月18日销售A商品一批，售价50000元，增值税额8500元，成本26000元。合同规定现金折扣条件为2/10-1/20-n/30。买方于12月27日付款，享受现金折扣1000元。2008年5月20日该批产品因质量严重不合格被退回。该企业应作分录：

□ ①销售商品时：

□ 借：应收帐款 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收回货款时：

□ 借：银行存款 57500

□ 财务费用 1000

□ 贷：应收帐款 58500

□ ③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

# 销售退回的处理

- 如上述销售退回是在2008年1月份财务报告批准报出前发生的，该项销售退回应作为资产负债表日后事项，在2008年帐上作如下调整分录（假定该企业所得税率为33%）：
  - 借：以前年度损益调整（50000—1000） 49000
  - 应交税费--应交增值税（销项税额） 8500
  - 贷：银行存款 57500
  - 借：库存商品 26000
  - 贷：以前年度损益调整 26000
  - 借：应交税费--应交所得税 7590
  - 贷：以前年度损益调整 7590
  - "以前年度损益调整"科目余额15410元应转入"利润分配"科目：
    - 借：利润分配 15410
    - 贷：以前年度损益调整 15410

# □ 销售商品收入的计量方法

- 例外原则：应收金额的公允价值为现销价格或未来现金流量现值
  - 某些情况下，合同或协议明确规定销售商品需要延期收取价款，如分期收款销售商品，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的现值确定其公允价值。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，冲减财务费用。
    - 1、公允价值与应收金额的差额，  
实际利率法摊销，冲减财务费用  
    实际利率：现时利率、折现率
    - 2、摊销结果与直线法相差不大，  
也可采用直线法

## 收入计量： 应收金额的公允价值

示例：甲公司售出大型设备一套，协议约定采用分期收款方式，从销售当年末分5年分期收款，每年2000,合计10000。不考虑增值税。

其他资料:假定购货方在销售成立日支付货款，只须付8000即可。

分析：应收金额的公允价值可以认定为8000，据此可计算得出年金为2000、期数为5年、现值为8000的折现率为7.93%（具体计算过程可参照有关财务管理教材的“内插法”）。

$$\text{摊余成本} = 10000 - 2000 - (2000 - 634)$$

	未收本金 $A = A - C$	财务费用 $B = A * 7.93\%$	本金收现 $C = D - B$	总收现 D
销售日	8000	0	0	0
第1年末	8000	634	1366	2000
第2年末	6634	526	1474	2000
第3年末	5160	410	1590	2000
第4年末	3570	283	1717	2000
第5年末	1853	147	1853	2000
总额		2000	8000	10000

## 账务处理(不考虑增值税因素):

销售成立时:

借: 长期应收款	10000
贷: 主营业务收入	8000
未实现融资收益	2000

第1年末:

借: 银行存款	2000
贷: 长期应收款	2000
借: 未实现融资收益	634
贷: 财务费用	634

第5年末:

借: 银行存款	2000
贷: 长期应收款	2000
借: 未实现融资收益	147
贷: 财务费用	147

## □销售商品收入确认条件的具体应用

- （一）办妥托收手续销售商品的，应在办妥托收手续时确认收入。
- （二）采用预收款方式销售商品的，应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。
- （三）附有销售退回条件的商品销售，根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，应在发出商品时确认收入；不能合理估计退货可能性的，应在售出商品退货期满时确认收入。
- （四）售出商品需要安装和检验的，在购买方接受交货以及安装和检验完毕前，不应确认收入。如果安装程序比较简单或检验是为了最终确定合同或协议价格而必须进行的程序，可以在发出商品时确认收入。

## □ 销售商品收入确认条件的具体应用

- （五）采用以旧换新方式销售商品的，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。
- （六）对于订货销售，应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。
- （七）采用收取手续费方式发出商品的，应在收到代销清单时确认收入。

视同买断：确认收入

收取手续费方式：不确认收入

发出商品、代理业务资产/负债

# 代销的处理

- (1) 视同买断，即由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价收取所代销的货款，实际售价可由受托方自定，实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。由于这种销售本质上仍是代销，委托方将商品交付给受托方时，商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方，因此，委托方在交付商品时不确认收入，受托方也不作购进商品处理。受托方将商品销售后，应按实际售价确认为销售收入，并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时，再确认本企业的销售收入。
- 例6：A企业委托B企业销售甲商品100件，协议价为100元 / 件，该商品成本60元 / 件，增值税率17%。A企业收到B企业开来的代销清单时开具增值税发票，发票上注明：售价10000元，增值税1700元。B企业实际销售时开具的增值税发票上注明：售价12000元，增值税为2040元。

