

● 商品流通企业 会计核算

● 知识目标

熟悉商品流通企业的经营特点及其资金运动规律；
掌握商品批发(零售)业务的会计核算流程；
掌握进价法和售价法核算原理及其在商品流通企业中的应用；
理解商品流通企业会计核算与工业企业会计核算的重大差异。

● 技能目标

能正确进行商品批发企业的进、存、销核算；
能正确进行商品零售企业的进、存、销核算；
能正确处理商品流通企业增值税核算业务；
能完成商品流通企业财务成果的核算。

案例导入

中信公司(甲方)将 600 部手机(进价为 850 元/部)委托给科迅公司(乙方)代销,代销方式由乙方选择:若采用视同自购自销的方式,批发价为 1 200 元/部,零售价为 1 500 元/部;若采用收取手续费的方式,零售价为 1 500 元/部,手续费按销售收入的 15% 提取。600 部手机当月全部售出,增值税税率为 13%。月末,双方结清往来账款。

(1) 假如你是科迅公司的财务主管,你将选择哪种代销方式?为什么?应如何进行账务处理?

(2) 假如你是中信公司的财务负责人,在科迅公司采用不同的代销方式时,你的账务处理有何不同?

模块一 商品流通企业会计核算基础认知

一、商品流通企业资金运动的过程

商品流通是指在社会再生产循环过程中,商品在经营者与消费者之间的转移,也就是商品从生产领域到消费领域所经过的买卖过程。其媒介是货币和市场,实质为实物形态和货币形态的两种运动过程,具体表现为以下两个方面。

- (1) 在物质上,由不同商品的相互交换构成。
- (2) 在形式上,由商品转化为货币和货币转化为商品构成,即由卖和买构成。

实物形态的运动是商品使用权和所有权的转移,价值形态的运动体现为资金运动。通常,商品流通企业通过购进、销售两个基本经营过程完成整个资金的循环与周转,如图 1-1 所示。

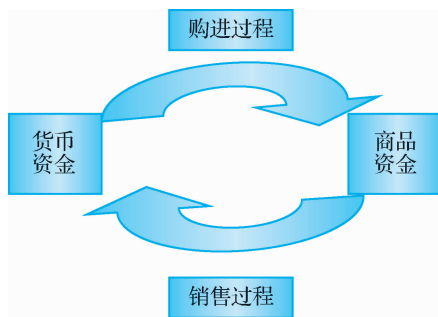


图 1-1 商品流通企业的资金运动形式

实际上,商品流通过程主要包括购进、销售和储存三个方面。其中,商品购进是商品流通的起点,这个过程就是用货币资金去购买商品,将商品从卖方(制造商)购进到商品流通企业;商品销售是商品流通的终点,这个过程就是卖掉商品获得资金的过程,即把购进的商品售出,换成货币。市场环境下,大多数商品在购进与销售之间往往还有一个停留状态,即储

存。商品储存主要有两个原因:为了商品销售做准备,保证充足的货源;由于购进的商品暂时没有销售,形成了库存商品的积压。

二、商品流通企业的类型

根据商品流通企业的经营组织特点及其在社会商品流通中所处的地位和作用不同,商品流通企业可以分为商品批发企业和商品零售企业两种类型。

1. 商品批发企业

商品批发企业是指从生产企业或其他类型企业购进商品,供给零售企业或其他批发企业用以出售,或供应给其他生产企业用于进一步加工的商品流通企业。它处于社会商品流通的中间环节,是组织大宗商品销售的经济组织,是连接城乡之间、地区之间商品流通的桥梁。

2. 商品零售企业

商品零售企业是指从批发企业或生产企业购进商品,销售给最终消费者(个人或企事业单位等)用以生产和非生产消费的商品流通企业。它处于商品流通的终点,直接面向广大消费者,是直接为社会民众服务的终端商品流通企业。

商品零售企业按其经营商品种类的多少,可以分为专业性零售企业和综合性零售企业。专业性零售企业是指专门经营某一类或几类商品的零售企业,如经营装饰材料、消防器材、家用电器、数码产品、金银珠宝等的零售企业。综合性零售企业是指经营商品类别齐全、种类繁多的零售企业,如百货商场、超市、便民日杂商店、综合商店等。

实际市场条件下,企业组织经营形式是灵活的,有的批发企业兼营零售业务,有的零售企业也兼营批发业务,因此批发企业与零售企业的划分不是绝对的。

商品零售企业有多种具体形式,如百货商场、超市等。商品零售企业在商品销售过程中有多种促销形式,如打折、送消费券、以旧换新等。

三、商品购销的入账时间

会计核算遵循统一性原则,商品流通行业内各企业必须统一会计处理口径,以确保各商品购销汇总统计指标正确可比。合理确定商品购销的入账时间是正确进行会计核算的前提。

商品购销是商品所有权的转移过程。按照《企业会计准则》的要求,商品购销的入账时间以商品所有权的实质性转移时间为准。具体来说,购货方以取得商品所有权的时间作为商品购进的入账时间,销货方以失去商品所有权的时间作为商品销售的入账时间。

(一) 商品购进的入账时间

根据商品购销交货方式和商品流通资金结算方式的不同,商品流通企业的商品购进入账时间可归纳为以下两种情况。

1. 本地购进商品的入账时间

(1) 以现金、支票、本票、商业汇票等方式结算的,支付货款并取得销货凭证时入账。

(2) 采用赊购方式的,在收到商品并取得销货方凭证时入账;未收到销货方销售凭证的,月末暂估入账,下月转回。

(3) 采用预付款方式的,在收到商品及销货方销售凭证时入账。

2. 异地购进商品的入账时间

(1) 对销货方采用委托收款或托收承付结算方式的,在确认付款时入账。

(2) 采用赊购及预付款方式的,入账时间同本地采购的入账时间。

(3) 采用分期付款结算方式的,以收到商品及销货方相关凭证为入账时间。

(二) 商品销售的入账时间

商品销售是以发出商品、收取货款的时间,或以发出商品、取得索取货款凭证的时间作为入账时间。

根据商品购销交货方式和商品流通资金结算方式的不同,商品流通企业的商品销售入账时间可归纳为以下几种情况。

(1) 以现金、支票、本票、商业汇票等方式结算的,收款即入账。

(2) 以异地托收承付方式结算的,办妥委托银行收款手续时入账。

(3) 以异地汇兑方式结算的,发出商品并取得交通运输部门的商品运输凭证时入账。

(4) 以分期收款方式结算的,发出商品时入账。

(5) 出售商品需要安装和检验的,在购买方接受商品及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单,可在发出商品时确认收入。

(6) 以支付手续费方式委托代销的,在收到代销清单时确认收入。

四、商品流通企业的会计处理方法

要完整地商品流通企业进行会计核算,就需要既反映商品的使用价值,又反映商品的价值。通过对商品分类并进行实物数量核算,反映各种商品数量购进、销售、储存的增减变化情况,这是商品使用价值的运动;通过以货币单位进行计量核算,反映商品购进、销售、储存金额的增减变化情况,这是商品的价值运动。

不同的商品流通企业根据其经营特点和管理需要,对商品流通业务的会计核算可以采用不同的方法。我国商业企业采用比较多的核算方法是进价法和售价法。进价法和售价法又以是否核算商品数量区分为金额核算和数量金额核算两种具体做法。

(一) 进价法

进价法是指以库存商品的购进价格来反映和控制商品购进、销售和储存情况的一种会计处理方法。这种方法又可分为数量进价金额法和进价金额法两种。

1. 数量进价金额法

数量进价金额法是指在库存商品总分类账和各明细分类账中均按进价金额记录的基础上,还在各所属明细分类账中记录商品实物数量变动的一种核算方法。应用这种方法,期末可以根据已销商品的数量按进价成本结转商品销售成本,成本核算方便。

数量进价金额法主要包括以下几个方面的内容。

(1) 库存商品的总分类账和明细分类账统一按进价记账。总分类账反映库存商品进价金额,明细分类账反映各种商品的实物数量和进价金额。

(2) 库存商品各明细账按商品的编号、品名(类别)、规格等设置,按商品入库、出库、结存分栏记载数量和金额,数量核算采用永续盘存制。

(3) 根据企业规模和管理需要,可在库存商品总分类账和明细分类账之间设置库存商品类目账,按商品大类设置,记载商品购进、销售和储存的金额。

(4) 根据商品的不同特点及核算需要,可采用不同方法计算和结转已销商品成本。

数量进价金额法的优点是能够按品名、规格来反映和监督每种商品购进、销售和储存的数量和进价金额的变动情况,有利于加强对库存商品的管控,能全面反映各种商品购进、销售和储存的数量和金额,便于从数量和金额两个方面进行控制。

数量进价金额法的缺点体现在由于每笔的购进、销售业务都要填制凭证,按商品品种逐笔登记明细分类账,因而核算工作量较大,手续较烦琐。数量进价金额法一般适用于规模较大、经营金额较大、批量较大而交易频率不高的大中型批发企业,也适用于部分专业性零售企业。

2. 进价金额法

进价金额法是指库存商品总分类账和明细分类账都只反映商品的进价金额,不记录实物数量的一种方法。

进价金额法主要包括以下几个方面的内容。

(1) 库存商品总分类账和明细分类账一律以进价入账,只记金额,不记数量。

(2) 库存商品明细分类账按商品大类或柜组设置,对需要掌握数量的商品,可设置备查簿。

(3) 平时销货时,会计处理只记销售收入,不记销售成本。月末采取“以存计销”的方法,通过实地盘点库存商品,倒挤商品销售成本。其计算公式为:

本期商品销售成本=期初库存商品进价总额+本期进货总额-期末库存商品进价金额

进价金额法的优点是记账手续简便,工作量小,节省人力、物力。进价金额法的缺点是缺乏实物数量的记载,不能反映商品购进、销售和储存的数量;期末通过对库存商品进行实地盘点,倒挤商品销售成本,无法区分商品销售数量、商品损耗和差错事故等,不易发现企业经营管理中存在的问题。

(二) 售价法

售价法是指以商品的销售价格来反映和控制商品购进、销售和储存情况的一种方法。这种方法可分为售价金额法和数量售价金额法两种。

1. 售价金额法

售价金额法是指库存商品总分类账和明细分类账都只反映商品的售价金额,不反映实物数量的一种方法。采用这种方法,库存商品的结存数量只能通过实地盘点来掌握,其明细分类账则按经营商品的营业柜组或门市部(也称实物负责人)设置。营业柜组或门市部对其经营的商品承担经济责任。财会部门通过商品的售价来控制营业柜组或门市部的商品。

售价金额法是在实物负责的基础上,以售价记账,控制库存商品购进、销售和储存情况的一种方法,主要包括以下几个方面的内容。

(1) 建立实物负责制。根据岗位责任制的要求,按商品经营的品种和地点,划分为若干柜组,确定实物负责人,对其经营的商品承担全部责任。

(2) 以售价记账,实行金额控制。库存商品的购进、销售和储存一律按销售价格入账,只记金额,不记数量,库存商品总分类账反映售价总金额,库存商品明细分类账按实物负责

人分设,反映各实物负责人所经营的商品和售价金额,在总账控制下,随时反映各实物负责人的经济责任。

(3) 设置“商品进销差价”账户。由于“库存商品”账户按售价反映,而商品购进支付的货款是按进价计算的,所以设置“商品进销差价”账户,以反映商品进价与售价之间的差价,正确计算销售商品的进价成本。

(4) 加强价格管理。商品按售价核算后,如遇售价变动,就会直接影响库存商品的总额,因此必须加强价格管理,明码标价。

(5) 健全商品盘点制度。库存商品明细分类账按售价记账,没有数量控制,只有通过盘点才能确定实际数量,因此必须加强盘点,才能检查库存商品账实是否相等,以及其实物负责人的工作质量和经济责任。

采用售价金额法,可以简化会计处理手续,减少工作量。售价金额法是零售企业会计核算的主要方法。其不足之处是由于只记金额,不记数量,库存商品分类账和明细分类账不能提供数量指标以控制商品购进、销售和储存情况,因而一旦发生差错,难以查明原因。

2. 数量售价金额法

数量售价金额法是指库存商品除总分类账和明细分类账均按售价金额反映外,各明细分类账还必须反映商品实物数量的一种方法。采用这种方法,必须对每一商品的品名、规格都设置商品明细账,以随时掌握各种商品的结存数量。

数量售价金额法是以实物数量和销售金额两种计量单位反映商品购进、销售和储存情况的一种方法。其主要内容与数量进价金额法基本相同,都是按商品品种设置明细账,实行数量和金额双重控制。数量售价金额法与数量进价金额法的不同之处主要体现在以下几个方面。

(1) 库存商品总分类账、类目账和明细分类账均按售价记录。

(2) 设置商品进销差价账户,记载售价金额和进价金额之间的差额,定期分摊已销商品进销差价,计算出已销商品进价成本和结存商品的进价金额。

由于采用售价记账,只要商品售价变动,就要盘点库存商品,调整商品金额和差价,工作量较大,所以数量售价金额法一般适用于经营金额较小、批量较少的小型商业批发企业及经营零售企业的库存商品和贵重商品的会计核算。

模块二 批发企业商品流转业务的会计核算

商品批发企业的经营特点是商品品种不是很多,交易次数不甚频繁,但是每次交易量比较大,常常跨区经营。一般批发企业通常采用数量进价金额法进行会计核算。根据其资金运动规律,商业批发企业日常业务核算的内容主要包括商品采购、商品销售和商品储存三部分。

