



全国人大常委会法制工作委员会经济法室 编著

顾问 卞耀武

主编 田燕苗

新会计法

实务全书

中国经济出版社

新会计法实务全书

全国人大法工委经济法室 主编
会 计 法 起 草 组

中 卷



中国经济出版社

第六章 收入准则

第一节 财政部关于印发 《企业会计准则——收入》的通知

财会字〔1998〕23号

国务院各部、委，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团：

为了适应社会主义市场经济的需要，规范企业有关收入的会计核算及相关信息的披露，我们制定了《企业会计准则——收入》，现印发给你们，请布置所属上市公司从1999年1月1日起执行，其他企业暂不执行。执行中有何问题，请及时函告我部。

附件：一、《企业会计准则——收入》

二、《企业会计准则——收入》指南

中华人民共和国财政部

一九九八年六月二十日

第二节 企业会计准则——收入

引 言

1. 本准则规范企业在下列交易中形成的收入的会计核算和相关信息的披露：

- (1) 销售商品；
- (2) 提供劳务；
- (3) 他人使用本企业资产。

2. 收入会计核算的主要问题是何时确认收入及如何计量收入。

3. 本准则不涉及下列各项形成的收入:

- (1) 建造合同;
- (2) 非货币交易;
- (3) 租赁;
- (4) 保险公司的保险合同;
- (5) 期货;
- (6) 投资;
- (7) 债务重组。

定 义

4. 本准则使用的下列术语,其定义为:

(1) 收入,指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或客户代收的款项。

(2) 现金折扣,指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。

(3) 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。

(4) 完工百分比法,指按照劳务的完成程度确认收入和费用的方法。

销售商品

5. 销售商品的收入,应在下列条件均能满足时予以确认:

(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;

(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) 与交易相关的经济利益能够流入企业;

(4) 相关的收入和成本能够可靠地计量。

6. 销售商品的收入应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定。现金折扣在实际发生时确认为当期费用;销售折让在实际发生时冲减当期收入。

7. 企业已经确认收入的售出商品发生销售退回的,应冲减退回当期的收入,但资产负债表日及以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,应按《企业会计准则——资产负债表日后事项》的有关规定处理。

提供劳务

8. 在同一会计年度内开始并完成的劳务,应在完成劳务时确认收入。

9. 如劳务的开始和完成分属不同的会计年度,在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下,企业应在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入。

10. 当以下条件均能满足时,交易的结果能够可靠地估计:

(1) 劳务总收入和总成本能够可靠地计量;

(2) 与交易相关的经济利益能够流入企业;

(3) 劳务的完成程度能够可靠地确定。

11. 劳务的完成程度应按下列方法确定:

(1) 已完工作的测量;

(2) 已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例;

(3) 已经发生的成本占估计总成本的比例。

12. 在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情况下, 企业应在资产负债表日按已经发生并预计能够补偿的劳务成本金额确认收入, 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。

13. 提供劳务的总收入应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定。现金折扣应在实际发生是确认为当期费用。

他人使用本企业资产

14. 他人使用本企业资产而发生的收入包括利息收入和使用费收入。

15. 利息和使用费收入, 应在以下条件均能满足时按第 16 条规定的方法分别予以确定:

(1) 与交易相关的经济利益能够流入企业;

(2) 收入的金额能够可靠地计量。

16. 利息和使用费收入, 应按下列方法分别确定:

(1) 利息收入应按他人使用本企业现金的时间和适用利率计算确定;

(2) 使用费收入应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。

披 露

17. 企业应披露下列与收入有关的事项:

(1) 收入确认所采用的会计政策;

(2) 当期确认的下列各项收入的金额:

①销售商品的收入;

②提供劳务的收入;

③利息收入;

④使用费收入。

附 则

18. 本准则由财政部负责解释。

19. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

第三节 《企业会计准则——收入》指南

一、基本要求

(一) 企业应分清收益、收入和利得的界限。

企业在会计期间内增加的除所有者投资以外的经济利益通常称为收益，收益包括收入和利得。收入是指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中形成的经济利益的总流入，包括商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、股利收入等。日常活动是指企业为完成其经营目标而从事的所有活动，以及与之相关的其他活动。因此，收入属于企业主要的、经常性的业务收入。收入和相关成本在会计报表中应分别反映。

利得是指收入以外的其他收益，通常从偶发的经济业务中取得，属于那种不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益，如企业接受捐赠或政府补助取得的资产、因其他企业违约收取的罚款、处理固定资产净损益、流动资产价值的变动等。利得属于偶发性的收益，在报表中通常以净额反映。

