

市场经济下企业会计实务丛书

■总主编 曾银青 余 采

营业收入会计

编著

曾洪波
周大双

中国市计出版社

营 业 收 入 会 计

曾洪波 周大双 主编

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

营业收入会计/曾洪波主编. - 北京:中国审计出版社,
1999.1

(市场经济下会计实务丛书)

ISBN 7-80064-697-1

I.营… II.曾… III.企业利润-会计 IV.F275.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 40265 号

营业收入会计

主 编 曾洪波 周大双

*

中国审计出版社

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

中国人民解放军 9138 工厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

787×1092 毫米 32 开 8.5 印张 250 千字

1999 年 1 月北京第 1 版 1999 年 1 月北京第 1 次印刷

印数:1-7000 册 定价:11.00 元

ISBN 7-80064-691-1/F·493

《市场经济下企业会计实务丛书》编委会

顾 问:刘鹤章

主 编:曾银青 余 采

副主编:陈恺欣 赵国明

编 委:丁永才 马丽娟 白 萍

吕劲松 李书保 池耀宗

余 采 单秀林 杨东平

陈恺欣 赵永湛 赵国明

曾银青 侯 敏 胡安明

景东华

导 言

在目前的图书市场上,会计实务用书可以说多不胜数,但根据我们观察和研究,这些实务用书存在着三个方面的不足:一是专门用来解释和演示财务会计制度,说明某一项业务按照制度规定应该如何进行会计处理;二是重核算轻管理,一般只反映核算实务,而将有关管理的内容置于会计实务之外,单独在财务管理、财务分析、经济活动分析、管理会计等书中进行反映,从而将核算和管理人为地割裂开来,而且这些管理方面图书的实用性往往较差;三是按行业划分会计实务,如工业企业会计、商品流通企业会计、房地产开发企业会计等等,注重讲解行业特点,不太注重研究从会计角度综合不同行业的处理方法,这样一个企业尽管实行多种经营,经营范围涉及多个行业,也只能按某一个行业会计制度进行反映,而将其它行业业务活动归入其它业务活动范畴,不能真实、全面地反映企业的业务情况。

上述状况,是和市场经济不相适应的。首先,在市场经济下,企业生产经营的目的是为了最大限度地获取利润。企业的一切活动,包括会计活动,都必须围绕这个中心环节展开。作为企业会计人员,在会计核算中,在不违反会计准则和会计制度的前提下,必须站在企业的立场上,从各种不同的会计处理方法中选择对企业最为有利的处理方法,以加速资金周转,降

低成本费用,减轻税负,取得更多的收益。其次,作为企业会计人员,包括普通会计人员,它们都是企业的管理人员,不能局限于算算帐,签签单子,跑跑银行,向领导汇报一下财务状况,必须将管理落实到日常核算工作的各个环节,使会计工作真正成为企业管理的一个组成部分。第三,在市场经济下,企业以赢利为目的,为增加收益,广开财路,除从事本业外纷纷向其它行业扩展,因而多种经营成为必然趋势,很难再按其经营范围将其归入某一行业。

针对上述情况,我们组织编写了《市场经济下企业会计实务丛书》。在编写过程中,遵循以下基本原则:一是必须站在企业的立场上,从加速资金周转、降低成本费用、减轻税负等角度,深入分析不同会计处理方法对企业的影响,从而帮助会计人员选择最佳的处理方法,以取得更多的收益。二是实现核算与管理相结合,提取管理会计、财务管理、财务分析、经济活动分析等方面的管理知识之精要,将其落实到日常核算工作的各个环节,使会计工作真正成为企业管理的一个组成部分,使会计人员真正成为企业的管理人员。三是按照业务性质而不是按行业来划分会计实务,选择企业会计实务中最为重要的几个方面,如固定资产、无形资产、存货、投资、筹资、成本、期间费用、收入、债权债务等专项研究,单独成册,以飨读者。

站在新的立场上,从一个新的角度来研究会计实务,这是一件极富挑战性和需要创造力的工作。由于我们的水平有限,编写过程中难免存在疏漏和错误,恳请广大读者批评指正,我们将在以后的工作中加以改进。

编委会

一九九七年十月于北京

前 言

本书是以《企业会计准则》、《企业财务通则》以及有关分行业会计制度、财务制度为基本依据,紧密联系我国企业营业收入会计的实际,同时结合国际惯例编写而成。全书共分八章,全面、系统地阐述了营业收入会计的基本理论与实务,集知识讲解与实用性、核算与管理于一体,具有通俗易懂、实务规范标准、通用性与操作性强的特点,是广大财会工作者和财会专业师生学习和掌握营业收入会计的重要教材和参考资料。

