

例解商品销售收入确认条件的判断与应用

邓亦文(教授)

(湖南女子学院会计系,长沙 410004)

【摘要】企业在销售商品时,必须同时满足《企业会计准则第14号——收入》规定的五个条件,方可确认商品销售收入。本文通过列举实例分析商品销售收入确认条件的具体应用,以期帮助广大财会人员准确、灵活地运用《企业会计准则第14号——收入》的规定,避免发生违规操作现象。

【关键词】商品销售收入;确认条件;托收承付;预收货款

实际工作中,许多财会人员在确认商品销售收入时,只要是企业本期销售的商品,就不假思索地确认收入,结转销售成本,这将导致企业高估本期收益,多交企业所得税,进而给企业带来一定的经济损失。很明显,他们只是按权责发生制的要求进行账务处理,而没有按《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14)规定的收入确认五条件去操作,造成了商品销售收入确认的误区。为使财会人员走出误区,笔者拟从以下几个方面,通过实例的形式阐释商品销售收入确认条件的具体应用。

一、托收承付方式销售商品情况下收入确认条件的判断及具体应用

例1:江河公司采取托收承付方式销售商品,有关资料如下:

(1)2014年6月20日向昌盛公司销售一批A商品,开出的增值税专用发票上注明的销售价款为400 000元,增值税税额68 000元,款项尚未收到;该批商品的成本为240 000元。江河公司在销售时已知昌盛公司资金周转发生困难,但为了减少存货积压,同时也为了维持与昌盛公司长期建立的商业伙伴关系,江河公司仍将商品发往昌盛公司且办妥托收手续。假定江河公司发出该批商品时其增值税纳税义务已经发生。

(2)2014年9月28日,江河公司得知昌盛公司经营情况逐渐好转,且昌盛公司承诺在近期付款。

分析:对于资料(1),企业在销售商品时,必须同时满足CAS 14规定的五个条件才能确认销售收入。本例中,江河公司在销售A商品时已得知昌盛公司资金周转发生困难,因此,江河公司能否收回货款以及何时收回货款存在较大的不确定性,也就是说,不能满足“相关的经济利益很可能流入企业”这一条件(收入确认条件的第4个条件)。由此可以判定,江河公司在发出商品并办妥托收承付手续时不能确认销售收入,已发出的商品只能通过“发

出商品”科目予以反映,待昌盛公司将来承诺付款后再确认商品销售收入。因而江河公司做出如下账务处理:借:发出商品——A商品240 000;贷:库存商品——A商品240 000。同时,由题设条件可知,江河公司发出商品时,其增值税纳税义务已经发生,按税法规定必须计交销项税额,以确保本期缴纳增值税的正确性,故应将增值税专用发票上注明的增值税税额转入“应收账款”科目,做出如下账务处理:借:应收账款——昌盛公司68 000;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)68 000。

对于资料(2),9月28日,江河公司已得知昌盛公司经营情况逐渐好转,且昌盛公司承诺在近期将会付款,这就说明该销售业务已满足CAS 14规定的第4个收入确认条件“相关的经济利益很可能流入企业”。故此时,江河公司完全可以确认商品销售收入,并结转商品销售成本,做出如下账务处理:借:应收账款——昌盛公司400 000;贷:主营业务收入400 000。同时,借:主营业务成本240 000;贷:发出商品——A商品240 000。

二、预收货款销售商品情况下收入确认条件的判断及具体应用

例2:江河公司于2014年8月20日与昌盛公司签订了一项M大型机器设备的订制合同,有关资料如下:

(1)该合同规定,M机器设备的销售价款为1 200 000元,增值税税额为204 000元,昌盛公司需事先预付购料款720 000元给江河公司,剩余款项(含增值税)待M机器设备制造完成并交付昌盛公司验收合格后结清。但江河公司因生产能力所限,M机器设备的其中一个重要部件需委托大海公司生产,并与大海公司签订协议。2014年8月24日,昌盛公司按合同规定预付了购料款。

(2)2014年10月18日,江河公司与大海公司均已完成各自负责的部件制造,由江河公司组装后交付昌盛公司,昌盛公司验收合格并投入使用;2014年10月22日,

昌盛公司结清了合同的剩余价款,江河公司给昌盛公司开出了增值税专用发票等账单,且增值税纳税义务已经发生。但此时大海公司尚未将由其负责制造的M机器设备部件成本资料送交给江河公司认定,导致江河公司无法合理估计该部件的生产成本。

(3)2014年11月10日,大海公司送交了有关部件的生产成本资料,江河公司经确认后如约向大海公司支付了委托生产部件的价款。江河公司经计算,该M机器设备的实际生产成本为960 000元。

分析:对于资料(1),2014年8月24日昌盛公司按合同规定预付购货款时,江河公司M机器设备尚未制造完成并交付给昌盛公司,因而未能满足CAS 14规定的第1个收入确认条件“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”,故此时江河公司不能确认商品销售收入,预收的购货款只能做出如下账务处理:借:银行存款720 000;贷:预收账款——昌盛公司720 000。

对于资料(2),江河公司虽然在2014年10月份组装M机器设备后交付给了昌盛公司并如数收回了合同的余款,完全可判定江河公司已满足了CAS 14规定的前4个收入确认条件,但是由于大海公司此时尚未将由其负责制造的M机器设备的重要部件的成本资料送交江河公司确认,导致江河公司无法合理地估计该部件的生产成本,也就不能合理地估计整个M机器设备的生产成本。这就说明,截至10月22日江河公司还没有满足CAS 14规定的第5个收入确认条件“相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量”,不能确认M机器设备的销售收入。由于该日江河公司已给昌盛公司开具了增值税专用发票等账单,且增值税纳税义务已经发生,按税法规定应当计交销项税额,以确保本月交纳增值税的正确性。于是,江河公司应做出如下账务处理:借:银行存款684 000(1 200 000+204 000-720 000);贷:应交税费——应交增值税(销项税额)204 000、预收账款——昌盛公司480 000。

对于资料(3),由于在2014年11月10日大海公司送交了委托生产部件的生产成本资料,江河公司能够计算出整个M机器设备的实际生产成本,此时CAS 14规定的第5个收入确认条件也得到了满足,故该日江河公司完全可以确认M机器设备的销售收入并结转销售成本,做出如下账务处理:借:预收账款——昌盛公司1 200 000;贷:主营业务收入1 200 000。同时,借:主营业务成本960 000;贷:库存商品——M机器设备960 000。

三、委托代销商品中视同买断方式下收入确认条件的判断及具体应用

例3:江河公司于2014年10月8日与荣达公司签订了一项委托代销N商品的协议,有关资料如下:

(1)该批N商品的成本为60 000元,协议价为80 000元,增值税税额为13 600元。

(2)江河公司按协议价格收取代销N商品的货款,代销N商品的实际售价由荣达公司自定,实际售价与协议价之间的差额归荣达公司所有。同时,协议规定,荣达公司将来没有将受托代销的N商品售出时,可以将N商品退回给江河公司。

(3)2014年10月26日,荣达公司已将该批N商品按80 000元的价格全部售出,收取增值税13 600元,并向江河公司开具代销清单,结清协议价款。

分析:由上述资料(1)与资料(2)可知,江河公司委托荣达公司代销商品是一种视同买断的代销行为。由于江河公司与荣达公司之间的协议明确规定荣达公司将来没有将委托代销的N商品售出时,可以将N商品退回给江河公司,商品所有权上的主要风险和报酬最终是否转移给购货方(第三方),具有较大的不确定性。也就是说,江河公司在发出商品时没有满足CAS 14规定的第1个收入确认条件,所以尚不能确认销售收入,发出的商品可以通过单独设置的“委托代销商品”科目核算,应做出如下账务处理:借:委托代销商品——N商品60 000;贷:库存商品——N商品60 000。

由资料(3)可知,荣达公司已将该批N商品按协议价格全部售出,说明此时江河公司已将商品所有权上的主要风险和报酬通过荣达公司最终转移给了第三方(购货方),且收到了荣达公司开来的代销清单,因此,CAS 14规定的第1个收入确认条件已得到满足。江河公司可以根据代销清单所列的已销N商品确认销售收入,并做出如下账务处理:借:应收账款——荣达公司93 600;贷:主营业务收入80 000,应交税费——应交增值税(销项税额)13 600。同时,借:主营业务成本60 000;贷:委托代销商品——N商品60 000。结清协议价款的账务处理略。

四、结束语

广大财会人员必须非常熟练地掌握商品销售收入确认的五条件,并能在实际工作中准确、灵活地应用,既不能违背权责发生制的会计处理基础,也不能违背CAS 14的有关规定。在处理商品销售业务时,要做到不提前确认收入(高估)、本期多交所得税,也不延迟确认收入(低估)、本期少交所得税。只有这样,才能保证企业会计准则的权威性,才能正确处理国家、企业、个人三者之间的利益关系。

主要参考文献

财政部会计资格评价中心编.中级会计实务[M].北京:经济科学出版社,2010.

刘永泽,陈立军.中级财务会计[M].大连:东北财经大学出版社,2014.

【基金项目】湖南省教育厅课题(湘教通[2012]594号,《企业管理》重点建设学科);湖南女子学院校级课题(湘女院通字[2013]10号,《会计学》重点建设学科)