一、批发企业商品采购

(一) 批发企业商品采购的类型

根据采购地点的不同,批发企业商品采购可分为同城采购和异地购进。

1. 同城采购

同城采购是指商品流通企业向本地的生产企业或批发企业采购。同城采购在支付货款和运输方面都比较简单,一般不需要复杂的结算方式;在交货方面,一般采用送货制或提货制等交接货方式接收商品。同城采购的货款大多采用支票结算和委托收款结算方式。进货时,由业务部门根据供货单位的增值税专用发票核对所列商品的品名、规格、数量、单价、金额是否与合同规定相符。如由于增值税专用发票联次不足,可再填制一式多联的“收货单”。经核对无误后,存根联由业务部门留存,收货联由仓库凭以验收商品和登记商品保管账,结算联由财会部门凭以结算货款,记账联经仓库收货加盖“收货”章后转财会部门记账。

2. 异地购进

异地购进是指商品流通企业向外地生产企业或批发企业进货。异地购进在支付货款和运输方面都比较复杂。异地购进在交货方面,一般采用发货制交接方式接收商品;在货款结算方面,大多采用托收承付、委托收款、商业汇票、银行汇票、汇兑等结算方式。

对采用托收承付结算方式而言,其一般业务程序是商品流通企业的财会部门接到开户银行转来供货单位托收凭证、增值税专用发票和代垫运费单据时,先送业务部门与合同核对,经核对无误后,财会部门凭以办理承付货款手续,同时由业务部门填制“收货单”,留存一联后,其余交储运部门提货。商品到达后,仓库根据“收货单”及供货单位的发货单(随货同行联)办理商品验收入库手续后,留一联据以登记商品保管账,其余连同增值税专用发票送财会部门入账。

(二) 批发企业商品采购的核算

1. 账户设置

批发企业商品采购的主要业务类型包括钱货两清,即交货同时支付货款;赊购,即卖方先发出商品,买方在一定时期后付款;预付求购,即买方先预付定金或部分货款,卖方在合同规定的时间发货。

批发企业的采购环节主要设置“在途物资”“库存商品”“应交税费——应交增值税(进项税额)”等核算账户,同时还应设置“应付账款”“预付账款”等对应账户。

(1) “在途物资”账户。“在途物资”账户属于资产类账户,用来核算购入、在途、验收入库的商品的成本和货款结算,以及计算商品的采购成本。商品流通企业从国内采购或国外进口的各种商品,不论是否进入本企业仓库,凡是由本企业结算货款的,都通过“在途物资”账户核算。该账户的借方登记购入商品成本;贷方转出到“库存商品”账户,登记入库商品采购成本;期末借方余额表示未完成采购环节的商品采购成本。

(2) “库存商品”账户。“库存商品”账户属于资产类账户,用来核算全部自有的库存商品(存放在仓库、门市部和寄存在外的商品)、委托其他企业代销的商品、陈列展览的商品的成本。其借方登记由“在途物资”账户转入的商品采购成本及盘盈;贷方登记已销商品成本转出及盘亏;期末借方余额表示库存商品的结余金额。该账户可按商品类别、品名、规格等设置明细账。其典型业务处理方法如下。

① 钱货两清业务。

借:库存商品

 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款(库存现金)

② 凭(发)票付款业务。

借:在途物资

 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

③ 货到入库业务。

借:库存商品

 贷:在途物资

(3) “商品进销差价”账户。“商品进销差价”账户属于资产类账户,是“库存商品”账户的抵减账户,适用于采用售价法进行核算的企业。购进商品时,借记“库存商品”,按购进商品售价与进价的差额贷记“商品进销差价”。期末分摊已销商品的进销差价金额时,借记“商品进销差价”账户,贷记“主营业务成本”账户。

2. 进货费用核算

进货费用是指商品流通企业在购进环节发生的各项费用,包括由企业负担的运输费、装卸费、修理费、包装费、保险费等。要准确地界定进货费用,必须注意进货费用、销售费用的区别,只有发生在商品购进环节的,才能作为进货费用,否则计入管理费用、销售费用。《〈企业会计准则第1号——存货〉应用指南》规定:企业(商品流通)在采购商品的过程中发生的运输费、装卸费、保险费及其他可归属存货采购成本的费用等进货费用应当计入存货采购成本,也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。

实践中,对商品采购过程进货费用的具体处理,根据会计人员的职业判断进行。一般有两种做法:一种做法是把进货费用视为生产性商品流通费用,构成商品价值,计入商品的成本;另一种做法是不把进货费用计入商品存货的成本,而是将本期发生的进货费用全部计入当期损益,这也是我国商品流通企业的传统会计处理方法。按照《企业会计准则》要求,对于商品批发企业,一般认为前者更为科学、合理。具体处理如下。

大中型商品批发企业购进商品时,可选择一定标准(如重量、体积)将每批商品的进货费用分配计入每种商品的采购成本。具体而言,不同的大中型商品批发企业在购进次数、每次购进商品种类会有所不同,但一般每种商品的采购量较大,因而其进货费用的归属分配计算比较方便。

小型商品批发企业购进商品,其采购特点一般是商品种类多而每种商品的数量少,如对每批进货费用都进行分配,则工作量较大,不符合成本效益原则;其每期实际发生的进货费用总额可能较大,如果直接计入当期损益,将造成库存商品实际成本与账面价值偏差较大,不符合客观性要求。

会计实务中,可采取如下做法:设置“库存商品——进货费用”明细账,平时购进商品时,将进货费用先通过该账户进行归集,待期末时,根据本期商品销售额,采用一定方法计算出已销商品应分摊的进货费用,并将其转入当期“主营业务成本”账户。

平时购进商品时,根据进货发票等单证,会计处理如下。

借:库存商品——某商品

 ——进货费用

 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款等

到月末时,再将本月“库存商品——进货费用”明细账归集起来的进货费用在已销商品与期末结存商品之间分配。相关计算公式为:

本月进货费用分配率=(期初结存商品进货费用+本期购进商品进货费用)÷(期初结存商品总成本+本期购进商品总成本)×100%

本月已销商品应分配的进货费用=本月商品销售额×本月进货费用分配率

然后,将本月已销商品应分配的进货费用转入“主营业务成本”账户,会计处理如下。

借:主营业务成本

贷:库存商品——进货费用

除了上述两种处理方法外,还可以直接计入“销售费用”,作为当期损益。

【例 1-1】 中旺公司是一家批发企业,为增值税一般纳税人,增值税税率为 13%。2019 年 6 月 10 日,中旺公司采购 A 商品 50 吨,进货单价为 30 000 元,发生运费 6 000 元(不考虑增值税),款项均以银行存款支付,商品同时验收入库。2019 年 6 月中旺公司共出售商品 40 吨,月末结存 10 吨。

方法一,设置进货费用明细账,先汇集,后分摊。

(1) 商品购进时,编制会计分录如下。

借:库存商品——A 商品	1 500 000
——进货费用	6 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	195 000
贷:银行存款	1 701 000

(2) 月末按存销比例分摊进货费用,相关计算与会计分录如下。

本月已销商品分摊的运费=6 000÷50×40=4 800(元)

月末结存商品分摊的运费=6 000-4 800=1 200(元)

借:主营业务成本	4 800
贷:库存商品——进货费用	4 800

月末库存商品的成本=10×30 000+1 200=301 200(元)

方法二,把进货费用先分配进单位商品成本,直接计入“库存商品”。

商品购进时,编制会计分录如下。

借:库存商品——A 商品	1 506 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	195 000
贷:银行存款	1 701 000

单位商品成本=1 506 000÷50=30 120(元/吨)

已销商品成本=40×30 120=1 204 800(元)

月末库存商品的成本=10×30 120=301 200(元)

结果与第一种方法的一致。

方法三,把进货费用作为期间费用计入“销售费用”。

商品购进时的会计分录与相关计算如下。

借:库存商品——A 商品	1 500 000
销售费用	6 000

应交税费——应交增值税(进项税额)	195 000
贷:银行存款	1 701 000

月末库存商品的成本=10×30 000=300 000(元)

这种会计处理方法简便,减少了会计人员会计处理的工作量,但存在以下三个不足之处。

(1) 商品流通企业无论采用数量售价金额法还是售价金额法,在编制资产负债表时,存货成本都是按买价列入存货项目内,期末存货的账面价值偏低(没包含进货费用)。

(2) 当期购入商品没有销售完时,但进货费用已经列入期间费用得到补偿,已销商品的成本是按照发票价结转的,会导致当期利润失真。

(3) 当进货费用较高时,会导致年度利润大幅波动,不能够真实反映各期的经营成果。

商品批发企业购进商品情况多样,有时是同一种商品大量进货,有时是少量、多品种商品同时购进。因此,会计人员可根据商品采购特点和企业管理要求选择不同的核算方法。

首先,根据存货特点和所占比重将商品进行分类。将金额大、品种少的存货设定为第一类,金额一般、品种数量相对较多的存货设定为第二类,存货品种繁多、金额较小的存货设定为第三类。

其次,针对每类存货的进货费用选择不同的核算方法。第一类存货对企业非常重要,采用个别计价法进行收发核算,先按大类设置二级明细账,再按商品名称设置三级明细账。同时直接将进货费用在购进时分配计入商品采购成本。针对第二类商品,可以按产品的大类或品种设置二级明细账,先归集进货费用,再在期末按品种进行分配,然后在已销和未销商品中进行分配。第三类存货品种多、金额小,从总体上进行管理即可。根据该类存货的特点,即使划分为该类存货的进货费用不再进行分配,按照大类设置明细账,对进货费用进行归集,期末在已销售商品与结存商品间进行分配,也可直接计入当期损益。

3. 购进商品的核算

(1) 同城购进商品的核算。由于批发企业与供货商在同一城市,商品收发与货款结算一般同时办理。

【例 1-2】 中兴商业公司是上海的一家商品批发企业,2019 年 10 月 4 日从当地发达鞋业公司购进运动鞋 5 000 双,单价 120 元,计 600 000 元;增值税税率为 13%,进项税额为 78 000 元,价税合计 678 000 元,商品验收入库。货款以银行本票支付。财会部门根据入库单、增值税专用发票和本票结算凭证入账。相关会计分录如下。

借:库存商品——运动鞋	600 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	78 000
贷:其他货币资金——本票	678 000

已付货款,商品未到。

借:在途物资——运动鞋	600 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	78 000
贷:银行存款	678 000

商品到达后,验收入库。

借:库存商品——运动鞋	600 000
-------------	---------

贷:在途物资——运动鞋	600 000
商品验收入库之前已预付部分或全部货款。	
借:库存商品——运动鞋	600 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	78 000
贷:预付账款	678 000

(2) 异地购进商品的核算。异地购进商品,由于批发企业与供货单位不在同一城市,商品由供货单位委托运输部门发运,而托收凭证由银行邮寄或网络传递。因此,商品与托收结算凭证到达企业的时间可能会出现三种情况,即托收凭证先到,商品后到;商品先到,托收凭证后到;托收凭证与商品同时到达。这三种情况的会计处理方法有所不同。同时,在发货制条件下,购进商品的运费一般由供货单位垫付,并随同货款一并向购货方托收。

【例 1-3】 中兴商业公司是一家商品批发公司,2019 年 5 月 28 日向海新电器公司购入冰箱 800 台,单价 3 200 元,增值税税率为 13%,价税合计 2 892 800 元,供货单位代垫运输费用 3 270 元(含税),货款采用异地托收承付结算方式。

情形一、托收凭证先到,商品后到,即托收承付结算凭证已到而商品尚在运输途中。财会部门根据银行转来的托收凭证和专用发票,经业务部门核对合同无误后承付货款。

中兴商业收到银行转来海新电器公司的托收凭证、发货单结算联和代垫运费清单,经审核无误,编制会计分录如下。

借:在途物资——冰箱	2 563 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	333 070
贷:银行存款	2 896 070

商品流通企业外购商品等货物所支付的运输费用为运费结算单据(增值税专用发票)上所列运费 3 000 元,税金 270 元。

商品运到,验收入库,根据仓库收货单和增值税专用发票,编制会计分录如下。

借:库存商品——冰箱	2 563 000
贷:在途物资——冰箱	2 563 000

情形二、商品先到,托收凭证后到,即商品已到而托收凭证未到,尚不能承付货款。

月末按暂估进价入账,编制会计分录如下。

借:库存商品——冰箱	2 563 000
贷:应付账款——海新电器	2 563 000

下月初对月末尚未付款的商品用红字冲回,编制会计分录如下。

借:库存商品——冰箱	2 563 000
贷:应付账款——海新电器	2 563 000

接到银行转来托收凭证、增值税专用发票和代扣运费清单,经审核无误,承付货款,编制会计分录如下。

借:在途物资——冰箱	2 563 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	333 070
贷:银行存款	2 896 070

同时,根据仓库收货单和供货单位的增值税专用发票,做如下会计处理。

借:库存商品——冰箱	2 563 000
贷:在途物资——冰箱	2 563 000

情形三、托收凭证与商品同时到达,即承付货款和商品点验入库手续可以在同一天内完成,不存在商品在途和不能承付货款,可以按本地商品购进处理。相关会计分录如下。

借:库存商品——冰箱	2 563 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	333 070
贷:银行存款	2 896 070

4. 购进商品溢余和短缺的处理

每批商品购进后,企业都要严格验收数量和质量。验收时可能出现实收数量多于或少于应收数量,即购进商品溢余或短缺。购进商品发生溢余或短缺的原因一般包括由于商品本身性能和自然条件的变化而造成的商品溢余和短缺,因供货单位的工作差错而多发或少发,因运输单位的失职而造成的丢失、破坏等。

批发企业购进商品发生溢余和短缺后,由验收部门与运输单位共同鉴证,做出详细记录,并填制“商品溢余(短缺)报告单”报有关单位作为清查和处理的依据。

商品流通企业购进商品发生溢余和短缺,应设置“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”账户处理。该账户的借方登记商品短缺发生数和商品溢余转销额;贷方登记商品溢余发生数和商品短缺转销额;借方余额表示尚未处理的商品短缺金额,贷方余额表示尚未处理的商品溢余金额。

购进商品溢余一般不考虑增加增值税进项税额。但若购进商品发生正常毁损或短缺,且有卖方开具的红字增值税专用发票,可以减少增值税进项税额,否则不得抵扣。

(1) 购进商品溢余。

【例 1-4】 楚原公司是一家副食品贸易批发公司,2019 年 5 月 10 日从外地酒厂购进原酒 500 吨,每吨 6 000 元,共计 3 000 000 元,增值税税率为 13%;另供货方垫付运输费用 40 000 元,增值税税率为 9%。楚原公司采用托收承付结算方式结算货款。

① 收到银行转来的托收凭证,经审核后,承付货款及运费。相关会计分录如下。

借:在途物资——原酒	3 040 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	393 600
贷:银行存款	3 433 600

② 商品运到,经点验实收数量为 510 吨,溢余 10 吨,计价 60 000 元,原因待查。相关会计分录如下。

借:库存商品——原酒	3 100 000
贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	60 000
在途物资——原酒	3 040 000

③ 经查明原因,上述原酒溢余是供货单位多发,供货方与楚原公司联系,同意补作购进,货款暂欠。根据供货方补来的增值税专用发票补付货款及进项税额,编制会计分录如下。

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	60 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	7 800

贷:应付账款 67 800

(2) 购进商品短缺。

【例 1-5】 承【例 1-4】,假设实收数量为 495 吨,短缺 5 吨,原因待查。

① 收到银行转来的托收凭证,审核无误后承付货款及运费。略(会计处理同【例 1-4】的第一步)。

② 商品运到,经点验实收数量为 495 吨,短缺 5 吨,计价 30 000 元,原因待查,编制会计分录如下。

借:库存商品——原酒	3 010 000
待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	30 000
贷:在途物资——原酒	3 040 000

③ 经查明原因,上述原酒短缺,其中 3 吨为运输途中自然损耗;另 2 吨属运输单位责任事故,经联系,同意赔偿损失,编制会计分录如下。

借:销售费用	18 000
其他应收款	13 574.4
贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	30 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	1 574.4

原材料自然损耗的进项税额不属于不得从销项税额中抵扣的进项税额,不需做转出处理。运输单位的损失赔偿应该是价税合计的部分。

5. 拒付货款和拒收商品的会计处理

批发企业从异地购进商品,采用发货制和托收承付结算方式。在承付货款和商品验收过程中,如发现增值税专用发票上记载的内容和商品与合同规定的品种、规格、数量、质量不符,可以按合同规定,有权拒收全部或部分商品,同时拒付全部或部分货款。其会计处理如下。

(1) 货款未付,不做会计处理。

(2) 货款已承付。企业接到银行转来托收凭证和发票联、结算联等单据,经与合同核对无误,已全数承付货款并已入账。待商品到达后,在验收时发现商品与合同规定的品种、规格、数量、质量不符,可以向供货单位提出拒收全部或部分商品。在会计处理上,将拒收商品的金额和运杂费从“在途物资”账户和“销售费用”账户转入“应收账款”账户,同时将拒收商品作为代管处理。

【例 1-6】 中旺公司为鞋帽批发企业,2019 年 7 月 10 日向外地舒踏制鞋公司购入新款运动鞋 1 000 双,每双进价 160 元,增值税税率为 13%,价税合计 180 800 元。采用托收承付结算,款已付,货未到。

① 支付货款,货未到时,相关会计分录如下。

借:在途物资——运动鞋	160 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	20 800
贷:银行存款	180 800

② 货到验收发现其中 100 双为老款鞋,做拒收商品处理,经与供货单位联系,对方同意退货,并开具红字增值税专用发票。相关会计分录如下。

借:库存商品——运动鞋	144 000
应收账款——舒踏制鞋	18 080
贷:在途物资——运动鞋	160 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	2 080

③ 商品已发运,货款已收到。相关会计分录如下。

借:银行存款	18 080
贷:应收账款——舒踏制鞋	18 080

6. 进货退出

企业购进商品,在已承付货款并验收入库以后,发现商品的规格、品种、质量与合同不符,在征得供货单位的同意后,可以作为进货退出处理。办理退货时,企业应取得当地税务部门开具的进货退出证明单并送交供货单位,凭此开具红字增值税专用发票作为扣减进项税额的凭证,并由业务部门填制进货退出发货单或红字收据单作为附件通知储运部门将商品发运给供货单位。财会部门根据上述凭证转销“库存商品”账户的借方余额。

进货退出的会计处理类似于拒付货款和拒收商品的会计处理,此处略。

7. 进货退、补价

因计价错误或计算差错等原因,导致购进商品的入账进价错误,企业会要求卖方退价或买方补价时,供货方应开具增值税专用发票及销货更正单用以办理退、补价手续。

(1) 进货退价。进货退价是指应计的进价低于已结算的进价,由供货单位退还给进货单位的差价款。在会计处理上,当收到退价款时,如果商品尚未售出或已售出但尚未结转商品销售成本,应根据供货单位的红字增值税专用发票及销货更正单做出退货处理。相关会计处理如下。

借:银行存款	
应交税费——应交增值税(进项税额)	
贷:库存商品——××商品(采购成本)	

如果发生退价时,商品已售出,且已结转成本,会计处理如下。

借:银行存款	
应交税费——应交增值税(进项税额)	
贷:主营业务成本(采购成本)	

进货折扣与折让的会计处理与进货退价的会计处理相同。

(2) 进货补价。进货补价是指应计的进价高于已入账的进价,由进货企业补付货款差额。发生补价时,如该商品尚未售出,或已售出但尚未结转商品销售成本,应根据供货单位增值税专用发票及销货更正单补付货款,视同追加进货处理。

如商品已售出并已结转主营业务成本,则根据增开的增值税专用发票及销货更正单补付货款时,会计处理如下。

借:主营业务成本	
应交税费——应交增值税(进项税额)	
贷:银行存款	

二、批发企业商品销售

批发企业商品销售业务主要包括商品出货和货款结算两个过程。批发企业的商品销售

业务涉及供货单位内部的销售、仓储、运输、价格管理、会计等部门,如图 1-2 所示。

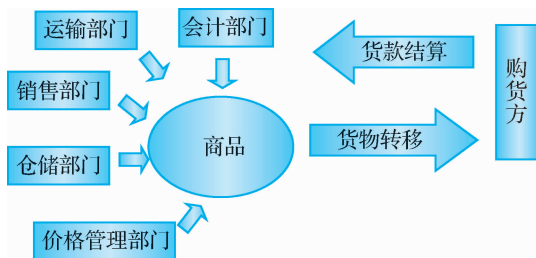


图 1-2 批发企业商品销售核算涉及的部门

批发企业商品销售的核算流程与商品交接货及货款结算方式有着密切的联系。核算销售收入,首先要明确商品销售收入的确认和计量。

(一) 商品销售收入的确认与计量

1. 商品销售收入的确认

按照《企业会计准则》的要求,商品流通企业商品销售收入的确认具体可以按以下三个基本规则进行。

(1) 下列五种情况的商品销售,通常按规定的时点确认为收入,有证据表明不满足收入确认条件的除外。

- ① 以托收承付方式结算的,在办妥托收手续时确认收入。
- ② 以预收款方式销售的,在发出商品时确认收入,预收的货款确认为负债。
- ③ 需要安装和检验的商品销售,在购买方接收商品,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,可在发出商品时确认收入。
- ④ 以旧换新方式销售的,销售的商品按照销售商品收入的确认条件确认收入,回收的商品作为购进商品处理。

⑤ 以支付手续费方式委托代销的,收到代销清单时确认收入。

(2) 采用售后回购方式销售商品的,收到的款项确认为负债;回购价格高于原售价的,差额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。

(3) 采用售后租回方式销售商品的,收到的款项确认为负债;售价与资产账面价值之间的差额,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账面价值结转成本。

2. 商品销售收入的计量

商品流通企业销售商品满足收入确认条件时,按照已收或应收合同(协议)价款的公允价值确定销售商品的收入金额。在会计处理上,商品流通企业按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品的收入金额,但已收或应收的合同或协议价款不公允的,要按照公允价值进行纳税调整。按实质重于形式原则,合同或协议价款的收取采用递延方式,实质上具有融资性质的,按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品的收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额在合同或协议期间摊销,计入当期损益。

（二）一般批发企业销售业务的核算

1. 同城商品销售的会计处理

同城批发企业的商品销售一般采用提货制或送货制，货款结算大多采用支票、委托收款结算方式。

所谓提货制，是指由购货单位派采购员到供货单位去选购商品，由供货单位的业务部门填制统一规定的增值税专用发票，同时增开补充联或另开发货单作为附件，供货单位的财会部门（或收款岗）收到货款后在发票联上加盖收款戳记并留下记账联，其余联次交给购货单位的采购员到指定的仓库提货的交接货方式。

所谓送货制，一般有两种做法，即购货方先付货款，然后由供货方将商品送到购货方；根据购销合同，供货方先将商品发送至购货方，经购货方验收后支付货款。

批发企业在销售商品后，按照增值税专用发票列明的价税金额收款。若收取现金、支票、银行本票、银行汇票等，企业可编制如下会计分录。

借：银行存款（库存现金）

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

如果尚未收到款或收到商业汇票，则编制会计分录如下。

借：应收账款（应收票据）

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

计算结转已销售商品的进价成本，编制会计分录如下。

借：主营业务成本

贷：库存商品

【例 1-7】 2019 年 12 月，东立食品批发公司销售方便食品 10 000 箱，每箱 80 元，货款为 800 000 元，增值税进项税额为 104 000 元，价税合计 904 000 元，方便食品每箱进价为 70 元；收到转账支票存入银行。其会计处理如下。

（1）按售价计算销售收入。

借：银行存款	904 000
贷：主营业务收入——方便食品	800 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	104 000

（2）结转销售商品的成本。

借：主营业务成本——方便食品	700 000
贷：库存商品——方便食品	700 000

2. 异地商品销售的会计处理

批发企业的异地商品销售主要是将商品销售给其他地区的批发企业、生产企业或者零售企业，一般采用发货制交接货方式。其业务处理程序为：一般由供货单位的业务部门填制增值税专用发票，留下存根联备查，其余各联交储运部门向仓库提货，并办理商品发运手续；商品发运时，储运部门将发票联、税款抵扣联及商品发运证明、垫付运杂费清单一并寄交买方财会部门。对于异地商品的销售业务，商品要委托运输单位运往购货单位的，运费一般由

购货单位负担。

异地批发商品销售货款结算采用的结算方式主要有汇兑、银行汇票、商业汇票、托收承付、委托收款等,其业务处理与本地销售的业务处理相同。

【例 1-8】 2019 年 5 月 20 日,东立食品批发公司根据购销合同开出增值税专用发票,出售给华联公司干果一批,货款共计 450 000 元,支付运输公司运费 1 500 元(不考虑相关税费),增值税进项税额为 58 500 元,商品委托运输公司运送(约定运费由购方承担)。

(1) 6 月 15 日,东立食品批发公司凭借增值税专用发票向华联公司收取货款,共计 510 000 元,编制会计分录如下。

借:应收账款——华联公司	510 000
贷:主营业务收入——干果	450 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	58 500
银行存款	1 500

(2) 6 月 23 日,收到银行转来的华联公司入账通知,编制会计分录如下。

借:银行存款	510 000
贷:应收账款——华联公司	510 000

(三) 特殊批发企业销售商品的核算

1. 委托代销商品

委托代销商品分为视同买断的委托代销方式和支付手续费的委托代销方式两种。

(1) 视同买断的委托代销方式。这种方式代销商品,先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,实际售价由受托方自定,实际售价与协议价之间的差额为受托方所有。如果双方协议约定受托方在取得商品后,无论商品是否卖出,委托方都不受影响,此时,符合商品销售确认条件的,委托方可确认商品销售收入。如果合同约定受托方可以将没有销售出的商品退回给委托方,或者受托方代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿,此时,商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方。这种情况下,委托方只有在收到受托方开具代销清单时才确认销售收入。

【例 1-9】 2019 年 10 月,东立食品批发公司委托中兴商业公司销售 A 商品 2 000 件,协议价为 85 元/件,该商品成本为 67 元/件,增值税税率为 13%。东立食品批发公司收到中兴商业公司开具的代销清单时开出增值税专用发票,发票上注明“售价 170 000 元,增值税 22 100 元”。如果 A 商品没有卖出去,中兴商业公司可以将其退回给东立食品批发公司。东立食品批发公司的会计处理如下。

① 东立食品批发公司将 A 商品交付中兴商业公司时,编制会计分录如下。

借:发出商品——A 商品	134 000
贷:库存商品——A 商品	134 000

② 东立食品批发公司收到中兴商业公司的代销清单时,编制会计分录如下。

借:应收账款——中兴商业公司	192 100
贷:主营业务收入	170 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	22 100

借:主营业务成本	134 000
贷:发出商品——A 商品	134 000

③ 收到中兴商业公司汇来的货款时,编制会计分录如下。

借:银行存款	192 100
贷:应收账款——中兴商业公司	192 100

(2) 支付手续费的委托代销方式。采用支付手续费的委托代销方式,委托方根据受托方所代销的商品销量支付手续费。对委托方来说,手续费实质上相当于销售费用;对受托方来说,手续费实质上是一种劳务收入。这种代销方式与视同买断的代销方式相比,区别在于经营风险集中于委托方,受托方通常按照委托方规定的价格销售,不随意改变售价,受托方的经营风险较小、经营收益较低。

对于支付手续费的委托代销商品在进行会计处理时,委托方在商品发出时,只做发出商品转账;在收到代销清单时,确认商品销售收入入账;在结算代销手续费时,计入销售费用。

【例 1-10】 承【例 1-9】,假定代销合同规定,东立食品批发公司按售价的 10%支付中兴商业公司手续费,中兴商业公司按每件 85 元出售给顾客。中兴商业公司在实际销售时,向消费者开具了一张增值税普通发票,发票上注明“售价 192 100 元(含增值税 22 100 元)”。东立食品批发公司在收到中兴商业公司交来的代销清单时,向中兴商业公司开具一张相同金额的增值税专用发票。

① 将 A 商品交付中兴商业公司时,编制会计分录如下。

借:发出商品——A 商品	134 000
贷:库存商品——A 商品	134 000

② 收到中兴商业公司的代销清单时,编制会计分录如下。

借:应收账款——中兴商业公司	192 100
贷:主营业务收入	170 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	22 100
借:主营业务成本	134 000
贷:发出商品——A 商品	134 000
借:销售费用——代销手续费	17 000
贷:应收账款——中兴商业公司	17 000

③ 收到中兴商业公司汇来的货款金额 175 100(即 192 100—17 000)元时,编制会计分录如下。

借:银行存款	175 100
贷:应收账款——中兴商业公司	175 100

在委托代销方式下,委托方并未将商品所有权上的风险和报酬转移给受托方,所以销售并未实现,委托代销商品仍作为一项资产计入委托方资产负债表中的存货项目列示。

2. 分期收款销售商品

分期收款销售从合同价款和销售价款的差额可分为两种情况:一种是两者相等,没有差额,不属于融资销售;另一种是有差额,属于融资销售,其核算过程比较复杂。这里主要介绍前者。

商品销售采用分期收款方式的,在合同约定的收款日期确认收入并同时结转成本。

【例 1-11】 2019 年 4 月 1 日,中联商贸公司采用分期收款方式销售 A 商品 3 000 件给中兴商业公司,每件售价 400 元(不含税),成本 320 元;合同约定分 3 次收款,买方收货后即付 50%货款,其余款项分两期收回,1 个月后收回 25%,60 天后收回剩余 25%的货款;增值税税率为 13%,假设不考虑运费。

① 发货后,编制会计分录如下。

借:发出商品——A 商品	960 000
贷:库存商品——A 商品	960 000

② 收到中兴商业公司验货后支付的 50%货款时(没收到款的则记“应收账款”),编制会计分录如下。

借:银行存款	678 000
贷:主营业务收入	600 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	78 000

借:主营业务成本	480 000
贷:发出商品——A 商品	480 000

③ 1 个月后,无论是否收到剩余 25%的货款(没收到款的则借记“应收账款”)都做如下会计处理。

借:银行存款	339 000
贷:主营业务收入	300 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	39 000

借:主营业务成本	240 000
贷:发出商品——A 商品	240 000

④ 60 天后,会计处理同(3)。

3. 直运商品销售

直运商品销售是一种较高等级的商业批发销售模式。它是指批发企业不办理入库,直接将出售的商品从供货单位发给购货单位。这样,批发企业节省了商品流通费和仓储费用,加速了资金周转,运营效益更高。直运商品销售通常有两种业务方式:一种是批发企业委托供货单位代办商品发运;另一种是批发企业派采购员常驻供货单位,商品发运、支付运杂费、委托银行收款等由采购员办理。

直运商品销售涉及供货方、批发企业、购货方三方,且三方一般不在同一城市,如图 1-3 所示。

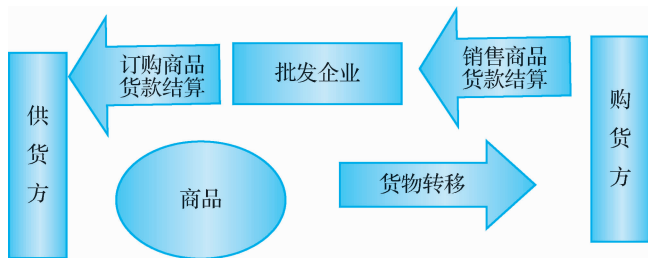


图 1-3 直运商品销售的关系方

在直运商品销售方式下,批发企业的购销业务几乎同时发生。一方面,由购货单位开户行将货款划给批发企业,批发企业根据采购员寄回的委托收款回单进行商品销售收入入账的会计处理;另一方面,批发企业根据供货单位的收款凭证进行商品采购入账的会计处理。这两者往往不会同时到达,因此会产生三种情况:先付进货款,后收销货款;先收销货款,后付进货款;两者同时到达。

直运商品销售会计核算的特点是购、销同时进行,不设置“库存商品”账户,直接通过“在途物资”账户进行会计处理;商品销售成本可以按照实际进价成本分销售批次随时进行结转。

【例 1-12】 隆兴商贸公司向联想公司订购计算机一批,直运给中兴商场。计算机进价金额为 200 000 元,进项税额为 26 000 元;出售给中兴商场,售价为 250 000 元,销项税额为 32 500 元;代垫费用 500 元,由购货方负担。由常驻联想公司的采购员办理计算机发运和货款结算。按先付进货款、后收销货款的模式做出如下会计核算。

① 支付进货款时,编制会计分录如下。

借:在途物资——计算机	200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	26 000
贷:银行存款	226 000

② 收到销货款时,编制会计分录如下。

借:银行存款	283 000
贷:主营业务收入——计算机	250 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	32 500
应收账款——中兴商场	500

③ 同时结转销售成本,编制会计分录如下。

借:主营业务成本——计算机	200 000
贷:在途物资——计算机	200 000

如果是先收销货款,后付进货款或收销货款和付进货款同时到达,会计处理的内容与上述情况是一样的,只是在顺序上有所差异。

4. 拒付货款或商品退回

在异地销售采用发货制的条件下,采用托收承付结算方式的,商品一经发送并向银行办妥托收手续后,即视为商品销售。当购货单位收到托收凭证时发现内附增值税专用发票列示的商品与合同不符,或者与商品的数量、规格、质量等不符,则可能拒付货款或者退回商品。对此要区别处理。