本准则仅规范收入的确认、计量和披露，不涉及利得的会计核算。

(二) 企业应正确确认和计量收入。

确认就是何时记录收入，计量就是确定收入的金额。现行会计制度中对收入的确认标准规定得比较单一、比较硬性、也比较表面化，例如，商品已经发出，劳务已经提供，已经收取货款或取得收取货款的权利，等等。企业根据这些标准很容易确定何时确认收入，不需要通过复杂的判断。但过分单一、表面化的标准不能适应错综复杂、千变万化的交易类型。

本准则对收入的确认标准规定得比较原则、比较注重交易的经济实质，例如，在商品销售的交易中，本准则要求企业在确认收入时要判断商品所有权上的主要风险和报酬是否转移给买方，而并不注重表面上商品是否已经发出；要求企业判断商品的价款能否收回，而并不注重形式上是否已取得收取价款的权利，等等。这样就要求企业针对不同交易的特点，分析交易的实质，正确判断每项交易中所有权上的主要风险和报酬实质上是否已转移，是否仍保留与所有权相关的继续管理权，是否仍对售出的商品实施控制，相关的经济利益能否流入企业，收入和相关成本能否可靠计量等重要条件，只有这些条件同时满足，才能确认收入，否则即使已经发出商品，或即使已经收到价款，也不能确认收入。

(三) 企业应及时结转与收入相关的成本。

为了正确反映每一会计期间的收入、成本和利润情况，根据收入和费用配比原则，企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本。结转成本时应注意两个问

题,第一,在收入确认的同一会计期间,相关的成本必须结转;第二,如一项交易的收入尚未确认,即使商品已经发出,相关的成本也不能结转。

商品采用实际成本计价的,结转的商品实际成本应采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法、后进先出法等方法计算确定。

商品采用计划成本或售价核算的,在结转计划成本或售价的同时,还应结转售出商品应负担的成本差异或进销差价,将计划成本或售价调整成实际成本。

(四) 企业应正确记录收入和相关成本、税金。

企业的收入种类很多,如商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入等,为取得这些收入均需发生相关的成本和税金等。为了准确反映每一重大类型的收入和相关成本、税金等,企业应按以下原则设置相关的收入、成本、税金科目进行核算。

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。

主营业务是指企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要活动,可根据企业营业执照上规定的主要业务范围确定,例如,工业、商品流通企业的主营业务是销售商品,银行的主营业务是贷款和为企业办理结算等。主营业务是企业的重要业务,是企业收入的主要来源,应重点加以核算。因此,企业应设置“主营业务收入”科目,核算主营业务形成的收入;设置“主营业务成本”科目,核算为取得主营业务收入发生的相关成本;设置“主营业务税金及附加”科目,核算应负担的价内流转税及应上交的有关费用,如消费税、营业税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等。上述科目应按商品的品种、劳务或业务的类别等设置明细帐,以详细反映每一重大交易的收入、成本和毛利的信息。

附营业务是指主营业务以外的其他日常活动,如工业企业销售材料、提供非工业性劳务等。附营业务属于企业日常活动中次要的交易,可统设“其他业务收入”和“其他业务支出”科目,分别核算属于企业附营业务形成的收入和发生的相关成本、费用、税金等。

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。

为了更加清晰、明了地核算主营业务的收入和成本,使科目名称与主营业务的内容更加贴近,企业也可根据本行业的特点设置相应的收入和成本科目,或按每一重大类型的主营业务分别设置收入和成本科目进行核算。例如,工业企业可设置“产品销售收入”、“产品销售成本”、“产品销售税金及附加”科目核算。商品流通企业可设置“商品销售收入”、“商品销售成本”、“商品销售税金及附加”科目核算。金融企业可按主营业务收入的种类分设“利息收入”、“金融企业往来收入”、“手续费收入”等科目核算。“利息收入”科目核算企业存款或贷款的利息收入,例如,银行在中央银行存款、非银行金融企业在银行存款等形成的利息收入,银行向外贷款形成的利息收入等;“金融企业往来收入”科目,核算金融企业与其他金融企业发生往来形成的利息收入,例如,存放同业款项、拆放同业款项等形成的利息收入;“手续费收入”科目,核算金融企业为客户提供服务而收取的手续费收入。同时设置“利息支出”、“金融企业往来支出”、“手续费支出”等科目,分别核算与上述收入相关的成本。

二、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。

建造合同、投资、债务重组中的收入确认和计量应分别按《企业会计准则——建造合同》、《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——债务重组》的规定处理。

非货币交易、租赁、保险公司的保险合同、期货等交易中形成的收入的确认和计量将作另行规定。

三、本准则的定义

(一) 收入，指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中形成的经济利益的总流入。收入有以下特点：

