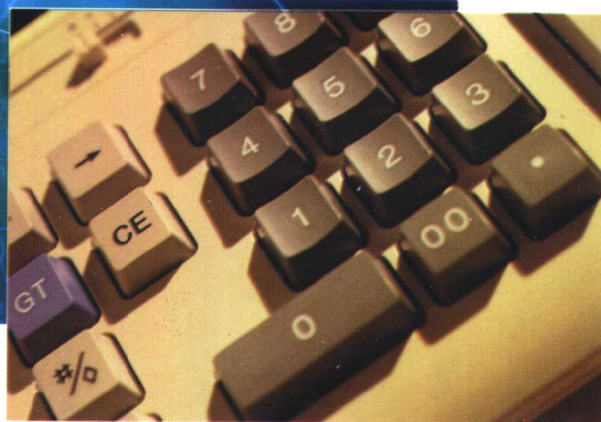


财务会计学 (下)

INR	47.1032
ITL	2262.44
JPY	125.486
MXR	9.2764
NLG	2.5773
NOK	9.3371
PTE	234.741
RUR	29.2304
SGD	1.8355
SEK	10.7643
USD	1.0000

AUD	1.9658
ATS	16.0953
BEF	47.1921
BRL	2.6001
CAD	1.5396
CHF	1.7693
CNY	8.2781
DKK	8.7108



吴君民 沈志蓉 王秀萍 编著



科学出版社
Science Press

21 世纪会计电算化系列教材

财 务 会 计 学

(下)

吴君民 沈志蓉 王秀萍 编著

科学出版社

2002

内 容 简 介

本书以国家最新颁布、修订的《会计法》、《企业会计准则》、《企业会计制度》、《企业财务会计报告条例》及其他财务、会计制度和新税制等为依据,结合财务会计实务并借鉴国际惯例,以企业会计为重点,适当结合机关、事业等其他经济单位的特点,全面、系统地阐述了财务会计的理论和方法。全书分上、下两册,共21章。上册主要阐述传统的财务会计的内容,下册主要针对近年来一些新的财务会计业务进行阐述。

本书可以作为大专院校有关专业开设“财务会计学”课程的教材及企、事业单位财务会计人员学习财务会计和新《企业会计制度》、《企业财务会计报告条例》的培训教材,其中下册更适合于参加注册会计师考试人员、其他财会人员及财政、金融等经济部门的工作者学习参考。

图书在版编目(CIP)数据

财务会计学(下)/吴君民,沈志蓉,王秀萍编著. —北京:科学出版社,2002

(21世纪会计电算化系列教材)

ISBN 7-03-010674-1

I. 财… II. ①吴…②沈…③王… III. 财务会计—教材… IV. F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2002)第051870号

科学出版社 出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

双青印刷厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2002年8月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2002年8月第一次印刷 印张:18 1/4

印数:1—4 000 字数:426 000

上下册定价:50.00元

(如有印装质量问题,我社负责调换(环伟))



前言

随着我国社会主义市场经济的建立和完善,特别是中国加入 WTO 后,中国经济融入国际经济一体化的进程也在不断加快,从而对会计理论和实务的更新和改革产生了许多要求。几年内,我国的财务制度发生了许多重大变化:1993 年财务、会计的战略变革;1994 年新税制和外汇管理体制的重大改革;2001 年在八大行业会计制度和股份制企业会计制度的基础上制定了统一的《企业会计制度》和《企业财务会计报告条例》,同时又对前几年颁布实施的具体会计准则进行了修订、完善,这一系列新制度的推出对会计的理论与实务都产生了重大的、直接的影响,对财会人员的素质也提出了更高的要求。为了适应新形势下会计改革和发展的需要,我们编写了本书。本书吸收了新修订的《会计法》、《企业会计准则》、《企业会计制度》及《企业财务会计报告条例》等有关最新内容,考虑到中国加入 WTO 后对会计核算的新要求,在阐述有关法规制度的同时,介绍了财务会计理论和方法的发展;在阐述传统的手工条件下财务会计处理的同时,又适当介绍电算化条件下财务会计处理,以适应我国会计电算化蓬勃发展的需要。本书可以作为大专院校有关专业开设《财务会计学》课程的教材及企、事业单位学习新《企业会计制度》和《企业财务会计报告条例》的培训教材,其中下册更适合于参加注册会计师考试人员、其他财会人员及财政、金融等经济部门的工作人员学习参考。

本书由吴君民、沈志蓉、王秀萍编写。吴君民撰写第 1、9~12、15~17 章;沈志蓉撰写第 4~8 章和第 13、14 章,王秀萍撰写第 2、3、18~21 章。全书由吴君民纂修定稿。

在本书的编写过程中,我们还借鉴和吸收了最新的国内外有关财务会计等方面的教材及专著的优点,在阐述新的会计核算内容时,增加了一定的实例,以帮助初学者理解和掌握。同时,在编写和出版过程中也得到了各方面的鼓励、支持和帮助,在此一并表示诚挚的谢意。

我们谨以此书献给我国会计改革事业。由于我们的水平有限,书中的缺点和错误在所难免,敬请广大读者批评指正。

吴君民

2002 年 6 月



目录

10	收入和费用	(1)
10.1	收入确认和计量的基本理论	(1)
10.2	销售商品收入	(4)
10.3	提供劳务收入	(16)
10.4	让渡资产使用权收入	(19)
10.5	建造合同收入	(22)
10.6	费用	(25)
11	利润及利润分配	(28)
11.1	利润确定的理论和方法	(28)
11.2	利润的确定	(31)
11.3	所得税会计	(35)
11.4	利润分配	(52)
12	所有者权益	(60)
12.1	所有者权益的概念与特点	(60)
12.2	实收资本	(63)
12.3	资本公积	(79)
12.4	盈余公积	(83)
12.5	未分配利润	(85)
12.6	所有者权益的披露	(87)
13	非货币性交易	(89)
13.1	非货币性交易概述	(89)
13.2	非货币性交易的核算	(91)
14	关联方关系及其交易	(98)
14.1	关联方关系	(98)
14.2	关联方交易	(102)
14.3	关联方关系的披露	(110)
14.4	关联方交易的披露	(112)
15	财务会计报告	(116)
15.1	财务会计报告概述	(116)
15.2	财务状况报告	(121)
15.3	财务成果报告	(144)
15.4	分部报告	(149)

15.5	现金流量报告	(159)
15.6	会计报表附注	(165)
15.7	财务情况说明书	(168)
15.8	中期财务会计报告	(170)
16	财务会计报告分析	(173)
16.1	财务会计报告分析概述	(173)
16.2	资产负债表分析	(177)
16.3	利润表分析	(181)
16.4	现金流量表分析	(182)
16.5	上市公司财务会计报告分析	(184)
17	合并会计报表	(190)
17.1	合并会计报表概述	(190)
17.2	合并资产负债表	(200)
17.3	合并利润表和合并利润分配表	(209)
17.4	合并现金流量表	(216)
17.5	内部应收帐款和坏帐准备的抵销	(219)
17.6	内部销售及存货中未实现内部销售利润的抵销	(224)
17.7	内部固定资产交易的抵销	(227)
17.8	内部提取的盈余公积的抵销处理	(234)
18	会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(237)
18.1	会计政策及其变更	(237)
18.2	会计估计变更	(245)
18.3	会计差错更正	(248)
19	商品期货业务	(253)
19.1	商品期货业务概述	(253)
19.2	商品期货业务的会计处理	(255)
20	企业兼并	(262)
20.1	企业兼并概述	(262)
20.2	企业兼并的会计处理	(266)
21	破产清算会计	(270)
21.1	破产清算会计的概述	(270)
21.2	破产清算的会计处理	(273)
参考文献		(284)

10

收入和费用

10.1 收入确认和计量的基本理论

10.1.1 收入的概念

收入是财务会计的一个基本要素，对收入的涵义有两种基本的理解。一种是广义理解，如所谓“流入量论”的观点，它认为收入是企业在经营过程中所产生的现金（或其他资产）的流入量，即将收入定义为资财的流入或债务的消失，或两者兼而有之的经济事项。另一种是狭义的理解，如所谓“流通过程论”的观点，它认为收入是企业经营过程中的“商品或劳务”通过资产的流出转化而形成的货币收入。1993 年我国颁布实施的《企业会计准则》对收入作了狭义的定义，即“收入是企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入”。2001 年颁布实施的《企业会计制度》对收入的定义是：“收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入，这种总流入表现为资产的增加或负债的清偿”。收入是企业利润的来源，可分为营业收入、投资收入和营业外收入。投资收入（含投资亏损）的取得（或发生）及其会计处理已在第 5 章“对外投资”中阐明，营业外收入以及营业外支出将在第 11 章“利润及利润分配”中述及。《企业会计准则》及《企业会计制度》对收入的定义实质上仅指营业收入，这一定义主要还是倾向于确认交易收入，对非交易活动导致的资产价值的增长（如物价变动等导致），从定义上将其排除在外。本章所述收入主要指营业收入。

营业收入具有以下特点：

(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，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。

(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。

10.1.2 营业收入的分类

10.1.2.1 按收入的性质分类

按照收入的性质,可以分为销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。

(1) 销售商品收入主要是指取得货币资产方式的商品销售,以及正常情况下的以商品抵偿债务的交易等。这里的商品则主要包括企业为销售而生产或购进的商品,如工业企业的产品、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。但企业以商品进行投资、捐赠及自用等,会计上仅作为视同销售处理。

(2) 提供劳务的收入主要有提供旅游、运输、饮食、广告、理发、照相、洗染、咨询、代理、培训、产品安装等所获取的收入。

(3) 让渡资产使用权收入是指他人使用本企业的资产而取得的收入,包括因他人使用本企业现金而收取的利息收入,因他人使用本企业的无形资产等而形成的使用费收入,出租包装物、出租商品、出租固定资产取得的租金收入等。

10.1.2.2 按企业经营业务的主次分类

按企业经营业务的主次分类,可以分为主营业务收入和其他业务收入。

(1) 主营业务收入,也称基本业务收入,是指企业营业执照上注明的主营业务所取得的收入。不同行业其主营业务收入所包括的内容不相同,工业性企业的主营业务收入主要包括销售商品、自制半成品、代制品、代修品、提供工业性作业等所取得的收入;商品流通企业的主营业务收入,主要包括销售商品取得的收入;旅游企业的主营业务收入主要包括客房收入、餐饮收入等。主营业务收入一般占企业营业收入的比重较大,对企业的经济效益产生较大的影响。

(2) 其他业务收入,也称附营业务收入,是指企业营业执照上注明的兼营业务所取得的收入。其他业务收入主要包括转让技术取得的收入(按现行《企业会计制度》,让渡无形资产使用权,作为其他业务收入;若让渡无形资产所有权,即出售无形资产,则作为营业外收入),销售材料取得的收入,包装物出租收入等。其他业务收入一般占企业营业收入的比重较小。

把企业的营业收入划分为主营业务收入和其他业务收入,目的是为了加强企业营业收入的管理,保证相应的成本、费用与其相比,以正确确定企业经营成果。不同行业的企业,其主营业务收入是不同的,但不论是工业、农业或商业,企业主体的经济活动

总是产品或商品的生产、销售，或劳务的提供。相应地，产品或商品的销售收入或劳务收入就构成企业的主营业务收入。除此之外，工业企业包装物出租、出售外购半成品和材料等业务；商业企业有的兼营商品出租或代客修理商品业务；农业企业也往往开展多种经营，这些业务的重要性与产品或商品销售相比，相对地居于次要地位。因而，此类业务所产生的收入一般归入企业的其他业务收入。

在实务中，主营业务收入与其他业务收入的划分，视企业具体情况而定，作为生产产品的工业企业，对外出租多余资产的收入，显然应当列为其他业务收入；而在一家租赁公司，此项业务收入就肯定属于主营业务收入。有时，在实务中也根据各种业务活动的性质和营业金额的大小来划分主营业务收入和其他业务收入。如工业企业代客加工和装配等业务属工业性作业，所以，包括在主营业务收入内，而代客运输商品是非工业性作业，就列作其他业务收入。各类企业应根据其实际情况划分主次业务，确定主营业务收入和其他业务收入，分别进行详细的会计处理，据此为管理部门决策提供有用信息，从而对生产经营活动进行有效的控制和管理。

企业的营业收入总是从对外交易中产生的。换言之，任何不是对外供应的产成品，半成品和劳务，就不能按其售价把它们算作主营业务收入或其他业务收入，因为企业不能由于耗用自己的产品或劳务，而取得营业利润（或发生亏损）。所以，企业在其生产经营过程中耗用的自制产品或劳务，其性质与生产过程下一个步骤的在产品、半成品或劳务相同，应按成本转作最后对外销售产品或提供劳务的成本。

营业收入具体到各类企业有各种不同的名称。如工业和农业企业因对外提供产品所获得的收入，称为主营业务收入；商品流通企业向客户提供商品所获得的收入，称为商品销售收入；租赁企业出租财物而取得的收入称为租金收入；金融企业贷款业务上所取得的利息，称为利息收入等等。不论名称如何，其本质均属营业收入。应该注意的是，在非金融企业中，其银行存款户的利息收入不列为营业收入，而是作为财务费用中利息支出的冲减数处理的；债券投资的利息收入，属投资收入，不是营业收入。但是，如果企业拓展业务，从事多种经营，经批准可对其他企业或个人进行贷款，则贷款的利息收入应单独列为一项营业收入。因此，从企业全局来看，营业收入可分三大类：① 销售商品收入；② 提供劳务收入；③ 让渡资产使用权收入。

10.1.3 营业收入的确认和计量

核算营业收入应解决两个问题：一是确认；二是计量。所谓确认就是确定营业收入实现的时点，划清本期营业收入和前期、后期营业收入的界限，即在帐上何时登记这些营业收入。所谓计量，就是确定营业收入实现的金额。

从理论上分析，营业收入是企业某一特定期间所进行的商品生产过程、劳务提供过程或资产使用权让渡过程中逐步形成的，而不是在某一时点上突然出现的。过程中的每个环节，如筹资、材料采购、生产、完工入库和销售等活动都有助于营业收入的形成或实现。而且这一过程，在企业的有效经营期间内会连续不断地进行下去，这样就产生了在哪个阶段确认营业收入为恰当的问题。换言之，焦点是营业收入应在什么时候计入帐册。

总的来说, 营业收入确认的原则是实现原则, 但在会计实务中, 由于不同企业的经济活动各具特色, 会计信息用户对有关信息有各自的要求, 于是, 对不同的业务存在着不同的会计处理方法, 它们分别代表着不同的会计观点。根据上述条件, 确认营业收入一般有以下几种方法:

- ① 销售法, 即认为营业收入在销售成立时实现, 参见例 10.1;
- ② 收款法, 即认为营业收入在收到货款时实现, 参见例 10.6 第二种处理方法;
- ③ 生产法, 即认为营业收入在生产时或完工时实现, 参见例 10.14。

理论地看, 收入应该以交易中已收到或按照规定应该收取的补偿物 (可以是现金, 也可以是非现金资产或负债清偿) 的公允价值来计量。如果交易采取的是“钱货两清”方式, 且货款的交付与交易完成之间时间间隔较短, 那么, 所收取的货款就是该项收入的公允价值; 如果企业在交易中收取的不是现金资产而是非现金资产, 就应该按照当时的市场情况评估该项非现金资产的市场价值; 如果收入确认的时点与收款时点之间存在一个较长的时间间隔 (比如, 企业收到的是一张不带息或票面利率低于市场利率、半年期或更长期的应收票据), 还应该根据市场利率水平对其进行贴现。如果交易中收取或议定将要收取的补偿物的公允价值不能可靠地计量时, 要以企业放弃的商品或劳务的公允价值来计量。

我国收入准则及建造合同准则根据销售商品、提供劳务、让渡资产使用权、建造合同等分别规定了收入的确认和计量原则。以下将分别介绍。

10.2 销售商品收入

10.2.1 销售商品收入的确认与计量

企业销售商品时, 如同时符合以下 4 个条件, 即可以确认为收入。

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, 又未根据正当的保证条款予以弥补, 因而仍负有责任。例如, 甲企业销售一批商品, 商品已经发出, 买方已预付部分货款, 余款由甲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

条款与甲企业交涉,要求甲企业在价格上给予一定的减让,否则买方要求退货。双方没有达成一致意见,甲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甲企业,甲企业此时不能确认收入,收入应递延到已满足买方要求并买方承诺付款时予以确认。

② 企业销售商品的收入是否能够取得取决于代销方或受托方销售其商品的收入是否能够取得。如上述甲企业采用代销商品方式销售,代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,买方已预付部份货款,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,买方立即支付货款。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,一个月内予以退货。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。只有当买主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。因此,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,如交款提货就属于此类例子。

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。

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地产售出后,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。

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,收入不能可靠地计量,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,也不能确认收入。

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

10.2.2 一般销售业务的核算

在会计核算中,对经常性、主要业务所产生的收入单独设置“主营业务收入”科目核算,对非经常性、兼营业务交易所产生的收入单独设置“其他业务收入”科目进行核算。

为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本,企业应设置“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。“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。

期末,“发出商品”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”科目的余额,应并入资产负债表的“存货”项目反映。

【例 10.1】 A 企业 20×× 年 3 月份销售一批产品给 B 企业，产品的销售价格为 50 万元，增值税率 17%，另外代垫运杂费 5 000 元。产品已经发出，并收到了 B 企业开出并承兑的 3 个月到期的商业承兑汇票。该批产品的实际生产成本为 28 万元。在这项交易中，A 企业按照合同约定的产品品种和质量发出产品，B 企业已将购入的商品验收入库，同时开出并承兑商业汇票，承诺在 3 个月后到期付款。按照销售成立的标志，该项销售已经成立，A 企业已将售出产品上的所有风险和报酬转移给 B 企业，并不再对该批产品实施管理权和控制权。营业收入是可以计量的，即按照合同约定的销售价格确定，同时，该批产品的实际生产成本已经确定。满足这些条件后，应确认营业收入的实现。A 企业应作如下会计处理：

借：应收票据	590 000	
贷：主营业务收入		500 000
应交税金—应交增值税—销项税额		85 000
银行存款		5 000
借：主营业务成本	280 000	
贷：库存商品		280 000

【例 10.2】 A 企业于 20×× 年 4 月 8 日以托收承付方式向 B 企业销售一批商品，成本为 50 000 元，增值税发票注明：售价 80 000 元，增值税 13 600 元。A 企业在销售时已知，B 企业资金周转发生暂时困难，但 A 企业考虑到为了促销以免存货积压，同时 B 企业的资金周转困难只是暂时性的，未来仍有可能收回货款，因此，仍将商品销售给了 B 企业。由于此项收入目前收回的可能性不大，A 企业在销售该商品时不能确认收入。应将已发出商品成本转入“发出商品”科目。假设 A 企业就销售该批商品的纳税义务已经发生，A 企业的会计处理如下：

借：发出商品	50 000	
贷：库存商品		50 000
同时，将增值税发票上注明的增值税额转入应收帐款：		
借：应收帐款—B 企业—应收销项税额	13 600	
贷：应交税金—应交增值税—销项税额		13 600

若 A 企业尚未开具增值税专用发票给 B 企业，则不作该笔分录，待纳税义务发生时再作应交增值税的分录。

假如 12 月 8 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	80 000	
贷：主营业务收入		80 000
同时，结转成本：		
借：主营业务成本	50 000	
贷：发出商品		50 000
12 月 8 收到款项时：		
借：银行存款	93 600	
贷：应收帐款—B 企业		80 000

应收帐款—B 企业—应收销项税额 13 600

企业为了减少材料的积压,充分发挥材料物资的作用,加速资金周转,也为了企业之间互相调剂材料的余缺,有时会发生材料让售业务。发生这类业务时,应于销售成立时确认其收入,作为其他业务收入入帐。

【例 10.3】 某企业将一批原材料让售给祥发公司,增值税专用发票列明材料价款 6 000 元,增值税 1 020 元,另外代垫运杂费 200 元已用现金支付,材料已经发出,并向银行办妥托收手续。编制分录如下:

借: 应收帐款—祥发公司	7 220	
贷: 现金		200
其他业务收入		6 000
应交税金—应交增值税—销项税额		1 020

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,应按购销双方都能接受的价格确定。企业在确定商品销售收入时,不考虑各种预计可能发生的现金折扣。现金折扣在实际发生时计入发生当期财务费用。

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,如企业代国家收取增值税,旅行社代客户购买门票、飞机票等收取的票款。这些代收款应作为暂收款记入相关的负债类科目,不作为企业的收入处理。

10.2.3 特殊销售业务的核算

10.2.3.1 代销商品

代销商品分别按视同买断和收取手续费两种情况确认收入。

1. 视同买断

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,受托方也不作为购进商品处理。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,再确认收入。

【例 10.4】 A 企业委托 B 企业销售甲商品 200 件,协议价为 200 元/件,该商品成本 120 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 40 000 元,增值税 6 800 元。B 企业实际销售时开具的增值税发票上注明:售价 48 000 元,增值税为 8 160 元。

(1) A 企业的会计分录:

① A 企业将甲商品交付 B 企业:

借: 委托代销商品	24 000	
贷: 库存商品		24 000

② A 企业收到代销清单:

借: 应收帐款—B 企业	46 800
--------------	--------

贷：主营业务收入	40 000
应交税金—应交增值税—销项税额	6 800
借：主营业务成本	24 000
贷：委托代销商品	24 000
③ 收到 B 企业汇来的货款 46 800 元：	
借：银行存款	46 800
贷：应收帐款—B 企业	46 800
(2) B 企业的会计分录：	
① 收到甲商品：	
借：受托代销商品	40 000
贷：代销商品款	40 000
② 实际销售商品：	
借：银行存款	56 160
贷：主营业务收入	48 000
应交税金—应交增值税—销项税额	8 160
借：主营业务成本	40 000
贷：受托代销商品	40 000
③ 收到委托方开来的增值税发票：	
借：代销商品款	40 000
应交税金—应交增值税—进项税额	6 800
贷：应付帐款—A 企业	46 800
④ 按合同协议价将款项付给 A 企业：	
借：应付帐款	46 800
贷：银行存款	46 800

2. 收取手续费

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。这种代销方式与视同买断方式相比，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。在这种代销方式下，委托方应在受托方将商品销售后，并向委托方开具代销清单时，确认收入；受托方在商品销售后，按应收取的手续费确认收入。

【例 10.5】 假如上例 10.4 中，B 企业按每件 200 元的价格出售给顾客，A 企业按售价的 10% 支付 B 企业手续费。B 企业实际销售时，即向买方开出一张增值税专用发票，发票上注明甲商品售价 40 000 元，增值税额 6 800 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。营业税率 5%。

(1) A 企业的会计分录：

① A 企业将甲商品交付 B 企业：	
借：委托代销商品	24 000
贷：库存商品	24 000
② 收到代销清单：	

借：应收帐款—B 企业	46 800	
贷：主营业务收入		40 000
应交税金—应交增值税—销项税额		6 800
借：主营业务成本	24 000	
贷：委托代销商品		24 000
借：营业费用	4 000	
贷：应收帐款—B 企业		4 000
③ 收到 B 企业汇来的货款净额 42 800 元 (46 800 - 4 000)：		
借：银行存款	42 800	
贷：应收帐款—B 企业		42 800
(2) B 企业的会计分录：		
① 收到甲商品：		
借：受托代销商品	40 000	
贷：代销商品款		40 000
② 实际销售商品：		
借：银行存款	46 800	
贷：应付帐款—A 企业		40 000
应交税金—应交增值税—销项税额		6 800
借：代销商品款	40 000	
贷：受托代销商品		40 000
③ 收到 A 企业开来的增值税发票：		
借：应交税金—应交增值税—进项税额	6 800	
贷：应付帐款—A 企业		6 800
④ 归还 A 企业货款并计算代销手续费：		
借：应付帐款—A 企业	46 800	
贷：银行存款		42 800
主营业务收入 (或其他业务收入)		4 000
⑤ B 企业按代销手续费计算应交营业税：		
借：主营业务税金及附加 (或其他业务支出)	200	
贷：应交税金—应交营业税		200

10.2.3.2 分期收款销售

分期收款销售指商品已经交付，货款分期收回的一种销售方式。分期收款销售的特点是：销售商品的价值较大，如房产、汽车、重型设备等；收款期限较长；收取货款的风险较大。在分期收款销售方式下，企业应按合同约定的收款日期分期确认收入。同时，按商品全部销售成本与全部销售收入的比率计算出本期应结转的销售成本。

【例 10.6】 A 企业采用分期收款方式向 D 企业销售产品 20 件，每件售价 500 000 元，共计价款 10 000 000 元。合同约定分四次等额付款。该产品单位成本 300 000 元，增值税率 17%。假如 A 企业为增值税一般纳税人。根据该项经济业务，A 企业应作如

下帐务处理:

① 发出产品:

借: 分期收款发出商品	6 000 000
贷: 库存商品	6 000 000

② 按合同规定收到第一期应收的货款:

借: 银行存款	2 925 000
贷: 主营业务收入	2 500 000
应交税金—应交增值税—销项税额	425 000

③ 结转销售成本:

借: 主营业务成本	1 500 000 (6 000 000 ÷ 10 000 000 × 2 500 000)
贷: 分期收款发出商品	1 500 000

随收到的分期付款逐步确认营业收入是现行税法规定的方法, 这种办法的理由是: 销货方商品已经提供, 按合同收取货款预计不成问题。因此, 每期应收到货款就应逐笔确认营业收入 (不能按期收回货款时, 应借记“应收帐款”等科目)。

但是, 有些商品或产品为了促销, 采用分期收款方式销售。这时因销售额为数较大, 收款周期较长, 以致货款能否如数收回成为问题。大多数分期收款销售的业务, 购销双方协议规定, 在货款尚未收齐之前, 销货方保留商品的所有权。如购货方不能支付到期货款, 销货方有权收回商品。此外, 分期收款销售还会发生一些有关费用。可见销售成立时, 实现营业收入的基本条件尚未满足。

上述分期收款销售还有一种处理方法, 即在收齐全部货款时确认营业收入。这种办法的理由是: 每一笔分期收款销售业务是一个不可分割的整体。销货合同中通常规定: 购货单位如不能付清全部货款, 销货方有权收回售出的商品。所以在货款收齐以前确认营业收入是不恰当的。

续用例 10.6 的资料, A 企业应作如下帐务处理:

① 发出产品时:

借: 分期收款发出商品	6 000 000
贷: 库存商品	6 000 000

② 按合同规定收到第一期应收的货款时:

借: 银行存款	2 925 000
贷: 已收分期收款销货款	2 925 000

以后每期收到货款时, 均应作与②相同的分录。

③ 货款收齐时:

借: 已收分期收款销货款	11 700 000
贷: 主营业务收入	10 000 000
应交税金—应交增值税—销项税额	1 700 000

④ 结转销售成本:

借: 主营业务成本	6 000 000
贷: 分期收款发出商品	6 000 000

另外, 我们利用商业汇票结算方式开出不同期限到期的商业汇票也可以实现分期收