

商品流通企业 会计核算新解

胡冬鸣 编著



中国财经出版传媒集团

中国财政经济出版社

商品流通企业会计核算新解

胡冬鸣 编著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

商品流通企业会计核算新解 / 胡冬鸣编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2017. 1
ISBN 978 - 7 - 5095 - 7245 - 0

I. ①商… II. ①胡… III. ①商业会计 IV. ①F715. 51

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 018437 号

责任编辑: 李 冰

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 汪俊宇

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 13 印张 315 000 字

2017 年 2 月第 1 版 2017 年 2 月北京第 1 次印刷

定价: 30.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7245 - 0

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818

前 言

商品流通业态的改变必然带来会计核算方法的创新，而会计核算软件的大量使用又为会计核算提供了更加快速和精准的运算平台。商品流通企业经历多年变革，经营方式不断创新，其会计核算方法也日新月异，许多新的方法和新的内容不断冲击着人们以往对商品流通企业会计的认知，攻破了以往对商品流通企业会计核算方法的固守，推进学界创设全新的核算体系。在本书写作过程中，作者总是在思考这样一件事：是什么理由使人们不按照批发商品流转核算和零售商品流转核算这样一种传统布局进行设置，而是按照独立门店商品购销核算、连锁超市商品购销核算和进出口贸易核算三个核心内容进行设计。经过深思熟虑，作者给出以下四个方面的原因。

一是单品进价核算方法的大量使用。单品进价核算最早是由北京西单商场集团开发并在会计核算中使用的一种零售商品核算方法。其基础是计算机网络的系统搭建和商品扫码技术的大量使用。在单品进价核算方法下，商品从进入商场开始就始终依附于自身的编码而开始通行于企业存储、调拨和销售的各个工作平台。即使是同种商品不同的进货单价，在商品销售后也可以通过扫码器识别出是哪个批次购进的商品。在单品进价核算方法下，商品销售成本的计算可以精确到每件商品上。因而在单品进价核算法下，加权平均法、移动加权平均法和先进先出法都变得毫无意义。单品进价核算实现了真正意义上的精确核算和随时反映，即在单品进价核算法下可以随时计算结转商品销售成本。目前，单品进价核算已经成为国内零售商场和大型超市的主流商品核算方法，而且非常成熟。

二是随着国内零售业态的不断改变，大型连锁超市在大中城市的城乡结合部迅速扎根。这种带有直营和加盟两种血统的经营模式，在门店权属关系上是截然不同的产权关系和经营模式，其带来的核算关系及其核算内容的改变也是前所未有的。连锁商业的出现需要我们构筑更多的会计内部往来关系和内部往来核算内容。连锁商业门店的核算方法已经是商品流通企业会计核算方法的重要组成部分，并在未来还会被赋予更多新的内涵。

三是随着我国参与国际贸易活动不断深入，商品流通企业自主与国外出口

商或进口商的贸易联系更加广泛和频繁。进口贸易核算和出口贸易核算同样构成商品流通企业会计核算的重要内容。随着“一带一路”战略的不断深入执行,未来国内商品流通企业的核算内容必然被赋予进出口贸易核算的重要位置,并补充更加丰富的核算内容。

四是商品流通企业的经营模式已经发生改变,传统意义上的专职批发和零售经营的严格划分已经显得不合时宜,商品流通企业在经营过程中混业经营基本成为常态,且大部分商户不再把商品经营分为批发和零售两个部分进行管理与核算。这在中小商户的经营中更容易得到证实。因而从会计核算方法上再强行划分出批发商品流转核算和零售商品流转核算已完全没有必要,而且在现实中已经没有这种对立方法存在的管理基础。

本书的作者长期在商品流通企业会计部门工作,亲身经历多次商品流通企业会计核算方法的变革,且对其有着切身的感受。能够为广大会计工作者贡献一本集商品流通企业会计核算方法改革成果的专业书籍,是作者多年的夙愿,也是一种责任。愿这本著作能够给商品流通企业会计核算方法的教学工作带来更多的新意,为商品流通企业会计核算的培训带来更多时代特征。希望广大读者从这本书中得到更多的启发,并学到更多最新的会计研究成果。

编 者

于2016年6月30日写于香雪兰溪

目 录

第一章 商品流通企业会计核算的基础	(1)
第一节 商品流通企业会计核算特征	(1)
第二节 商品交接方式、确认与计量	(5)
第三节 商品流通企业会计核算方法	(8)
第二章 独立门店商品经营业务核算	(13)
第一节 独立门店商品购进业务核算	(14)
第二节 独立门店商品销售业务核算	(27)
第三节 独立门店商品销售成本核算	(39)
第四节 独立门店商品储存业务核算	(44)
第三章 连锁门店商品经营业务核算	(48)
第一节 连锁门店商品采购业务核算	(50)
第二节 连锁门店商品配送业务核算	(59)
第三节 连锁门店商品营销业务核算	(70)
第四节 连锁门店资金往来业务核算	(80)
第四章 进出口贸易业务核算	(89)
第一节 进口贸易业务核算	(89)
第二节 出口贸易业务核算	(102)
第五章 周转材料、固定资产和无形资产的核算	(111)
第一节 周转材料核算	(111)
第二节 固定资产核算	(116)
第三节 无形资产核算	(136)
第六章 期间费用和营业税费的核算	(141)
第一节 期间费用核算	(141)
第二节 营业税费核算	(155)

第七章 利润形成及其分配的核算	(165)
第一节 利润形成核算	(165)
第二节 所得税费用核算	(169)
第三节 利润分配核算	(171)
第八章 财务报表编制	(176)
第一节 财务报表基础	(176)
第二节 资产负债表	(180)
第三节 利润表	(187)
第四节 现金流量表	(190)
第五节 所有者权益变动表	(196)
第六节 财务报表附注	(200)

第一章

商品流通企业会计核算的基础

第一节 商品流通企业会计核算特征

一、商品流通企业的主要业务类型及其经营特征

商品流通企业，是指通过低价格购进商品、高价格出售商品的方式实现商品进销差价，以此来弥补企业的各项费用开支，并获得利润的企业。我国的商品流通企业类型主要有：商业、粮食、物资、供销、外贸、医药商业、石油商业、烟草商业、图书发行以及从事其他商品流通业务的企业。商品流通企业通过商品购进、销售、调拨、储存等经营活动实现商品流转，其中购进和销售是完成商品流通的关键业务，调拨、储存活动都是围绕着商品购销活动展开的。

与工业企业等其他行业企业的经营活动相比，商品流通企业经营活动的主要内容是商品购销活动，同时商品资产在企业全部资产中占有绝对的比例，是企业资产管理的重点。对商品流通业务的分类，可以从以下两个方面进行：

（一）批发业务、零售业务和进出口贸易业务

批发业务是指那些将产品卖给零售商或贸易商、承包商、工业用户和机构用户，但不向最终消费者出售商品的人或企业的相关活动，包括一切将货物或服务销售给为了转卖或者商业用途而进行购买的人的活动。批发业务不以向最终家庭消费者直接销售产品为目标。换句话说，它们主要是向其他商业组织销售产品，如零售商、贸易商、承包商、工业用户和机构用户。作为产销的中间环节，批发业务是中间性消费者进行的购销活动。其一，是直接向生产者或供应商批量购进产品，这种购进的目的是为了转卖，并非自己消费；其二，是将产品批量转卖给其他商业组织。

根据销售区域的不同划分，批发业务可以分为地方性批发、区域性批发和全国性批发三类。地方性批发是指在一个较小的交易区域内进行批发贸易。一般来说，地方性批发易于与

最终消费者接触，能够及时准确地了解地方市场的需求状况，有利于为最终消费者提供适销对路的产品。区域性批发是介于地方性批发和全国性批发之间的批发贸易。区域性批发的经营范围比地方性批发大，比全国性批发小。区域性批发贸易既可以是大众化商品，也可以是专门化的商品。采用这种批发模式的好处在于：既可以通过规模采购降低成本，又可以尽可能多地接触最终消费者，为最终消费者提供适销对路的商品。全国性批发是指在全国范围内进行批发贸易。一般来说，全国性批发贸易往往只经营大众化商品，很少经营特殊商品。全国性批发贸易往往在全国设有若干分支机构或经营网点，也就是说具有全国性的销售网络。

批发业务的经营具有以下特点。

(1) 批量交易与批量作价。批量交易与批量作价是批发业务最显著的特征。批发一般要达到一定的交易规模才进行，通常有最低交易量的规定，即批发起点。零售交易无此限制。因此，批发比零售交易平均每笔交易量要大得多，原因是批发对象是各类用户，而不是广泛而分散的最终消费者。批发的价格往往与交易量成反比。即批发量越大，批发成交价越低；批发量越小，批发成交价相对越高。

(2) 经过批发环节后的商品仍未进入最终消费环节。由于批发的对象是各类用户，尤其是商业用户（或再销售单位）和产业用户，它们购买商品的目的不是为了供自己最终消费，而是为了供进一步转卖或加工所用。因而经过批发环节后，商品还没有最终进入消费领域。

(3) 批发的范围比较广。首先，批发的主体来源较广。它有“商业用户”、“产业用户”与“业务用户”三类采购者，而零售交易只有最终消费者这一类购买者；其次，批发机构数量比较少，但服务覆盖范围较大，不像零售交易那样到处设立服务网点；再次，中小批发商多集中在地方性的中小城市，并以此为交易范围。大批发商多集中在大型城市，并以全国为其交易范围。零售交易因直接为最终消费者服务，其交易范围要比批发交易的覆盖范围小得多。

(4) 批发的双方购销关系易于稳定。这是因为批发的对象主要是专门的经营者和使用者，比较固定，变化较小；而零售交易的对象是最终消费者，其购买行为随机性很大。因此，在批发中很容易使双方的关系稳定下来。

零售业务是指向最终消费者个人或社会团体出售生活消费品及相关服务，以供其最终消费之用的全部活动。

对于零售业务特征的理解可从以下几个方面进行。

(1) 零售是将商品及相关服务提供给消费者作为最终消费之用的活动。如零售商将汽车轮胎出售给顾客，顾客将之安装于自己的车上，这种交易活动便是零售。零售交易活动中，直接面向最终消费者。通过零售经营，商品离开流通领域进入消费领域，真正成为消费对象，从而完成社会再生产过程。从这个意义上讲，零售是流通过程的终点，处于从生产到消费流通过程的终端。

(2) 零售活动不仅向最终消费者出售商品，同时常常伴随商品出售提供如送货、维修、安装等各种服务。多数情形下，顾客在购买商品时，也买到相应服务。

(3) 零售活动不一定在零售店铺中进行，也可以利用一些使顾客便利的设施、设备及方式，如上门推销、邮购、自动售货机、网络销售等。

(4) 零售的顾客不限于个人消费者,非生产性购买的社会团体也可能是零售顾客,如公司购买办公用品、学校订购鲜花等。

(5) 零售贸易的交易量零星分散,交易次数频繁,每次成交额较小。由于交易的对象是众多而分散的消费者,这就决定了零售贸易的每笔交易量不会太大,而较少的交易量不可能维持持久消费,与之相适应,零售贸易的频率就特别高。正由于零售贸易平均每笔交易量少,交易次数频繁,因此,零售商必须严格控制库存量。

进出口贸易业务是指国内当事人与外国当事人通过缔结契约进行买卖商品、劳务或技术等的一系列具体业务。它体现了跨境或跨地区的商品买卖以及与商品买卖有关的劳务进出口、国家间货币结算与支付等方面的业务与法律关系。进出口业务主要内容包括:进出口商品的贸易方式、进出口商品的运输和保管业务、进出口商品的检验工作、进出口商品的海关监管业务、进出口商品的货运保险业务、进出口商品结算货款和提供资金的国际结算与银行信用业务、解决进出口业务纠纷的仲裁工作和司法审理、进出口业务的经营与管理等。

进出口贸易业务的程序,因产品项目、交易条件、付款条件、国家(或地区)的不同而有所不同。一般情况下可分为交易洽商、合同履行和交货三个阶段。在交易洽商阶段,首先由进口商开出需要条件,向出口商提出查询或经过中介商表达其购买意向,或由出口商直接向进口商提出洽销;其次是出口商向进口商发盘,经进口商还盘,并经双方函电往返同意“接受”,完成发盘;最后是成交,双方对买卖条件协议完妥,换文或签约,完成买卖手续。在合同履行阶段,进口商方面的工作是申请进口许可证、进口签证,开出信用证,以 FOB 交货条件成交的洽船以及 FOB 或 C&F 等条件成交的投保水险等;出口商方面的工作是备货,境内运输,以 C&F 或 CIF 条件成交的洽订船位,以 CIF 条件成交的投保水险,出口签订,商检和报关。在交货阶段,出口商根据信用证规定备齐装船文件,于信用证规定的时间内向指定银行结汇(或押汇)收回货款,或请银行托收货款;进口商应备齐提货文件,准备报关提货,并处理公证检验等事宜。进出口贸易业务的主要特征如下。

(1) 进出口商品业务手续处理繁杂。外贸业务较之普遍的商贸业务其最大的不同就是,它涉及众多的单位和相关业务,涉及多个国家的语言和不同的商贸规定和运作方法,因而单证、票据、文件繁多,进出口商品业务手续处理过程繁复。

(2) 进出口业务交易时间较长。由于进出口单证票据和文件繁多、涉及单位广泛,即使在电子手段填报与审核单据条件下,其交易过程所需时间也远远大于同类型商品的境内交易时间,且其中某个环节发生差错或延误,则后续一系列的进程安排将会打乱,又要再重新联系并商定后续事宜。这样一来时间将会拖得更长。

(3) 进出口贸易单证规范化。由于国际贸易涉及不同的国家,于是各国语言、商贸规定、进出口管理程序、关税制度和法律规定等方面的差别又形成了国际贸易业务过程的另一大特点。对于一个国际贸易的实务操作过程来说,各国的商业机构、金融机构、管理机构 and 经贸双方都要对贸易过程中的各种单证共同认可。

(二) 线上交易与线下交易

线上交易主要是指依托互联网和电子商务技术所进行的各种网上贸易,其结算主要是通过支付宝、快捷支付或者网银方式进行。线上交易是目前很重要的交易方式,在国内批发和

零售交易额中占有绝对比重。线下交易主要是指利用传统交易手段所进行的各种批发或零售的交易活动,即在与客户进行的交易中采用各种传统贸易交易过程的各种交易方式。线下交易的结算一般是现金支付或者银行转账。面对面、利用电话或手机进行交易谈判以及实体店铺中所进行的交易都属于线下交易。

二、商品流通企业会计核算特征

商品流通企业会计是指以商品流通企业作为会计主体的一种行业会计。它是运用价值管理形式,核算和监督商品流通企业的经营活动,预测经营前景并参与经营决策,旨在提高商品流通企业经济效益的一种经济管理活动。与工业企业会计核算方法相比,商品流通企业会计核算主要特征如下:

(一) 进货费用处理具有灵活性

工业企业成本项目主要包括直接材料、直接人工和制造费用,必须运用品种法、分批法、分步法等成本计算方法和约当产量法、定额比例法、定额成本法等在产品完工产品成本分配法计算出完工产品总成本和单位成本。商品流通企业几乎没有生产加工过程,不存在为生产加工商品而发生的人力与物力消耗,仅有购进商品时垫支的购进价格以及企业在商品购进环节发生的进货费用。采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的进货费用,可以直接计入购进商品的购进成本中,也可以设置“进货费用”科目进行归集,期末根据所购商品的存、销情况进行分摊;对于已售商品的进货费用,计入当期损益;对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。

(二) 库存商品账设置严密

商品流通企业的业务部门设置商品调拨账,只记数量,不记金额;仓储部门设置商品保管账,也是只记数量,不记金额;财会部门则设一套完整的库存商品账,即除设置库存商品总账和明细账外,还按库存商品类别设置类目账。库存商品总账以金额控制库存商品类目账,库存商品类目账以金额控制库存商品明细账;库存商品明细账既反映数量指标又反映金额指标。在实际操作中,可以“三账分设”,即业务部门、仓储部门、财会部门各自单独设一套账;也可以“两账合一”,即财会部门和业务部门合并设置商品账;还可以“三账合一”,即在财会部门设置库存商品明细账。

(三) 电子原始凭证广泛使用

线上交易目前已经成为商品流通企业交易的主体。网上商城的大量涌现使得商品流通企业经营过程中出现大量的电子原始凭证。电子订单、电子配送物流单据、电子确认收货单、电子发票、支付宝账户收付款凭证不断推陈出新。实际工作中,企业会计人员需要将收到的电子原始凭证打印后,再像处理纸质原始凭证那样履行手续,而后录入企业会计核算软件系统。

第二节 商品交接方式、确认与计量

一、商品交接方式

商品的交接方式应由购销双方通过协商,并根据商品的特点、运输条件和管理要求等确定,其主要的商品交接方式有如下几类。

(一) 提货制

提货制又称取货制,是由购货企业指派专人到销货企业的仓库或指定地点提取并验收商品的一种交接方式。

(二) 送货制

送货制是指销货企业将商品送到购货企业的仓库或指定地点,并由购货企业验收的一种商品交接方式。

(三) 发货制

发货制是指由销货企业根据购销合同或协议规定的条件,将商品委托给专业的运输单位运送到购货企业所在地或指定地点,再由购货企业领取并验收的一种商品交接方式。

二、商品确认和成本计量

(一) 商品确认

商品流通企业所拥有的商品包括有库存商品、委托代销商品、受托代销商品和分期收款发出商品。商品在第一次被确认为存货时需要满足一定的条件。现行企业会计准则规定,存货在同时满足以下两个条件时才能加以确认:一是存货包含的经济利益很可能流入企业;二是该存货的成本能够可靠地计量。在商品流通企业会计实践中,商品存货的确认还要注意以下几个方面的问题:

1. 关于受托代销商品的确认。受托代销商品是指企业接受别的单位的委托而代其销售的商品。从商品所有权的归属来看,代销商品在售出以前其所有权属于委托方;而存货确认的一般原则是企业以所有权的归属而不以物品的存放地点为依据来确定存货的范围,即在盘存日,法定所有权归属企业的一切存货,无论其存放于何处,都应作为本企业的存货。因此,代销商品首先应作为委托方的存货加以确认。但是,在商品流通企业会计实务中,为了使受托方加强代销商品的核算与管理,企业会计准则也要求受托方将受托代销的商品作为本企业的存货加以确认。

2. 关于在途商品的确认。在途商品源自于商品收发和货款结算时间上的差异。按照存货确认的一般原则,对于销货方按合同、协议规定已确认销售而尚未发运给购货方的商品应作为购货方的存货加以确认;对于购货方已收到商品但尚未收到销货方结算发票的商品,购

货方应将其作为本企业的存货加以确认；对于购货方已经确认为购进而尚未到达入库的在途商品，购货方应将其作为本企业的存货加以确认。

3. 关于购货约定的确认。对于约定未来购入的商品，由于企业并没有实际的购货行为发生，因而企业不能根据购货约定来确认存货，同时也不能确认有关的负债和费用。待企业实际履行约定购入商品时，再按存货确认的条件和原则加以确认。

（二）商品成本计量

商品应当以其采购成本进行初始计量，即商品入账时的价值要以历史成本为基础。但由于商品取得的方式不同、所处的行业不同，其采购成本的构成也不尽相同。从理论上讲，企业无论从何种途径取得商品，只要与该商品的取得有关的支出都应计入商品的采购成本之中。但在实际工作中，由于受许多因素的影响，商品采购成本的确定不完全与理论相符。

商品流通企业所采购的商品，其采购成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于商品采购成本的费用。

购买价款应根据购入商品时发票上开列的货款金额（不含增值税）为依据进行确认。如果存在商业折扣，则应以扣除商业折扣后的价格作为入账金额。另外，有时供应商为了尽快收回货款可能在一定期限内提供一定的现金折扣，如果企业在规定的期限内付款，则取得的现金折扣为理财收益，计入财务费用，而不从商品成本中扣减。

商品采购成本涉及的税金主要有两类：一类是将其包含在价格中，如消费税、资源税、城市维护建设税等；另一类是不将其包含在价格之中，例如增值税。包含在价格之中的税金通常称为价内税，其发票价格中的税金部分一般应构成商品的采购成本。不包含在价格之中的增值税则要区别情况处理：如果购货企业是小规模纳税企业，其采购商品支付的增值税，无论是否在发票上单独注明，均应计入商品的采购成本；如果购货企业是一般纳税企业，其采购商品支付的增值税，若已在发票或完税凭证中注明，则不计入所购商品的采购成本，而作为可抵扣当期销项税额的进项税额单独入账；若未能取得增值税专用发票或完税凭证以及虽取得增值税专用发票或完税凭证，但所购商品用于非应纳增值税项目或免税项目的，其增值税应计入购入商品的采购成本。另外，《中华人民共和国增值税暂行条例》还规定，一般纳税人采购农副产品可按买价、运输费或收购价格的一定比例计算进项税额，从采购价款中扣除，单独核算。

商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于商品采购成本的进货费用，应当计入商品采购成本；也可以先进行归集，期末根据所购商品的产销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用，应当计入当期损益；对于未售商品的进货费用，计入期末库存商品成本。企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期损益，以销售费用列支。

三、商品销售收入确认与计量

（一）商品销售收入确认

商品流通企业在销售商品时，应在同时满足下列五个条件的情况下确认商品销售收入。

1. 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方，即与商品所有权有关的主要

风险和报酬同时转移。与商品所有权有关的风险,是指商品可能发生减值或毁损等形式的损失;与商品所有权有关的报酬,是指商品价值增值或通过使用商品等产生的经济利益。判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,应当关注交易的实质而不是形式,并结合所有权凭证的转移或实物的交付进行判断。通常情况下,转移商品所有权凭证或交付实物后,商品所有权上的主要风险和报酬随之转移,如大多数零售商品。某些情况下,转移商品所有权凭证但未交付实物,商品所有权上的主要风险和报酬随之转移,企业只保留了次要风险和报酬,如交款提货方式销售商品。有时,已交付实物但未转移商品所有权凭证,商品所有权上的主要风险和报酬未随之转移,如采用支付手续费方式委托代销的商品。

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,不能确认商品销售收入。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。

3. 收入的金额能够可靠的计量。收入能否可靠地计量是确认商品销售收入的基本前提。收入不能可靠地计量,则无法确认商品销售收入。企业在销售商品时,也可能出现售价变动的情况,在新的售价未确定前通常不应确认商品销售收入,因为此时的商品销售收入不能可靠地予以计量。

4. 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。销售商品的价款有把握能够收回是商品销售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,即使商品销售收入确认的其他条件均已满足,也不应当确认商品销售收入。一般条件下,企业售出的商品符合合同或协议规定的要求,并已将发票账单交付买方,买方也承诺付款,即表明销售商品的价款能够收回。如果企业判断价款不能收回,应提供可靠的证据。

5. 相关的已发生或将要发生的成本能够可靠地计量。根据收入和费用配比的原则,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,如果成本不能可靠计量,即使其他条件均已满足,相关的收入也不能确认。如已经收到货款,则应将收到的货款确认为负债。

销售商品应同时满足上述五个条件才能确认商品销售收入。任何一个条件没有满足,即使收到货款,也不能确认商品销售收入。确认商品销售收入的具体形式主要有:采用预收款方式销售商品的,应在发出商品时确认。附有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;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。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前不确认收入,待安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单,则在发出商品时确认收入。销售商品采用以旧换新方式的,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。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。

采用售后回购方式销售商品的,收到的款项应确认为负债;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满足销售商品

收入确认条件的，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。

采用售后回租方式销售商品的，收到的款项应确认为负债；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。有确凿证据表明认定为经营租赁的售后租回交易是按照公允价值达成的，销售的商品按售价确认收入，并按照账面价值结转成本。

（二）商品销售收入计量

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。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，如具有融资性质的分期收款销售商品，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限内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额，冲减财务费用。企业在确定商品销售收入金额时，有时会代第三方或客户收取一些款项，例如企业代表国家收取的增值税。这些代收款项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和销售折让。现金折扣在实际发生时计入发生当期的财务费用，销售折让在实际发生时冲减发生当期的销售收入。

第三节 商品流通企业会计核算方法

一、商品流通企业会计核算组织形式

商品流通企业会计核算的组织形式是由企业的规模和核算目标决定的，主要有独立核算、半独立核算和简易核算三种组织形式。

（一）独立核算

企业实行独立核算必须具备以下条件：在财力上拥有一定数额的资金，单独在银行开设账户，对自有资金有独立的支配权；在会计上能全面地记账、结算，单独计算盈亏，并定期编制财务报表；在经营上有独立的自主经营权。独立核算分为集中核算与分散核算两种。集中核算是指会计工作全部在会计部门进行，会计部门以外的业务、仓库、运输等机构只对其发生的经济业务负责填制原始凭证，随时或定期报送会计部门审核并结算记账。集中核算的优点是减少核算环节，简化核算手续，有利于全面掌握会计资料和精简会计人员，一般在中小企业中广泛使用；分散核算是指企业的其他部门或分支机构在会计部门的指导下，实行半独立核算和简易核算，优点是便于发挥基层单位的核算作用。大型企业往往采取这种做法。

（二）半独立核算

半独立核算是指独立核算企业所属的业务单位，其规模比较大，在业务经营和成本费用

管理方面具有相对独立性, 但又不完全具备独立核算的某些必要条件, 如没有资金的独立支配权, 不能在银行开立账户等。这些单位的会计人员可以进行相应的会计工作, 但必须向企业会计部门汇总, 其对外结算也只能通过会计部门来办理。商品流通企业内部的二级经营单位(如批发企业所属的业务部、零售企业所属的门店和分销点)基本采取这种做法。这种做法的优点是便于基层部门负责人及时掌握本部门的经营信息。

(三) 简易核算

简易核算是指不独立核算的企业部门, 由兼职或专职的核算员对本部门的经济指标进行简易核算, 而全部交易和结算凭证则报送主管会计工作的会计部门并由其组织会计核算。

二、商品流通企业会计核算科目设置

企业会计准则规定商品流通企业使用的会计科目分为资产类、负债类、所有者权益类和损益类共四类科目。根据规定, 所列会计科目, 若企业没有相应会计事项的, 可以不设或合并; 也可以根据具体情况设置部分表外科目。但是, 设置和使用会计科目, 不应影响会计核算的要求和财务报表的汇总以及对外提供统一格式的财务报表数据。

为了便于编制会计凭证、登记账簿、查阅账目和实行会计电算化, 企业会计准则规定了统一的会计科目编号, 且在某些科目之间留有空号, 以供增设会计科目之用。商品流通企业不能随意改变或打乱会计科目编号; 在填制纸质或电子会计凭证、登记纸质账簿时也不能只填科目编号而不填会计科目名称。商品流通企业会计核算使用的主要会计科目如表 1-1 所示。

表 1-1 商品流通企业主要会计科目名称和编号

顺 序 号	编 号	科 目 名 称	顺 序 号	编 号	科 目 名 称
一、资产类			二、负债类		
1	1001	库存现金	42	2001	短期借款
2	1002	银行存款	43	2101	交易性金融负债
3	1012	其他货币资金	44	2201	应付票据
4	1101	交易性金融资产	45	2202	应付账款
5	1121	应收票据	46	2203	预收账款
6	1122	应收账款	47	2211	应付职工薪酬
7	1123	预付账款	48	2221	应交税费
8	1131	应收股利	49	2231	应付利息
9	1132	应收利息	50	2232	应付股利
10	1221	其他应收款	51	2241	其他应付款
11	1231	坏账准备	52	2314	受托代销商品款
12	1321	受托代销商品	53	2501	长期借款
13	1401	材料采购	54	2502	应付债券
14	1402	在途物资	55	2701	长期应付款

续表

顺 序 号	编 号	科目名称	顺 序 号	编 号	科目名称
15	1403	原材料	56	2702	未确认融资费用
16	1405	库存商品	57	2711	专项应付款
17	1406	发出商品	58	2801	预计负债
18	1408	委托加工物资	59	2901	递延所得税负债
19	1411	周转材料	三、所有者权益类		
20	1471	存货跌价准备	60	4001	实收资本
21	1501	持有至到期投资	61	4002	资本公积
22	1502	持有至到期投资减值准备	62	4101	盈余公积
23	1503	可供出售金融资产	63	4103	本年利润
24	1511	长期股权投资	64	4104	利润分配
25	1512	长期股权投资减值准备	65	4201	库存股
26	1521	投资性房地产	四、损益类		
27	1531	长期应收款	66	6001	主营业务收入
28	1532	未实现融资收益	67	6051	其他业务收入
29	1601	固定资产	68	6101	公允价值变动损益
30	1602	累计折旧	69	6111	投资收益
31	1603	固定资产减值准备	70	6301	营业外收入
32	1604	在建工程	71	6401	主营业务成本
33	1605	工程物资	72	6402	其他业务成本
34	1606	固定资产清理	73	6403	营业税金及附加
35	1701	无形资产	74	6601	销售费用
36	1702	累计摊销	75	6602	管理费用
37	1703	无形资产减值准备	76	6603	财务费用
38	1711	商誉	77	6701	资产减值损失
39	1801	长期待摊费用	78	6711	营业外支出
40	1811	递延所得税资产	79	6801	所得税费用
41	1901	待处理财产损益	80	6901	以前年度损益调整

三、商品流通企业会计核算方法

商品流通企业会计核算方法，是指会计人员对商品流通企业已经发生的经济活动进行连续、系统、全面反映和监督所采用的方法。由于各类商业流通企业所从事的经营活动及其交易对象的特点并不相同，因而其使用的会计核算方法并不一样。但从会计实践出发，商业流通企业的会计核算既要反映核算对象的数量属性，同时还要反映核算对象的价值属性。反映核算对象的数量属性，要求对核算对象进行实物数量核算，核算对象进、销、存数量的增减情况；而反映核算对象的价值变化，要求对核算对象进行价值金额核算，核算对象进、销、