本书由曾洪波、周大双主编,各章执笔人是:第一章曾洪波;第二、三、八章李寿喜、周大双、葛起宏、姚清;第四章武华清;第五、六章吴学军、陈继云;第七章周大双;最后由主编对全书进行修改、补充和总纂。审计署综合司孙宏慧副处长对本书的编写给予了很大帮助,在此谨表谢意。

全书在撰写过程中,参考了有关的文献、资料、书刊,由于篇目较多,恕不一一列出,以免疏忽遗漏。在此,请允许我们向作者们永志感谢。限于水平及时间,书中可能存在不少缺点,甚至错误,敬希读者给予批评和指正。

编 者

1998年8月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 营业收入概述.....	(1)
第二节 营业收入的分类、形成和实现	(8)
第三节 营业收入的确认和计量	(16)
第四节 营业收入会计	(21)
第五节 营业收入会计基础工作	(28)
第二章 营业收入预测与计划	(38)
第一节 营业收入预测的程序与方法	(38)
第二节 营业收入计划	(73)
第三章 营业收入日常管理	(81)
第一节 营业收入的日常组织	(81)
第二节 定价决策方法	(86)
第三节 发票管理.....	(102)
第四节 营业收入的结算.....	(110)
第四章 商品销售收入会计	(138)
第一节 商品销售收入及其内部控制.....	(138)
第二节 商品销售收入的确认.....	(140)
第三节 商品销售收入的核算.....	(144)

第四节	商品销售收入的调整及其核算·····	(167)
第五章	劳务收入会计·····	(177)
第一节	劳务收入及其内部控制·····	(177)
第二节	劳务收入的确认及其核算·····	(182)
第三节	长期合同工程劳务收入确认及其核算···	(198)
第四节	劳务收入的数量调整及其核算·····	(202)
第六章	资产使用收入会计·····	(209)
第一节	资产使用收入及其内部控制·····	(209)
第二节	利息收入的确认及其核算·····	(214)
第三节	使用费收入和股利收入的确认及其核算 ·····	(230)
第七章	营业收入的披露·····	(235)
第一节	营业收入在损益表中的披露·····	(235)
第二节	主营业务收支明细表中营业收入的披露 ·····	(239)
第八章	营业收入分析·····	(244)
第一节	合同完成情况分析·····	(244)
第二节	拒付、扣减情况分析·····	(246)
第三节	营业收入计划完成情况分析·····	(248)
第四节	营业收入构成情况分析·····	(250)
第五节	营业收入发展与增长速度分析·····	(252)
第六节	营业收入因素分析·····	(253)

第一章 总 论

营业收入作为财务报表的要素之一，是一个极为有价值的会计信息，它不仅是现代基本会计理论中的一个重要会计概念，也是日常财务会计处理过程中的一个重要实务问题。因此，从会计理论和实务两方面深入探讨和研究营业收入，无论是对营业收入会计理论的发展，还是具体的营业收入会计核算，都具有十分重要的意义。

第一节 营业收入概述

一、营业收入的涵义

对营业收入一词有广义和狭义两种理解。狭义的营业收入是指企业正常经营业务所取得的收入。

我国《企业会计准则》对营业收入是以“收入”这一要素命名，并规定“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。包括基本业务收入和其他业务收入”。显然，会计准则规定的收入要素的内涵只包括营业收入；现行各行业会计制度也据此对营业收入作了相应的划分。这是一种狭义的收入概念。

我国 1998 年公布的具体会计准则之一《企业会计准则

——收入》对收入作了具体的规定，对营业收入定义为：“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。”可见，具体会计准则对营业收入的定义，比《企业会计准则》略有拓展，提出了他人使用本企业的资产而发生的收入，包括利息收入、使用费收入等而一并列入营业收入要素。

广义的营业收入是指企业在一定会计期间因从事对外销售商品、提供劳务和其他经营业务或因非正常经济业务等活动中正常的和偶然发生的资产增加，也就是说所有使企业净资产增加的部分都作为营业收入。可见狭义营业收入和广义营业收入观点的根本区别，就是营业外收入即非正常生产经营活动所取得的收入，如固定资产盘盈收入、罚款收入、因债权人原因而确实无法支付的应付款项等是否应包含在营业收入之中。持狭义营业收入观点的同志认为，尽管营业收入与营业外收入它们都是现金流入量的来源，最终都会导致企业净资产的增加。但二者的区别也是很明显的：营业收入是与企业正常的经营活动直接相关的，它的发生具有经常性和可合理预期等特点，同时营业收入一般需通过营业费用才能产生，前者是产出，后者是投入，它们一般应通过配比来决定利润（收益）。而营业外收入则是与企业正常的生产经营活动没有直接关系的非经常收入，它的发生具有非经常性和难以预计等特点。譬如，企业固定资产的盘盈、变卖等所带来的收益，就属于偶发事件，而不是经常的活动。况且，对于制造企业和商品流通企业来说，固定资产作为劳动手段，主要是为了生产经营活动，而不是为了出售。持广义营业收入

观点的同志则认为，从营业外收入所包括的内容上看，营业外收入实际上是企业正常生产经营条件下发生的非常营业收入。它是在生产经营中偶然发生的、具有特殊性的、与生产经营有直接关系的收入，而不是经营之外、与生产经营没有直接关系的收入。对于目前列为“营业外收入”的非常营业收入，有必要进行具体的分析：①固定资产盘盈所带来的收益。这种收入是因固定资产盘盈使其账面价值增加而发生的。它不可能是经常发生的，而是企业生产经营过程中偶然发生的所得。②固定资产变卖收益。尽管在购进固定资产时，确实出于“为用而买”的目的，但在变卖时，其性质已经发生了变化，具有了商品销售的特点。固定资产变卖收入是在企业正常生产经营条件下发生的一种特殊的商品经营收入。之所以说是一种“经营收入”，是因为它是企业根据生产经营的需要，行使资产处置这一经营权，变卖一般固定资产所取得的收入。由于这种收入不是经常发生的，故应将其列入非常营业收入。③罚款收入。这种收入是指企业收取对方违反有关合同协议等而按规定支付的款项，包括在物资采购过程中因供应单位不履行合同而向其收取的赔款、在商品销售和提供劳务过程中因对方不履行合同、协议而向其收取的赔偿金、违约金等各种形式的罚款。这些收入无疑是在生产经营过程中发生的经营收入，与企业生产经营有直接关系，但由于不是经常发生，故将这些收入列为非常营业收入。④坏账收益。这项收益是由于债权人的原因，取消确实无法支付按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项而带来的收入。这种收入通常发生在物资采购过程中，主要是因债权人单位变更登记或撤销等原因确实无法支付的应付款项的取消所带来

的，因而是一种“经营收入”。由于坏账收益并不是生产经营过程中经常发生的，故应将其列为非常营业收入。虽然应付款项的取消是一种负债的减少，由此导致资产的减少，但由于要减少的资产不付给原债权人而留归企业，使企业资产增加，从而带来收入的增加。因此，对坏账收益可以这样理解：即由于负债的解除而要减少的资产留存企业，从而使企业的资产增加。除了以上四项外，目前列作为“营业外收入”的项目还有援外收入、资产再次评估增值、债务重组收益、接受捐赠转入教育费附加返还款和物资及现金的溢余收入等。这些收入均是生产经营过程中不经常发生的收入，故均应列作非常营业收入。非常营业收入也具有配比性。非常营业收入有的与相关的成本费用有直接的因果关系，如固定资产的变卖净收入就是变卖固定资产价款与清理费及固定资产账面净值（成本）配合的结果；有的没有直接的因果关系，但却与一定期间的费用相配合。非常营业收入与正常收入发生在同一经营时间内，因而应从总收入上与费用配合。据此，认为营业收入应包括营业外收入。

依据我国现行《企业会计准则》和会计制度的规定及会计界大多数同志的观点和国际惯例，我们认为营业收入应包括基本业务收入和其他业务收入两大类，是企业在生产经营活动的一定时期内，通过生产和销售商品、履行和提供劳务及他人使用本企业资产等活动所形成的资产流入，或负债的清偿，或两者兼有。在这个营业收入的定义中，需要注意的是：①营业收入的实现是根据会计期间确认计量的；②由于获取营业收入的形式多种多样，除了销售商品和提供劳务外，还有其他形式的收入，如专事证券交易的证券公司的营业收

入，无法归纳为销售商品和提供劳务范畴；③由于营业收入不一定非经销售商品才能实现，非经销售的商品也能确认为营业收入，如会计实务中采用的长期工程完工进度法，即在长期工程的生产过程中就确定收入实现；④定义中商品涵义，包含了人们习惯上所称的商品，即商品流通企业销售商品和生产加工型企业生产并销售的产品；⑤定义中的资产流入，不仅指资产的实际流入如货币资金的流入，也包括预期并最终又能变为实际的资产流入，如应收销货款等。

二、营业收入的特征

从上述营业收入的涵义中，可以发现营业收入具有以下三个基本特征：

1. 营业收入反映企业在一定时期所取得的成就。营业收入的实质是企业净资产的增加（现金、应收账款、其他等价物的增加），或是负债的减少。无论是资产的增加，还是负债的减少，最终必然导致企业净资产的增加。从这个意义上说，营业收入必然导致净资产的增加。净资产之所以增加，是由于企业从事了生产经营活动，因此，营业收入反映企业在一定时期所获得的成就。

2. 营业收入是在企业整个生产经营过程中获得的。企业整个生产经营过程包括以下几项内容：（1）获取货币资金；（2）购进各项生产要素；（3）使用各项生产要素生产产品；（4）销售产品并取得销售收入；（5）分配货币资金等等。以上过程称为企业的收益过程（earning process）。营业收入是在企业整个收益过程中获得的，并不仅是在产品销售的短暂过程中产生的，认识到这一点，对于规定营业收入的确认规则是非常重要的。因而，销售收入的获得并不是确认营业收

入的唯一标准。

3. 无论是广义的营业收入要素还是狭义的营业收入要素，最终都影响利润的增量。

三、营业收入的意义

营业收入是企业从事生产经营活动的主要目的之一，是现金流入量的主要来源，是补偿营业活动中成本费用和形成利润的有效保障，因而营业收入对企业具有极其重要的意义，主要表现在以下几个方面：

（一）营业收入的增长是实现企业根本任务的基本条件

在社会主义市场经济条件下，企业的根本任务是根据国家的需要和 market 的需求发展商品生产和不断提供劳务活动，创造财富，以满足人民日益增长的物质和文化生活需要。而营业收入的增长则意味着企业提供的商品、劳务适应了人们的需要，得到了社会的承认。

（二）营业收入是企业再生产过程顺利进行的必要前提

企业在生产过程中为获取利润，消耗了大量材料，还要给职工支付工资以及要相应发生其他一些费用，这些消耗或构成营业成本或形成营业费用。作为一个具有独立利益的经济实体，企业自主经营、自负盈亏，要求以营业收入来补偿各种耗费才能维持企业的持续经营。因此，适时地取得营业收入，可以促使企业再生产活动顺利进行。

（三）营业收入是企业实现盈利的保证

企业生产经营活动的最终目的是要获取利润，而企业利润的来源是营业收入。企业获得的营业收入在补偿营业成本、营业费用和其他开支以后的剩余部分，是企业利润最可靠的来源。营业收入的多少直接关系到国家的财政收入，也是企

业进行自我积累、扩大再生产、提高本企业职工生活水平的资金来源。从这个角度而言，积极组织营业收入，在企业中有着极为重要的意义。

（四）营业收入是企业现金流入量的主要组成部分

企业财务安全的主要标志，是企业持有适量的现金以备采购商品、支付费用、偿付到期债务等。这就要求企业能有不断的现金流入。

增加企业现金流入量的途径有举债、增募资本金和取得营业收入等。

企业为扩大经营规模而举借债务，能够为企业带来更多的未来收入，但它要以支付利息费用为代价，无形中增加了企业的风险。而且借债有时非但不能改善企业的财务状况，甚至有可能使企业的财务状况更趋恶化。大多数情况下，社会资本市场的融资环境往往处于相对紧张的状态，资本持有者的融资条件往往较为苛刻，因而借债并不容易。

增募资本金虽不会有利息负担，但企业管理当局必须说服老股东，使他们认为自己的既得利益非但没有受损，而且还有好处。还要说服潜在投资者，使他们确信自己的本金和投资报酬有保障。增募资本金同样会受资本市场融资环境的影响，也不易。

而获取营业收入却相对容易得多，只要企业的产品适销对路，价格具有竞争力，便可顺利销售，取得现金。即使市场形势严峻，如企业急需现金，仍可不惜牺牲部分利益降价出售。

因而，正常情况下，营业收入是保证企业现金流入的最主要最可靠的因素，也唯有不断增加营业收入，企业财务状

况才能处于正常状态。

(五) 营业收入是反映企业资金利用效益的重要标志

以生产性企业为例，再生产有三个环节：供、产、销。销售是企业资金从商品形态向货币形态转化的过程。取得了销售收入，表明资金完成了一次周转。可见在一定时期内，企业实现的销售收入越多，说明资金在再生产过程中周转越快，资金利用效益越好。

(六) 营业收入有利于提高企业的素质，增强其竞争力

在市场经济条件下，营业收入主要通过市场取得。企业必须根据市场的需求情况及其他经营同类项目的企业的情况，以销定产，来调整自己的生产经营活动。加强对营业收入的管理，可促使企业深入调查、研究、分析市场供需变化，以便作出正确的经营决策，避免盲目经营，从而使企业素质得以提高，竞争力增强。

第二节 营业收入的分类、形成和实现

一、营业收入的分类

企业取得的营业收入，可以从不同的角度进行不同的分类。

(一) 按照营业收入取得的来源不同分类

营业收入按来源不同可以分为商品销售收入、劳务收入和提供他人使用本企业资产的收入三大类。

商品销售收入是指企业对外销售商品而取得的营业收入。这里所说的商品，包括商品、产成品、半成品、原材料、无形资产等。相应地，商品销售收入可以按照提供的商品的