1、收入从企业的日常活动中产生，而不是从偶发的交易或事项中产生，如工商企业销售商品、提供劳务的收入等。有些交易或事项也能为企业带来经济利益，但不属于企业的日常活动，其流入的经济利益是利得，而不是收入。例如，出售固定资产，因固定资产是为使用而不是为出售而购入的，将固定资产出售并不是企业的经营目标，也不属于企业的日常活动，出售固定资产取得的收益不作为收入核算。

2、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。

3、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“资产－负债＝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”。

4、收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项，如增值税、代收利息等。代收的款项，一方面增加企业的资产，一方面增加企业的负债，因此不增加企业的所有者权益，也不属于本企业的经济利益，不能作为本企业的收入。

(二) 现金折扣，指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。

企业在商品交易中还会发生另一种折扣, 即商业折扣。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。

(三) 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。企业将商品销售经买方后, 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。

(四) 完工百分比法, 指按照劳务的完成程度确认收入和费用的方法。本准则中完工百分比法仅适用于提供劳务的交易。当劳务的开始和完成分属不同的会计年度, 为准确反映每一会计年度的收入、费用和利润情况, 企业应在资产负债表日按劳务的完成程度确认收入和相关费用。

四、销售商品

(一) 销售商品的范围

本准则所指销售商品仅包括取得货币资产方式的商品销售及正常情况下的以商品抵偿债务的交易, 不包括非货币交易、期货、债务重组中的销售商品交易, 这些销售商品的交易已在相关准则中规定, 或将另行规定。商品主要包括企业为销售而生产或购进的商品, 如工业企业生产的产品、商品流通企业购进的商品等, 企业销售的其他存货如原材料、包装物等也视同商品。

企业以商品进行投资、捐赠及自用等, 会计上均不作为销售商品处理, 应按成本结转。

(二) 商品销售收入的确认原则

企业销售商品时, 如同时符合以下 4 个条件, 即确认收入:

1、企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方。

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:

(1) 大多数情况下,所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或实物的交付而转移,例如,大多数零售交易。

(2) 有些情况下,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。企业可能在以下几种情况下保留商品所有权上的主要风险和报酬:

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。

这方面的例子如代销或寄销商品。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。

③ 企业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。

如果企业只保留所有权上的次要风险，则销售成立，相应的收入应予以确认。例如，卖方仅仅为了到期收回货款而保留商品的法定产权。这表明，销售中其他重大不确定因素已不存在，货款的收回也由于保留了商品的法定产权而得到了相当的保障，买方为了取得法定产权，一般会支付货款，由此可以认为所有权上的主要风险和报酬已经转移，卖方可以确认收入。再如，在零售交易中，零售企业一般会承诺，顾客对购买的商品不满意可以退货。但零售企业一般能根据过去的经验及其他相关因素，合理估计未来的退货量，不会存在重大的不确定因素，此时可以认为企业已转移了所有权上的主要风险和报酬，相关的销售收入应予以确认。

(3) 有些情况下，企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方，但实物尚未交付。这时应在所有权上的主要风险和报酬转移时确认收入，而不管实物是否交付。

这方面的例子如交款提货的销售。交款提货销售是指买方已根据卖方开出的发票帐单支付货款，并取得卖方开出的提货单。这种情况下，买方支付完货款，并取得提货单，即认为该商品所有权已经转移，卖方应确认收入。

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。

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。

再如，某制造商将商品销售给中间商后，如仍能要求中间商转移或退回商品，一般表明制造商对售出的商品仍在实施控制，不能确认此项销售。

对售出商品实施控制还有一个最典型例子，就是售后回购，具体见本部分“（四）特殊销售业务的处理”中“3. 售后回购”的分析。

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。

3、与交易相关的经济利益能够流入企业。

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。

一般情况下，企业售出的商品符合合同或协议规定的要求，并已将发票帐单交付买方，买方也承诺付款，即表明销售商品的价款能够收回。如企业判断价款不能收回，应提供可靠的证据。

4、相关的收入和成本能够可靠地计量。

收入能否可靠地计量，是确认收入的基本前提，收入不能可靠计量，则无法确认收入。企业在销售商品时，售价通常已经确定。但销售过程中由于某种不确定因素，也有可能出现售价变动的情况，则新的售价未确定前不应确认收入。

根据收入和费用配比原则，与同一项销售有关的收入和成本应在同一会计期间予以确认。因此，成本不能可靠计量，相关的收入也不能确认，即使其他条件均已满足。如已收到价款，收到的价款应确认为一项负债。

例如订货销售。订货销售是指企业已收到买方全部或部分货款，但库存无现货，需要通过制造或通过第三方交货。在这种销售方式下，企业尽管已收到全部或部分货款，但商品尚在制造过程中或仍在第三方，相关的成本不能可靠地计量，因此只有在商品交付时才能确认收入。预收的货款作为负债处理。

企业销售商品应同时满足上述4个条件，不能确认收入。任何一个条件没有满足，即使收到货款，也不能确认收入。

（三）商品销售收入的计量及帐务处理

1、商品销售收入的计量

商品销售收入的金额应根据企业与购货方签订的合同或协议金额确定，无合同或协议的，应按购销双方都同意或都能接受的价格确定。

企业在销售商品过程中，有时会代第三方或客户收取一些款项，例如，企业代国家收取增值税，代贷款人收取利息以及旅行社因代客户购买门票、飞机票收取票款等。这些代收款应作为暂收款记入相应的负债类科目，不作为企业的收入处理。

企业在确定商品销售收入金额时，不考虑各种预计可能发生的现金折扣、销售折让。现金折扣在实际发生时计入发生当期财务费用，销售折让在实际发生时冲减发生当期销售收入。

2、销售商品的帐务处理

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“应交税金——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“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”科目，贷记“应交税金——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 4 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
应交税金——应交增值税（销项税额）	34000
借：主营业务税金及附加	10000
贷：应交税金——应交消费税	10000

如企业售出的商品不符合销售收入确认的 4 个条件中的任何一条，均不应确认收入。为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本，企业应增设“发出商品”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”等科目进行核算。在“发出商品”科目核算一般的销售方式下，已经发出但尚未确认销售收入的商品成本；“委托代销商品”科目，核算企业在委托其他单位代销商品的情况下，已经发出但尚未确认销售收入的商品成本；“分期收款发出商品”科目，核算分期收款销售的企业，在采用分期确认收入的方法时，已经发出但尚未结转的商品成本。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”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”等科目，贷记“库存商品”科目。

上述“发出商品”、“委托代销商品”和“分期收款发出商品”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：应交税金——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：主营业务收入	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
——应收销项税额	17000

例3：某房地产企业A于1996年4月20日将一幢已建造完成的别墅销售给某中间商B，售价5000000元，该别墅成本为2000000元。双方在合同中订明，B企业先预付1000000元，如在二年内该别墅销售情况不好，B企业有权将该房退回A企业，但A企业按每月10000元收取租金。

该项交易表明A企业未将房产所有权上的主要风险和报酬转移给B企业，不符合商品销售收入确认的条件(1)，A企业在该住宅售出时不能确认收入，应只将其成本转入“开发产品——已售”科目：

借：开发产品——已售	2000000
贷：开发产品——库存	2000000

收到B企业支付的1000000元款项时：

借：银行存款：	1000000
贷：预收帐款	1000000

①假定B企业于1997年2月10日将该别墅售出，A企业应立即确认收入：

借：预收帐款：	5000000
贷：主营业务成本	5000000

结转成本：

借：主营业务成本	2000000
贷：开发产品——已售	2000000

收回余款时：

借：银行存款	4000000
贷：预收帐款	4000000

②假定直到1998年2月，该别墅尚未售出，B企业决定退货。A企业将按规定收取的22个月的租金220000元扣除后，余款780000元退回B企业，租金收入计入其他业务收入。A企业应作分录：

借：开发产品——库存	2000000
贷：开发产品——已售	2000000
借：预收帐款	1000000
贷：其他业务收入	220000
银行存款	780000

3、现金折扣的帐务处理

现金折扣是企业为了尽快回笼资金而发生的理财费用，因此应在实际发生时计入财务费用。

例4，某企业在1997年5月1日销售一批商品100件，增值税发票上注明是售价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
应交税金——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

4、销售折让的帐务处理

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“应交税金——应交增值税”科目的“销项税额”专栏。

例5：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
应交税金——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
应交税金——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

5、销售退回的帐务处理

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“应交税金——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。

例 6: 某生产企业 1997 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。1998 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
应交税金——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
应交税金——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

如上述销售退回是在 1998 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 1998 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
应交税金——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: 应交税金——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

同时在 1997 年度报表中作如下调整: ①在资产负债表中冲减银行存款 575020 元, 增加存货成本 26000 元, 冲减应交税金 16090 元; ②在利润表中冲减收入 50000 元, 成本 26000 元, 财务费用 1000 元, 所得税 7590 元。值得注意的是, 如现金折扣是在 1998 年发生的, 则不需要在 1997 年度报表中冲减财务费用。同时在 1998 年帐上应作如下调整:

借: 以前年度损益调整	50000
应交税金——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: 以前年度损益调整	26000

有关冲减所得税和结转以前年度损益调整的分录同上, 这里省略。

(四) 特殊销售业务的处理

1、代销

代销通常有两种方式:

(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 7: 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: