

企业会计知识更新丛书

成本会计 收益会计 会计报表

辽宁大学出版社

企业会计知识更新丛书·第七册

收 益 会 计

主 编

孟庆玲 唐呈祥 金再实

辽宁大学出版社

一九九三年·沈阳

参 编 人 员

孟庆玲 唐呈祥 金再实

目 录

第七册

第一节	收入的核算	1
一	收入实现的确认	1
二	主营业务收入的核算	5
三	其他业务收入的核算	13
第二节	成本和费用的核算	16
一	主营业务成本的核算	16
二	主营业务税金及附加的核算	17
三	其他业务支出的核算	25
四	期间费用	29
第三节	利润的核算额	39
一	营业利润及利润总额	39
二	利润(亏损)总额的核算	40
第四节	利润分配	49
一	利润分配的内容	49
二	科目设置	50
三	帐务处理	51
四	企业所得税的核算	52
五	提取盈余公积金的核算	55
六	提取公益金的核算	56

七	向投资者分配利润的核算	57
八	上交特种基金的核算	57
九	上年利润调整的核算	58
十	利润分配帐户的年终结转	59
第五节	股份制企业利润的分配	61
一	股份制企业利润分配的原则	61
二	股份制企业利润分配的顺序	61
三	股东分配利润的顺序	62
四	股利发放的确定	62
五	股利发放的日期	62
六	股利发放的形式及会计处理	63

第一节 收入的核算

企业收入可分为三部分,即营业收入、营业外收入和投资收益。

一、收入实现的确认

(一)营业收入的概念

营业收入是指企业在生产经营活动中,由于销售商品、提供劳务等所取得的收入。它表现为企业资产的增加和原有债务的减少。

营业收入包括主营业务收入和其他业务收入两部分。这样划分是为了加强营业收入的管理,为了考察国民经济各部门的发展情况。

(二)营业收入的范围

主营业务收入和其他业务收入的范围各有不同。

主营业务收入是指企业主要经营业务的收入。如工农业企业的产品销售,是该企业的主营业务,其产品销售收入就是主营业务收入;流通企业的主营业务是销售商品,其商品销售收入就是主营业务收入。

其他业务收入是指企业在主营业务以外附带经营其他业务取得的收入。如工业企业的材料销售、技术转让、固定资产出租、包装物出租、运输业务等取得的收入;商业企业兼营代购代销业务、其他销售或其他业务收入,如材料物资及包装物销售、无形资产转让、固定资产出租、包装物出租、运输、废旧物资出售等收入。这些业务无论从销售额、或从业务量等角度看,与工业企业的产品销售和商业企业的商品销售相比,都处

于次要地位。但在实际工作中,有些其他业务收入也列入到主营业务收入的范围,如工业企业把代客加工、修理、装配等业务列入工业性作业,包括在产品销售范围之内。又如商业企业接受其他单位委托代销商品的业务,按新制度规定列入商品销售范围之内。但是,所发生的代购代销手续费收入不列入产品销售收入,而作为代购代销收入项目单独核算。

将主营业务收入和其他业务收入分别进行核算,是为了分析有关业务的盈亏情况及其经营成果。例如在工业企业的产品销售收入中,扣除相应的产品销售成本和费用以及销售税金及附加,就是产品销售利润(或亏损);在其他业务收入中扣除相应的其他业务支出,就是其他业务利润。企业生产经营的目的,是要用最少的成本、费用取得最多的收入,实现最大的经济效益。所以,不论是主营业务收入,还是其他业务收入,都要进行真实的反映和监督,对成本、费用和支出都要实行严格的控制,才能实现有效地管理。

(三)营业收入实现的确认

营业收入实现的确认,是指在什么时候算作收入实现,可以记帐。企业营业收入实现的确认,关系到企业能否按时足额交纳销售税金和所得税,也关系到企业利润计算的正确性。销售收入一经确认,就要按规定标准计算交纳销售税金,然后结转成本、费用,计算出企业利润,再按利润额计算缴纳所得税。因此,销售收入实现的确认,是企业会计核算中的一个至关重要的问题。

根据“企业会计准则”的规定:企业应当合理确认营业收入的实现,并将已实现的收入按时入帐。企业应当按照权责发生制的原则,确定收入、成本和费用,即应以收入的实现和费用的发生为记帐基础,而不是以收付实现制为记帐基础。因

此,收入的确认,不是以收到货款作为标志,而是要以商品已经发出,商品的所有权已经转移给买方后,收到货款或取得索取货款的证据时,作为销售收入的实现。长期工程(包括劳务)合同,一般应当根据完成进度法或者完成合同法合理确认营业收入的实现。

由于在实际工作中产品、商品销售方式和货款结算方式不同,取得凭据的种类和时间也不同,因而需要分别确定销售收入的实现。

1. 在采用直接收款交货方式销售产品或商品时,以实际收到货款或取得索取货款的凭证的时间确认销售收入的实现。

2. 在采用托收承付和委托银行收款结算方式销售产品或商品时,以发出商品并办妥托收手续的时间,确认为收入的实现。

3. 在采用分期收款方式销售产品或商品时,应按合同约定的收款日期或本期收到价款的时间,确认销售收入的实现。

4. 委托其他单位代销的产品或商品,以收到代销单位销售的代销清单的时间,确认销售收入的实现。

5. 在交款提货的情况下,如货款已经收到,只要帐和提货单已经交给买方,不论商品是否发出,都应确认为销售收入的实现。

6. 出口销售的商品,陆运以取得承运货物收据或铁路联运运单、海运以取得出口装船提单、空运以取得运单,并向银行办理交单后确认为收入的实现。预交货款不通过银行交单的,取得以上提单、运单后,作为销售收入的实现。援外出口,以取得铁路联运提单或出口装船提单或交接凭证,开出结算委托书向银行交单时确认为销售收入的实现。

出口商品的销售收入,一律以离岸价为入帐基础,如按到岸价对外成交的,在商品离境后所发生的应由我方负担的以外汇支付的国外运费、保险费、佣金(包括暗佣和明佣)和银行财务费等,以红字冲减收入。不以按商品认定的累计佣金收支,列入经营费用。出口商品发生的对外理赔,应以红字冲减收入。

7. 自营进口的商品,如企业与国内用户签订合同实行货到结算的,在货船到达我国港口取得外运公司的船舶到港通知向订货单位开出结算凭证时,确认为收入的实现;合同规定对国内实行单到结算的,凭国外帐单向订货单位开出结算凭证时确认为销售收入的实现;库存进口商品凭出库单向用户开出结算凭证后作为销售收入的实现。

8. 长期工程(包括劳务)合同按工程进度法或完成合同法确认营业收入的实现。

(1)完成工程进度法。承建企业如果按完成工程进度法,确认营业收入的实现,对于工程的完工进度可以采用以下两种方法计算:

①根据工程最近的实际资料,调整原先估计的工程总成本,然后计算到目前为止实际成本占工程总成本的百分比,作为完工程度。这种方法称为成本比例法。

采用这种方法时,应先检查调整实际成本,如果库存大量的工程材料尚未投入生产使用,应从成本中扣除,调整实际成本,再计算完工程度。

②调查施工情况,从技术上测定工程完工程度,称为完工程度法。

(2)完成合同法

承建企业采用完成合同法,应具备以下条件:

①合同上清楚地规定了工程完工时可以得到的价款以及付款的方式和条件。

②工程完工后,委托建造的企业有能力付清全部价款。

③承建企业有能力按照合同规定完成建造工程。

采用按完工进度法确定营业收入比较合理,它可以在建造施工过程中,按实际完工程度确认营业收入的实现。但是,这种方法是以前对整个工程总成本作出正确估计为前提,而实际上要把施工过程中一切事情都估计正确,存在一定困难,如果难于估计确定的工程,就无从采用此法。因此,在同一企业,由于承建工程的性质不同,有的工程可以采用工程完工进度法,而有些工程只好等工程全部完工后,才能确认营业收入的实现。

二、主营业务收入的核算

在工业企业的主营业务是指产品销售,包括产成品、自制半成品、工业性劳务等;在商业企业的主营业务是指商品销售,包括接受其他单位委托代销商品等。

为了核算产品销售业务,工业企业应设置“产品销售收入”、“产品销售成本”、“产品销售税金及附加”和“产品销售费用”科目,分别核算其收入、成本、税金和费用。

为了核算商品销售业务,商业企业应设置“商品销售收入”、“销售折扣与折让”、“商品销售成本”、“商品销售税金及附加”和“经营费用”科目,分别核算其收入、销售折扣与折让、成本、税金和费用。

(一)产品销售收入和商品销售收入的核算

1. 产品销售收入核算

工业企业的产品销售收入在“产品销售收入”科目内核

算。该科目核算工业企业销售产成品、自制半成品、工业性劳务所发生的销售收入,工业企业实现销售收入时,贷记“产品销售收入”,借记“银行存款”、“应收帐款”、“应收票据”等。企业发生销货退回时,不论是本年销货的货物退回还是属于以前年度销售的货物退回,均应冲减本期的销售收入,借记“产品销售收入”,贷记“银行存款”等科目。企业发生的销售折扣和销售折让,也作为产品销售收入的抵减项目处理,不设“销售折扣与折让”会计科目。“产品销售收入”科目下,应按产品类别(或劳务种类)设置明细帐,进行明细核算。期末将“产品销售收入”科目的余额转入“本年利润”科目,结转后无余额。

产品销售收入按其结算方式不同,采用不同的帐务处理方法。

(1) 现金结算方式,即一手交钱,一手交货。

例 1 企业销售 A 产品 500 件,单价 10 元,现金收讫,会计分录如下:

借: 现金	5000
贷: 产品销售收入	5000

(2) 转帐结算方式,即发出商品同时收到转帐支票。

例 2 企业销售 A 产品 20000 件,单价 10 元,收到银行转帐支票一张,当即存入银行,会计分录如下:

借: 银行存款	200000
贷: 产品销售收入	200000

(3) 采用赊销方式销售,按合同发出商品,产品所有权已转移,销售收入已实现。

例 3 企业销售给甲公司 A 产品 4000 件,单价 10 元,价款 40000 元,货款尚未收到,会计分录如下:

借: 应收帐款——甲公司	40000
--------------	-------

贷:产品销售收入

40000

(4)采用商业票据结算方式,收到商业承兑汇票或银行承兑汇票。

例4 企业销售给乙公司A产品5000件,单价10元,价款50000元,收到两个月期限的银行承兑汇票,会计分录如下:

借:应收票据——乙公司

50000

贷:产品销售收入

50000

如果买方是赊销的货款,后转为票据结算,当卖方收到买方开来的商业汇票时:

借:应收票据——××公司

贷:应收帐款——××公司

2. 商品销售收入的核算

流通企业的商品销售收入是在“商品销售收入”科目内核算的。该科目核算企业商品的销售收入和接受其他单位委托代销商品的销售收入。销售收入实现时,贷记“商品销售收入”,借记“银行存款”、“应收帐款”、“应收票据”等科目。本月发生的销售退回,不论是属于本年度还是以前年度销售的,均冲减本月的销售收入,借记“商品销售收入”,贷记“银行存款”等科目。“商品销售收入”科目下,应按照商品类别或品种设置明细帐,进行明细核算,本科目的期末余额转入“本年利润”科目,结转后,期末无余额。

(二)销售折扣与折让的核算

1. 销售折扣的核算

企业的销售折扣是指企业用赊销商品的方式商业信用销售商品,为了销售商品,并及早收回销货款而付给购买方一定的折扣款项。销售折扣包括商业折扣和现金折扣两种形式。

流通企业为了核算企业发生的销售折扣和折让,应设置“销售折让与折扣”总帐科目,在总帐科目下,再设置“销售折扣”和“销售折让”两个明细科目。企业发生销售折扣或折让时,按应收帐款扣除折扣或折让的金额,借记“银行存款”等科目,按折扣或折让金额,借记“销售折扣与折让”科目,贷记“应收帐款”等科目。本科目的期末余额应结转到“本年利润”科目,结转后,期末无余额。

(1)商业折扣的核算。

商业折扣是指企业按照标明的商品零售价格开出发票,然后在零售价格的基础上给予批发、零售环节的一定折扣。商业折扣一般有两种记帐方法。

①总额法。

总额法是按销售的商品的销售收入不扣除商业折扣的总额登记入帐。

例:企业出售商品一批,每件商品定价 5 元,共销售 10000 件,价款 50000 元,企业给予零售店的折扣为 20%,货款未付。其会计分录如下:

借:应收帐款	40000
借:销售折扣与折让—销货折扣	10000
贷:商品销售收入	50000

②净额法。

净额法是按企业销售的商品的销售收入扣除商业折扣后的净额登记入帐。

例:仍以上例,其会计分录如下:

借:应收帐款	40000
贷:商品销售收入	40000

(2)现金折扣的核算。

现金折扣是指采用赊销方式销售商品,为了尽快收回资金而鼓励购买方早日偿还所欠货款,允许在规定的还款期限内,给予一定的现金折扣,即从应支付的货款总额中扣除一定比例的金額。

例1 企业赊销商品一批给乙公司,价款 20000 元,合同约定付款条件为 2/10,1/20,n/30 分别表示:如果购买方在 10 天内支付全部货款,可以从发票金额中得到 2% 的现金折扣,即 $20000 \times 2\% = 400$ 元,付款时,扣除 400 元的现金折扣,只付 19600 元即可;如果购买方在 20 天内支付全部货款,可以从发票金额中得到 1% 的现金折扣,即 $20000 \times 1\% = 200$ 元;如果购买方在 30 天内付清全部货款,就没有现金折扣,以 n/30 表示,超过 30 天付款,视同购买方违反合同协议或拖欠货款。现金折扣,在会计核算上,一般也有两种记帐方法,即总额法和净额法。

① 总额法。

总额法是指企业按发货票面金额记帐,现金折扣只有购买方在规定的折扣付款期限内支付货款时才能确认。

仍以上例,其会计分录如下:

借:应收帐款——乙公司	20000
贷:商品销售收入	20000

如果购货方在 10 天内付清全部货款,其会计分录如下:

借:银行存款	19600
借:销售折扣与折让——销售折扣	400
贷:应收帐款——乙公司	20000

如果购货方在 20 天内付清全部货款,会计分录如下:

借:银行存款	19800
借:销售折扣与折让——销货折扣	200

贷:应收帐款——乙公司 20000

如果,购货方在规定的折扣期限以后支付货款,会计分录如下:

借:银行存款 20000

贷:应收帐款——乙公司 20000

②净额法。

净额法是指销货发生时,按发票记载的商品销售收入额扣除现金折扣后的净额登记入帐。收到货款时,再根据购货方实际取得现金折扣入帐,无现金折扣,记作“其他业务收入”。

仍以上例,其会计分录如下:

销货发生时:

借:应收帐款——乙公司 19600

贷:商品销售收入 19600

如果购货方在折扣期限 10 天内付清全部货款时:

借:银行存款 19600

贷:应收帐款——乙公司 19600

如果购货方在折扣期 20 天内付清全部货款时:

借:银行存款 19800

贷:应收帐款——乙公司 19600

贷:其他业务收入 200

如果超过现金折扣规定期限,付清全部货款时:

借:银行存款 20000

贷:应收帐款——乙公司 19600

贷:其他业务收入 400

工业企业新会计制度规定:企业发生的销售折扣与销售折让,作为产品销售收入的抵减项目处理,不设“销售折扣与折让”科目。

例：企业售给甲公司产品一批，价款 1000 元，按合同约定 10 天内付清全部货款，按销售价款的 2% 付给现金折扣。购买方在当月的 10 天内，交来转帐支票一张，金额 980 元，其会计分录如下：

借：银行存款	980
借：产品销售收入——销售折扣	20
贷：应收帐款——甲公司	1000

2. 销售折让的核算

销售折让是指企业的商品或产品销售后，购货方发现购买的商品或产品存在缺陷，要求卖方在商品的价格上作出一点折让，商品可以不退回，卖方认为买方的这种要求是合理的，同意减价，少收一部分货款，这少收的部分货款，称为销售折让。在流通企业的新会计制度中规定，销售折让是通过“销售折扣与折让”科目独立核算的，期末结转当期损益，不直接冲减商品销售收入，在“损益表”中，“销售折扣与折让”作商品销售收入的减项列示。

例：某商业企业赊销给 D 公司商品一批，价款 10000 元，由于商品质量差，购货方要求退货，卖方不愿把货退回，允诺折价 1000 元，其会计分录如下：

借：银行存款	9000
借：销售折扣折让	1000
贷：应收帐款——D 公司	10000

工业企业的新会计制度规定，企业发生的销售折让和销售折扣，作为产品销售收入的抵减项目处理。直接冲减产品销售收入。

例：某工业企业，赊给丙公司产品一批，价款 10000 元，由于产品质量问题，购货方要求退货，经协商，卖方愿折价 5%

出售,其会计分录如下:

借:产品销售收入——销售折让	500
贷:应收帐款——丙公司	500

(三)销售退回的核算

为了维护企业的信誉,做到严守合同,应严格控制不合格产品销售,避免销售退回。但由于各种因素的影响,也可能出现销货退回的现象。

关于销售退回的会计处理,工业企业和流通企业的新会计制度规定:本月发生的销售退回,不论是属于本年度还是以前年度销售的,均冲减本月的销售收入。

例:某工业企业本月收到甲公司退回 A 产品 10 件,每件售价 10 元,共 100 元,冲抵应收帐款,会计分录如下:

借:产品销售收入	100
贷:应收帐款——甲公司	100

如果货款已付,用转帐支票或现金偿付,会计分录如下:

借:产品销售收入	
贷:银行存款(或现金)	

销售退回不用红字冲减产品销售收入,主要是为了统计上的需要,可以根据“产品销售收入”科目的贷方发生额统计企业的产品销售总额,借方发生额统计销售退回总额,然后计算产品销售净额。这些指标对于反映企业销售工作质量,改进企业生产经营管理具有重要的意义。

将主营业务收入各例经济业务记入各有关帐户,见图表 7-1: