

第十二章 收入



- 收入的定义及其分类
- 销售商品收入
- 提供劳务收入
- 建造合同收入

01

■ 收入的定义及其分类

- 收入的定义
- 收入的分类

收入的定义

收入，是指小企业在日常生产经营活动中形成的、会导致所有者权益增加、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。包括：销售商品收入和提供劳务收入。

资产（增）=负债+所有者权益（增加） （某个时点）

资产（年末）=负债（年初）+所有者权益（年初）+收入（当年）-费用（当年）

02

■ 销售商品收入

- 销售商品收入的确认和计量
- 销售商品收入的账务处理

收入的分类

《小企业会计准则》第五十九条规定：“通常，小企业应当在发出商品且收到货款或取得收款权利时，确认销售商品收入。”可见，小企业销售商品收入需要同时满足的两个条件，才能予以确认：一是商品已经发出；二是已经收到货款或取得收款权利。

在不同销售方式下，小企业销售商品收入确认的时点也有所不同。

- （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）销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入；
- （3）销售商品采用分期收款方式的，在合同约定的收款日期确认收入；
- （4）销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。安装程序比较简单的，可在发出商品时确认收入；

收入的分类

- （5）销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入；
- （6）销售商品以旧换新的，销售的商品作为商品销售处理，回收的商品作为购进商品处理；
- （7）采取产品分成方式取得的收入，在分得产品之日按照产品的市场价格或评估价值确定销售商品收入金额。

销售商品收入的确认和计量

1.销售商品收入计量的一般原则

《小企业会计准则》第六十条规定，小企业应当按照从购买方已收或应收的合同或协议价款，确定销售商品收入金额。**应注意合同或协议价款中不属于销售方的金额，如增值税销项税额。**

销售商品收入的确认和计量

2.对特殊事项的处理

收入计量时，小企业发生现金折扣、商业折扣、销售退回和销售折让等特殊事项，应当考虑对上述特殊事项的处理。《小企业会计准则》第六十一条的规定具体处理如下：

（1）对现金折扣的处理。所谓现金折扣，是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。销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣应当在实际发生时，计入当期损益（思考：计入哪个账户？）。

销售商品收入的确认和计量

借：银行存款 95

 财务费用 5

 贷：应收账款 100

销售商品收入的确认和计量

（2）对商业折扣的处理。所谓商业折扣，是指小企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。（减少主营业务收入）

销售商品收入的确认和计量

借：银行存款/应收账款等

贷：主营业务收入 （折扣后的金额）

应交税费—增（销项）

借：主营业务成本

贷：库存商品

销售商品收入的确认和计量

（3）对销售退回的处理。所谓销售退回，是指小企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因发生的退货。小企业已经确认销售商品收入的售出商品发生的销售退回（不论属于本年度还是属于以前年度的销售），应当在发生时冲减当期销售商品收入。小企业未确认销售商品收入的，调整库存商品。（思考：应怎么处理？）

销售商品收入的确认和计量

借：主营业务收入

 应交税费—增（销项）

 贷：银行存款/应收账款等

借：库存商品

 贷：主营业务成本

借：库存商品

 贷：发出商品

销售商品收入的确认和计量

（4）对销售折让的处理。所谓销售折让，是指小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。小企业已经确认销售商品收入的售出商品发生的销售折让，应当在发生时冲减当期销售商品收入。小企业未确认收入的，直接影响收入的确认金额。

销售商品收入的确认和计量

借：主营业务收入

 应交税费—增（销项）

贷：银行存款/应收账款等

借：银行存款/应收账款

 贷：主营业务收入（折让后金额）

 应交税费—增（销项）

借：主营业务成本

 贷：库存商品

销售商品收入的账务处理

- 小企业销售商品实现的收入，应当按照实际收到或应收的金额，借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目，按照税法规定应缴纳的增值税额，贷记“应交税费—应交增值税（销项税额）”科目，按照确认的销售商品收入，贷记“主营业务收入”科目。

销售商品收入的账务处理

■ 1. 销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让、销售退回的处理

■ 2. 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，借记“应收账款”、“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税（销项税额）”等科目。

■ 3. 预收款方式销售商品的会计处理

企业采用预收款方式销售，收到预收款时，借记“银行存款”科目，贷记“预收账款”。在发出商品时确认收入，借记“预收账款”科目，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税（销项税额）”等科目。最后通过“银行存款”多退少补

销售商品收入的账务处理

■ 4. 分期收款方式销售商品的会计处理

企业以分期收款方式销售货物,如果书面合同约定了收款日期,则为书面合同约定的收款日期的当天,确认收入的实现,应该开具发票,计算缴纳增值税和企业所得税。借记“银行存款”、“应收账款”科目等,贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税(销项税额)”等科目。同时结转销售成本,借记“主营业务成本”;贷记“发出商品”。

借：发出商品

贷：库存商品

销售商品收入的账务处理

■ 5. 商品需安装和检验销售的会计处理

需要安装和检验的销售,是指售出的商品需要经过安装、检验等过程的销售方式.在这种销售方式下,购买方在接受交货以及安装和检验完毕前一般不应确认收入,但如果安装程序比较简单,或检验是为最终确定合同价格而必须进行的程序,则可以在商品发出时,或在商品装运时确认收入.

不符合收入确认条件的已发出商品,企业应按发出商品的成本,借记"发出商品"账户,贷记"库存商品"等账户.

销售商品收入的账务处理

■ 6. 委托代销的会计处理

委托代销业务分为视同买断方式委托代销和支付手续费方式委托代销。

视同买断方式委托代销是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方按照合同或协议约定的价格收取代销商品的货款，实际售价由受托方自定，实际售价与合同或协议价之间的差价归受托方所有的销售方式。（思考：那支付手续费方式委托代销呢？）

销售商品收入的账务处理

■7. 以旧换新销售商品的会计处理

■以旧换新销售方式，就是企业在销售自己的货物时，有偿收回旧货物的行为。按我国现行增值税法的规定，采取以旧换新方式销售货物的，应按新货物的同期销售价格确定销售额，不得冲减旧货物的收购价格。销售货物与有偿收购旧的货物是两项不同的业务活动，销售额与收购额不能相互抵减。

■按照实际收到的款项借记“银行存款”，旧商品抵扣的金额借记“库存商品”等科目，按照实际的销售价格确认收入，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税（销项税额）”等科目。

销售商品收入的账务处理

■8.产品分成方式取得的会计处理

■产品分成，即多家企业在合作进行生产经营的过程中，合作各方对合作生产出的产品按照约定进行分配，并以此作为生产经营收入。

■由于产品分成是一种以实物代替货币作为收入的，而产品的价格又随着市场供求关系而波动，因此，只有在分得产品的时刻确认收入的实现，才能够体现生产经营的真实所得。这一确认收入实现的标准，也是对权责发生制原则的一个例外。

03

■ 提供劳务收入

- 提供劳务收入的确认条件
- 提供劳务交易
- 同时销售商品和提供劳务交易

提供劳务收入的确认条件

小企业提供劳务的收入，是指小企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

提供劳务收入的确认条件

（1）同一会计年度内开始并完成的劳务，应当在提供劳务交易完成且收到款项或取得收款权利时，确认提供劳务收入。提供劳务收入的金额为从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款。

（2）劳务的开始和完成分属不同会计年度的，应当按照完工进度确认提供劳务收入。年度资产负债表日，按照提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前会计年度累计已确认提供劳务收入后的金额，确认本年度的提供劳务收入；同时，按照估计的提供劳务成本总额乘以完工进度扣除以前会计年度累计已确认营业成本后的金额，结转本年度营业成本。

提供劳务交易

1、劳务开始和完成在同一会计年度：劳务完成收到款项或取得收款权利。

2、劳务跨年度完成：按完工进度确认劳务收入。

本年度确认的劳务收入=劳务总金额×完工进度-已确认劳务收入

本年度确认的劳务成本=估计劳务总成本×完工进度-已确认劳务成本

提供劳务交易

【例12—1】甲小企业在2020年3月8日与乙企业签定劳务合同，向乙企业提供劳务。合同预计总收入300000元。12月31日，该项劳务尚未完成，已发生劳务成本100000元，预计完成该项劳务还将发生成本110000元，估计完工程度为40%。2021年12月31日劳务完成。假设不需缴纳增值税。

提供劳务交易

【例12—1】甲小企业在2020年3月8日与乙企业签定劳务合同，向乙企业提供劳务。合同预计总收入300000元。12月31日，该项劳务尚未完成，已发生劳务成本100000元，预计完成该项劳务还将发生成本110000元，估计完工程度为40%。2021年12月31日劳务完成。假设不需缴纳增值税。

2020年收入=300000*40%-0=120000 2020年成本=100000*40%-0=40000

2021年收入=300000*100%-120000=180000

2021年成本=110000*100%-40000=70000

借：应收账款 120000

 贷：主营业务收入 120000

借：主营业务成本 40000

 贷：劳务成本 40000

同时销售商品和提供劳务交易（会计班开始）

小企业与其他企业签订的合同或协议包含销售商品和提供劳务时，销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，应当将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理。

销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，应当作为销售商品处理。

同时销售商品和提供劳务交易

【例12-2】甲小企业与乙公司签订合同，向乙公司销售一台设备并负责安装。甲小企业开出的增值税专用发票上注明的价款合计为1000000元，其中设备销售价格为980000元，安装费为20000元，增值税额为130000元。设备的成本为560000元；设备安装过程中发生安装费12000元，均为安装人员薪酬。假定设备已经安装完成并经验收合格，款项尚未收到；安装工作是销售合同的重要组成部分。

同时销售商品和提供劳务交易

(1) 设备发出结转成本560000元。

借：发出商品560000

贷：库存商品560000

(2) 实际发生安装费用12000元。

借：劳务成本12000

贷：应付职工薪酬12000

(3) 确认销售电梯和提供劳务收入1000000元。

借：应收账款1130000

贷：主营业务收入——销售商品980000

——提供劳务20000

应交税费——应交增值税（销项税额）130000

同时销售商品和提供劳务交易

（4）结转销售商品成本560000元和安装成本12000元。

借：主营业务成本560000

 贷：发出商品560000

借：主营业务成本12000

 贷：劳务成本12000

04

■ 建造合同收入

建造合同收入

■ 小企业进行合同建造时发生的人工费、材料费、机械使用费以及施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、临时设施折旧费等其他直接费用，借记“工程施工”，贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目。

■ 发生的施工、生产单位管理人员职工薪酬、固定资产折旧费、财产保险费、工程保修费、排污费等间接费用，借记“工程施工”，贷记“累计折旧”、“银行存款”等科目。小企业向客户办理工程价款结算，按应结算的金额，借记“应收账款”等科目，贷记“工程结算”。

建造合同收入

■ 合同完工时，应将“工程结算”科目余额与相关工程施工合同的“工程施工”科目对冲，借记“工程结算”，贷记“工程施工”科目。

小企业确认合同收入、合同费用时，借记“主营业务成本”科目，贷记“主营业务收入”科目，按其差额，借记或贷记“工程施工（合同毛利）”。

建造合同收入

1、完工进度的确定

确定合同完工进度有以下三种方法：

（1）根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。该方法是确定合同完工进度比较常用的方法。计算公式如下：

合同完工进度=累计实际发生的合同成本÷合同预计总成本×100%

（2）根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘工程等。计算公式如下：

合同完工进度=已经完成的合同工作量÷合同预计总工作量×100%

建造合同收入

(3) 根据实际测定的完工进度确定。该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法，适用于一些特殊的建造合同，如水下施工工程等。

2、完工百分比法的运用

确定建造合同的完工进度后，就可以根据完工百分比法确认和计量当期的合同收入和费用。

当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算：

当期确认的合同收入=合同总收入×完工进度 - 以前会计期间累计已确认的收入

当期确认的合同费用=合同预计总成本×完工进度 - 以前会计期间累计已确认的费用

当期确认的合同毛利=当期确认的合同收入 - 当期确认的合同费用

上述公式中的完工进度指累计完工进度。

建造合同收入

【例12-3】某建筑企业签订了一项总金额为2700000元的固定造价合同，合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。工程已于2018年2月开工，预计2020年9月完工。最初预计的工程总成本为2500000元，到2019年年底，由于材料价格上涨等因素调整了预计总成本，预计工程总成本已为3000000元。该建筑企业于2020年7月提前两个月完成了建造合同，工程质量优良，客户同意支付奖励款300000元。建造该工程的其他有关资料如表1所示。单位：万元

项目	2018年	2019年	2020年
累计实际发生成本	80	210	295
预计完成合同尚需发生成本	170	90	—
结算合同价款	100	110	90
实际收到价款	80	90	130

建造合同收入

假设成本中20%是使用自有施工机械和运输设备进行机械作业所发生的，10%是从外单位租入施工机械发生的，另70%为非机械成本。

假设该建筑企业采用小企业会计准则核算，该建筑企业对本项建造合同的有关账务处理如下：

建造合同收入

(1) 2018年账务处理如下:

①登记实际发生的合同成本:

借: 工程施工——合同成本640000

贷: 原材料、应付职工薪酬等640000

借: 工程施工——合同成本160000

贷: 机械作业160000

②登记已结算的合同价款:

借: 应收账款1000000

贷: 工程结算1000000

③登记实际收到的合同价款:

借: 银行存款800000

贷: 应收账款800000

建造合同收入

④确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

2018年的完工进度 = $800000 \div (800000 + 1700000) \times 100\% = 32\%$

2018年确认的合同收入 = $2700000 \times 32\% = 864000$ （元）

2018年确认的合同费用 = $(800000 + 1700000) \times 32\% = 800000$ （元）

2018年确认的合同毛利 = $864000 - 800000 = 64000$ （元）

借：主营业务成本800000

 工程施工——合同毛利64000

贷：主营业务收入864000

建造合同收入

(2) 2019年的账务处理如下:

①登记实际发生的合同成本:

借: 工程施工——合同成本1300000

贷: 原材料、应付职工薪酬等1040000

机械作业260000

②登记结算的合同价款:

借: 应收账款1100000

贷: 工程结算1100000

③登记实际收到的合同价款:

借: 银行存款900000

贷: 应收账款900000

建造合同收入

④确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

2019年的完工进度 = $2100000 \div (2100000 + 900000) \times 100\% = 70\%$

2019年确认的合同收入 = $2700000 \times 70\% - 864000 = 1026000$ （元）

2019年确认的合同费用 = $(2100000 + 900000) \times 70\% - 800000 = 1300000$ （元）

2019年确认的合同毛利 = $1026000 - 1300000 = -274000$ （元）

借：主营业务成本1300000

 贷：主营业务收入1026000

 工程施工——合同毛利274000

建造合同收入

(3) 2020年的账务处理如下:

①登记实际发生的合同成本:

借: 工程施工——合同成本850000

贷: 原材料、应付职工薪酬、机械作业等850000

②登记结算的合同价款:

借: 应收账款900000

贷: 工程结算900000

③登记实际收到的合同价款:

借: 银行存款1300000

贷: 应收账款1300000

建造合同收入

④确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

2020年确认的合同收入 = $(2700000 + 300000) - (864000 + 1026000) = 1110000$ (元)

2020年确认的合同费用 = $2950000 - 800000 - 1300000 = 850000$ (元)

2020年确认的合同毛利 = $1110000 - 850000 = 260000$ (元)

借：主营业务成本850000

 工程施工——合同毛利260000

贷：主营业务收入1110000

建造合同收入

⑤2020年工程全部完工，应将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲：

借：工程结算3000000

贷：工程施工——合同成本2950000
——合同毛利50000

谢谢!