# 代销的处理

□ A企业应作分录:

□ ①A企业将甲商品交付B企业时:

□ 借: 发出商品 6000

□ 贷: 库存商品 6000

□ ②A企业收到代销清单时:

□ 借: 应收帐款--B企业 11700

□ 贷: 主营业务收入 10000

□ 应交税费--应交增值税(销项税额) 1700

□ 借: 主营业务成本 6000

□ 贷: 发出商品 6000

□ ③收到B企业汇来的货款11700元时:

□ 借: 银行存款 11700

□ 贷: 应收帐款--B企业 11700

□ B企业应作分录:

□ ①收到甲商品时:

□ 借: 代理业务资产 10000

□ 贷: 代理业务负债 10000

□ ②实际销售时:

□ 借: 银行存款 14040

□ 贷: 主营业务收入 12000

□ 应交税费--应交增值税(销项税额) 2040

□ 借: 主营业务成本 10000

□ 贷: 代理业务资产 10000

□ 借: 代理业务负债 10000

□ 应交税费--应交增值税(进项税额) 1700

□ 贷: 应付帐款--A企业 11700

□ ③按合同协议价将款项付给A企业时:

□ 借: 应付帐款--A企业 11700

□ 贷: 银行存款 11700

# 代销的处理

- （2）收取手续费，即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费，这对受托方来说实际上是一种劳务收入。这种代销方式与第（1）种方式相比，主要特点是，受托方通常应按照委托方规定的价格销售，不得自行改变售价。
- 例7：承例6，假定代销合同规定，B企业应按每件100元售给顾客，A企业按售价的10%支付B企业手续费。B企业实际销售时，即向买方开一张增值税专用发票，发票上注明甲商品售价10000元，增值税额1700元。A企业在收到B企业交来的代销清单时，向B企业开具一张相同金额的增值税发票。

# 代销的处理

## A企业应作分录：

- ①A企业将甲商品交付B企业时：
  - 借：发出商品6000
  - 贷：库存商品 6000
- ②企业收到代销清单时：
  - 借：应收帐款--B企业 11700
  - 贷：主营业务收入 10000
  - 应交税费--应交增值税（销项税额） 1700
  - 借：销售费用--代销手续费 1000
  - 贷：应收帐款--B企业 1000
- ③收到B企业汇来的货款净额10700元（11700元—1000元）：
  - 借：银行存款 10700
  - 贷：应收帐款--B企业 10700

## B企业应作分录：

- ①收到甲商品时：
  - 借：代理业务资产 10000
  - 贷：代理业务负债 10000
- ②实际销售时：
  - 借：银行存款 11700
  - 贷：应付帐款--A企业 10000
  - 应交税费--应交增值税（销项税额） 1700
  - 借：应交税费--应交增值税（进项税额） 1700
  - 贷：应付帐款--A企业 1700
  - 借：代理业务负债 10000
  - 贷：代理业务资产 10000
- ③归还A企业货款并计算代销手续费时：
  - 借：应付帐款--A企业 11700
  - 贷：银行存款 10700
  - 主营业务收入 1000

## □ 销售商品收入确认条件的具体应用

□ （八）采用售后回购方式销售商品的，不应确认收入，回购价格大于原售价的差额，应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。有确凿证据表明售后回购交易是按照公允价值达成的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

采用售后租回方式销售商品的，不应确认收入，售价与资产账面价值之间的差额，应当采用合理的方法进行分摊，作为折旧费用或租金费用的调整。

# □ 销售商品收入确认条件的具体应用

## □ 售后回购（应付账款）

示例：甲公司于5月1日向乙公司销售商品，价格为100万元，增值税17万元，成本为80万元。甲公司应于9月30日以110万元购回。

借：银行存款 117

贷：库存商品 80

应交税费—增值税（销项） 17

应付账款 20

借：财务费用 2

贷：应付账款 2

借：库存商品 110

应交税费—增值税（进项） 18.7

贷：银行存款 128.7

借：应付账款 28

财务费用 2

贷：库存商品 30

## □ 销售商品收入确认条件的具体应用

### □ 附有销售退回条件的商品销售

能够估计退货可能性的，发出商品时确认收入；不能估计退货可能性的，退货期满确认收入。

## □ 附有销售退回条件的商品销售

示例1：甲公司1月1日售出5000件商品，单位价格500元，单位成本400元，增值税发票已开出。协议约定，购货方应于2月1日前付款；6月30日前有权退货。

甲公司根据经验，估计退货率为20%。假定销售退回实际发生时可冲减增值税额。

分析：甲公司销货附有退回条件，且可以合理估计退货可能性。

## 甲公司会计处理：

(1) 1月1日销售成立

借：应收账款 2925000  
贷：主营业务收入 2500000  
    应交税费 425000

借：主营业务成本2000000

贷：库存商品 2000000

(3) 2月1日收到货款

借：银行存款 2925000

贷：应收账款 2925000

(2) 1月31日确认销售退回

借：主营业务收入 500000

贷：主营业务成本400000

    其他应付款 100000

## 甲公司会计处理：

(3) 6月30日退回1000件

借：库存商品 400000  
    应交税费 85000  
    其他应付款 100000  
贷：银行存款 585000

如退回1200件

借：库存商品 480000  
    应交税费 102000  
    主营业务收入 100000  
    其他应付款 100000  
贷：主营业务成本 80000  
    银行存款 702000

如退回800件

借：库存商品 320000  
    应交税费 68000  
    主营业务成本 80000  
    其他应付款 100000  
贷：银行存款 468000  
    主营业务收入 100000

## □ 附有销售退回条件的商品销售

示例2：甲公司1月1日售出5000件商品，单位价格500元，单位成本400元，增值税发票已开出。协议约定，购货方应于2月1日前付款；6月30日前有权退货。

甲公司无法根据经验估计退货率。假定销售退回实际发生时可冲减增值税额。

分析：甲公司销货附有退回条件，且无法合理估计退货可能性。

## 甲公司会计处理：

(1) 1月1日发出商品

借：应收账款 425000  
    贷：应交税费 425000  
借：发出商品 2000000  
    贷：库存商品 2000000

(2) 2月1日收到货款

借：银行存款 2925000  
    贷：应收账款 425000  
        预收账款 2500000

(3) 6月30日没有退货

借：预收账款 2500000  
    贷：主营业务收入 2500000  
借：主营业务成本 2000000  
    贷：发出商品 2000000

## 甲公司会计处理：

(3) 6月30日退货2000件

借：预收账款	2500000
应交税费	170000
贷：主营业务收入	1500000
银行存款	1170000
借：主营业务成本	1200000
库存商品	800000
贷：发出商品	2000000

# □提供劳务收入

- ✚ 交易结果能够可靠估计
- ✚ 交易结果不能够可靠估计
- ✚ 同时销售商品和提供劳务
- ✚ 提供劳务收入确认条件的具体应用

# 劳务收入的确认和计量

- 提供一项劳务取得的总收入，一般按照企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定。如有现金折扣的，应在实际发生时计入财务费用。
- 由于提供劳务的种类很多，如旅游、运输（包括交通运输、民航运输等）、饮食、广告、理发、照相、洗染、咨询、代理、培训、产品安装等。提供劳务的内容不同，完成劳务的时间也不等，有的劳务一次就能完成，且一般均为现金交易，如饮食、理发、照相等；有的劳务需要花较长一段时间才能完成，如安装、旅游、培训、远洋运输等。对于一次就能完成的劳务收入，其确认方法比较简单，在劳务完成时即确认收入。而对于需要较长的时间才能完成的劳务，可能会存在跨越一个会计年度的情况，为了准确确定每一会计年度的收入及相关的成本费用，本准则规定，企业在资产负债表日，如能对提供劳务的交易结果可靠计量，应按完工百分比法确认相关的劳务收入。但如一项劳务的开始和结束均在同一会计年度，则应在劳务完成时确认收入。这样可能会出现同一项劳务由于所处的期间不同，所采用的方法也不同，例如，同一项产品安装工程，工期均为4个月，但一项从2月至5月，一项从11月至次年2月，前者在劳务完成时确认收入，后者采用完工百分比法确认收入，如果提供该项劳务的交易结果能够可靠地估计。

# 劳务收入确认和计量

- 劳务收入应分别下列情况进行确认和计量：
- 1、在同一会计年度内开始并完成的劳务，应在劳务完成时确认收入，确认的金额 为合同或协议总金额，确认方法可参照商品 销售收入的确认原则。
- 2、如劳务的开始和完成分属不同的会计 年度，且在资产负债表日能对该项交易的结 果作出可靠估计的，应按完工百分比法确认 收入。

# □交易结果能够可靠估计

- 交易结果能够可靠估计的条件
  - 收入的金额能够可靠地计量
  - 相关的经济利益很可能流入企业
  - 交易的完工进度能够可靠地确定
  - 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量
- 完工进度的确定
  - 已完工作的测量
  - 已经提供劳务占劳务总量的比例
  - 已经发生成本占总成本的比例
- 完工百分比法

# 完工百分比法的运用

- 完工百分比法是指按劳务的完成程度确认收入和费用的方法。企业资产负债表日，如能对提供劳务的交易结果作出可靠估计，应采用完工百分比法确认收入，同时结转相应的成本。
- 完工百分比法下，收入和相关的费用应按下列公式计算：
  - 本年确认的收入 = 劳务总收入 × 本年末止劳务的完成程度 - 以前年度已确认的收入
  - 本年确认的费用 = 劳务总成本 × 本年末止劳务的完成程度 - 以前年度已确认的费用
- 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成程度。企业应根据所提供的劳务的特点，在三种方法中选择一种。

# 1、已完工作的测量

这是一种比较专业的测量法，由专业测量师对已经完成的工作或工程进行测量，并按一定方法计算劳务的完成程度。

□ 例：某企业于2007年10月5日为客户订制一项软件，工期大约5个月，合同总收入4000000元，至2007年12月31日已发生成本2200000元，预收帐款2500000元。预计开发完整个软件还将发生成本800000元。2007年12月31日经专业测量师测量，软件的开发程度为60%。

□ 2007年确认收入 = 劳务总收入 × 劳务的完成程度 - 以前年度已确认的收入 = 4000000元 × 60% - 0 = 2400000元

□ 2007年确认费用 = 劳务总成本 × 劳务的完成程度 - 以前年度已确认的费用 = (2200000 + 800000) × 60% - 0 = 1800000元

□ 该企业应作分录：

□ ①发生成本时：

□ 借：主营业务成本 2200000                      贷：银行存款（等） 2200000

□ ②预收款项时：

□ 借：银行存款 2500000                      贷：预收帐款 2500000

□ ③确认收入：

□ 借：预收帐款 2400000                      贷：主营业务收入 2400000

□ ④结转成本：

□ 借：本年利润 1800000                      贷：主营业务成本 1800000

□ 发生的成本为2200000元，扣除已结转的成本1800000元，余额400000元应并入年度资产负债表“存货”项目内反映。

## 2、按已经提供的劳务量占应提供劳务总量的百分比确定

这种方法主要以劳务量为标准，确定劳务的完成程度。

□ 例：某咨询公司于2005年4月1日与客户签订一项咨询合同，合同规定，咨询期2年，咨询费为300000元，客户分三次支付，第一次在项目开始时支付，第二次在项目中期支付，第三次在项目结束时支付。估计总成本180000元，假定成本估计十分准确，不会发生变化。

□ 成本发生的情况见下表：

年度	2005年	2006年	2007年	合计
发生的成本	70000	90000	20000	180000

## 2、按已经提供的劳务量占应提供劳务总量的百分比确定

此项劳务应按时间比例确定劳务的完成程度。

①2005年实际发生成本时：

借：主营业务成本 70000

贷：银行存款（等） 70000

预收帐款时：

借：银行存款 100000

贷：预收帐款 100000

12月31日按完工百分比法确认收入：

劳务的完成程度 =  $9 \text{个月} \div 24 \text{个月} = 37.5\%$

确认收入 =  $300000 \text{元} \times 37.5\% - 0 = 112500 \text{元}$

结转成本 =  $180000 \text{元} \times 37.5\% - 0 = 67500 \text{元}$

借：预收帐款 112500

贷：主营业务收入 112500

结转成本：

借：本年利润 67500

贷：主营业务成本 67500

②2006年实际发生成本时：

借：主营业务成本 90000

贷：银行存款（等） 90000

预收帐款时：

借：银行存款 100000

贷：预收帐款 100000

12月31日按完工百分比法确认收入：

劳务的完成程度 =  $21 \text{个月} \div 24 \text{个月} = 87.5\%$

确认收入 =  $300000 \text{元} \times 87.5\% - 112500 = 150000 \text{元}$

结转成本 =  $180000 \text{元} \times 87.5\% - 67500 = 90000 \text{元}$

借：预收帐款 150000

贷：主营业务收入 150000

结转成本：

借：本年利润 90000

贷：主营业务成本 90000

### 3、按已经发生的成本占估计总成本的比例确定

- 例：某企业于2007年11月1日接受一项产品安装任务，安装期3个月，合同总收入300000元，至年底已预收款项220000元，实际发生成本140000元，估计还会发生60000元。按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完成程度。
- 实际发生的成本占估计总成本的比例 =  $140000 \div (140000 + 60000) = 70\%$
- 2007年确认收入 =  $300000 \times 70\% - 0 = 210000$ 元
- 2007年结转成本 =  $200000 \times 70\% - 0 = 140000$ 元
- 应作分录：
- ①实际发生成本时：
- 借：主营业务成本 140000
- 贷：银行存款（等） 140000
- ②预收帐款时：
- 借：银行存款 220000
- 贷：预收帐款 220000
- ③12月31日确认收入：
- 借：预收帐款 210000
- 贷：主营业务收入 210000
- ④结转成本：
- 借：本年利润 140000
- 贷：主营业务成本 140000

## □交易结果不能够可靠估计

- 如资产负债表日不能对交易的结果作出可靠估计，应按已经发生并预计能够补偿的劳务成本确认收入，并按相同金额结转成本；如预计已经发生的劳务成本不能得到补偿，则不应确认收入，但应将已经发生的成本确认为当期费用。
- 企业在资产负债表日，如不能可靠地估计所提供劳务的交易结果，亦即不能满足上述4个条件中的任何1条，企业不能按完工百分比法确认收入。这时企业应正确预计已经收回或将要收回的款项能弥补多少已经发生的成本，按已经发生并预计能得到补偿的劳务成本金额确认收入，同时按相同的金额结转成本；发生的成本中预计不能得到补偿的部分，不确认收入，但这部分发生的成本应确认为当期费用。

□ 例：A企业于2007年11月受托为B企业培训一批学员，培训期为6个月，11月1日开学。双方签订的协议注明，B企业应支付培训费总额为60000元，分三次支付，第一次在开学时预付，第二次在培训期中间，即2008年2月1日支付，第三次在培训结束时支付。每期支付20000元。B企业已在11月1日预付第一期款项。2007年12月31日，A企业得知B企业当年效益不好，经营发生困难，后两次的培训费是否能收回，没有把握。因此A企业只将已经发生的培训成本30000元中能够得到补偿的部分（即20000元）确认为收入，并将发生的30000元成本全部确认为当年费用。A企业应作如下会计分录：

□ ①2007年11月1日，收到B企业预付的培训费时：

□ 借：银行存款 20000

□ 贷：预收帐款 20000

□ ②A企业发生成本时，

□ 借：主营业务成本 30000

□ 贷：银行存款（等） 30000

□ ③2007年12月31日，确认收入：

□ 借：预收帐款 20000

□ 贷：主营业务收入 20000

□ 借：本年利润 30000

□ 贷：主营业务成本 30000

## □同时销售商品和提供劳务

- 能够区分、单独计量：  
销售商品/提供劳务
- 不能够区分/不能够单独计量  
作为销售商品处理

## □ 提供劳务收入确认条件的具体应用

- （一）安装费，应在资产负债表日根据安装的完工进度确认收入。
- 安装工作是商品销售附带条件的，安装费应在确认商品销售实现时确认收入。
- （二）宣传媒介的收费，应在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，应在资产负债表日根据广告的完工进度确认收入。
- （三）为特定客户开发软件的收费，应在资产负债表日根据开发的完工进度确认收入。
- （四）包括在商品售价内可区分的服务费，应在提供服务的期间内分期确认收入。

## □ 提供劳务收入确认条件的具体应用

- （五）艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费，应在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。
- （六）申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，应在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或出版物，或者以低于非会员的价格购买商品或接受服务的，应在整个受益期内分期确认收入。
- （七）属于提供设备和其他有形资产的特许权费，应在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，应在提供服务时确认收入。
- （八）长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，应在合同约定的收款日期确认收入。

# □ 让渡资产使用权收入

- ✚ 让渡资产使用权收入的内容
- ✚ 让渡资产使用权收入的确认条件
- ✚ 让渡资产使用权收入的计量方法

## □ 让渡资产使用权收入的内容

□ 利息收入

□ 使用费收入

出租资产的租金

债权投资的利息

股权投资的现金股利

## □让渡资产使用权收入：确认、计量

### □ 确认条件

相关的经济利益很可能流入企业  
收入的金额能够可靠地计量

### □ 计量方法

利息收入：实际利率法

使用费收入：约定收费时间和方法计算