(1) 商品少发的处理。对于补发商品,做“库存商品”减少处理,同时根据买方付货款(含增值税税额及垫付运费等),借记“银行存款”账户,贷记“应收账款”账户;对于不再补发商品,则由业务部门填制红字增值税专用发票,做销货退回处理。

(2) 开错发票。业务部门填制红字增值税专用发票,财会部门做销货退回处理。

(3) 质量、品种、规格不符合要求退货。仓储部门入库,财会部门根据转来的红字增值税专用发票做销货退回处理,退回商品的运费计入“销售费用”。

【例 1-13】 2019 年 5 月 8 日,中旺电器批发公司销售给中兴商场计算机 100 台,每台

3 500 元,货款共计 350 000 元,增值税额为 45 500 元,进货成本为每台 3 200 元,通过银行转账支付运费 4 000 元,货已发运,采用托收承付方式结算。

① 发出商品时,编制会计分录如下。

借:发出商品——计算机	320 000
贷:库存商品——计算机	320 000
借:销售费用	4 000
贷:银行存款	4 000

② 5 月 10 日,向银行办妥托收货款、增值税额的手续时,编制会计分录如下。

借:应收账款——中兴商场	395 500
贷:主营业务收入	350 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	45 500

③ 5 月 16 日,收到银行进账单,中兴商场付货款和增值税款 316 400 元。同时收到“拒绝付款理由书”,拒付 20 台计算机的货款(含税)79 100 元并退货,编制会计分录如下。

借:银行存款	316 400
贷:应收账款——中兴商场	316 400

④ 5 月 20 日,因 20 台计算机出现质量问题,收到退货入库,支付退货运费 500 元,业务部门开出红字增值税专用发票。

借:主营业务收入	70 000
销售费用	500
应交税费——应交增值税(销项税额)	9 100
贷:库存现金	500
应收账款——中兴商场	79 100
借:库存商品——计算机	64 000
贷:主营业务成本	64 000

5. 售后回购

售后回购是一种较为特殊的商品销售模式,主要有以下几种形式。

- (1) 卖方在销售商品后的一定时间内必须回购。
- (2) 卖方有回购选择权。
- (3) 买方有要求卖方回购的选择权。

售后回购的收入根据商品所有权上的主要风险和报酬是否转移,以及是否放弃对商品的控制权而定。销售企业根据不同的回购协议具体处理。

对于卖方有回购选择权或买方有要求卖方回购选择权的,需根据该项交易实质,按行使选择权的可能性,以及商品所有权上的主要风险和报酬转移与否判定为销售或融资。

【例 1-14】 中旺公司为商品批发企业,骏华公司为制造企业,均为增值税一般纳税人,增值税税率为 13%。因中旺公司急需资金,2019 年 4 月 10 日将一批商品(具有涨价趋势)销售给骏华公司,不含税售价为 800 万元,商品成本为 600 万元,骏华公司支付了货款。按照双方协议,中旺公司在半年后可按 850 万元(不含税)的价格回购,骏华公司也可选择继续保留该商品或转让给其他第三方。中旺公司的会计处理如下。

① 2019年4月10日,中旺公司销售商品,编制会计分录如下。

借:银行存款	9 040 000
贷:主营业务收入	8 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 040 000
借:主营业务成本	6 000 000
贷:库存商品	6 000 000

② 2019年10月12日,中旺公司按协议价格回购该批商品并支付货款,按正常商品采购处理。此时该商品价格已上涨,骏华公司可以将该商品转让给中旺公司,也可转让给其他公司,编制会计分录如下。

借:库存商品	8 500 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 105 000
贷:银行存款	9 605 000

6. 现金折扣、商业折扣、销售折让

(1) 现金折扣。现金折扣是在赊销商品条件下,企业因提前(在合同约定的收款期前)收回货款而给予买方企业在结算金额上的优惠(扣除)。我国企业采用总价法核算,企业销售商品按照扣除现金折扣前的金额计入“主营业务收入”;实际发生现金折扣时,计入“财务费用”。

【例 1-15】 2019年4月1日,中旺公司出售一批商品给大兴公司,增值税专用发票上注明货款为500 000元,增值税额为65 000元。合同约定付款期为40天,为及时回笼货款,中旺公司与大兴公司约定现金折扣条件为3/10,1/25, $n/40$ 。假定计算现金折扣时不考虑增值税。

① 4月1日销售实现时,按销售总价确认收入,编制会计分录如下。

借:应收账款——大兴公司	565 000
贷:主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	65 000

② 如果大兴公司在4月10日前付清货款,则按销售总价500 000元的3%享受现金折扣15 000(即 $500\,000 \times 3\%$)元,实际收款550 000(即 $565\,000 - 15\,000$)元,编制会计分录如下。

借:银行存款	550 000
财务费用	15 000
贷:应收账款——大兴公司	565 000

③ 如果大兴公司在4月25日前付清货款,则按销售总价500 000元的1%享受现金折扣5 000(即 $500\,000 \times 1\%$)元,实际收款560 000(即 $565\,000 - 5\,000$)元,编制会计分录如下。

借:银行存款	560 000
财务费用	5 000
贷:应收账款——大兴公司	565 000

④ 如果大兴公司在5月10日才付清货款,则按全额收款,编制会计分录如下。

借:银行存款	565 000
贷:应收账款——大兴公司	565 000

(2) 商业折扣。商业折扣是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。

会计上直接按照扣除商业折扣后的金额确定商品销售入账金额。

(3) 销售折让。销售折让是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。已确认收入的售出商品发生销售折让的,通常在发生时冲减当期销售商品收入。销售折让,只有在允许开出红字增值税专用发票时,才可冲减增值税(销项税额)。

【例 1-16】 2019 年 7 月,中旺公司向大兴公司销售一批商品,开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 40 000 元,增值税额为 5 200 元。大兴公司在收货后发现商品规格不完全符合要求,但可接受,条件是须在价格上给予 5% 的折让。假定中旺公司发货后即已确认销售收入并入账,款项尚未收到。经报税务机关批准,可以开出红字增值税专用发票。中旺批发公司的会计处理如下。

① 销售实现时。

借:应收账款——大兴公司	45 200
贷:主营业务收入	40 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 200

② 发生销售折让时。

借:主营业务收入	2 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	260
贷:应收账款——大兴公司	2 260

③ 实际收到款项时。

借:银行存款	42 940
贷:应收账款——大兴公司	42 940

7. 返利销售

市场经济下的营销方式多变,返利销售是生产企业为占领市场,对商家经营本厂产品低于市场价格的利益补偿或给予经销商的奖励,是新产品占领市场的有效手段,也是一种市场营销策略。其形式主要有两种:商家销售厂家一定数量的产品并按时付完货款,厂家按一定比例返还现金;返还实物、产品或者配件。

经销商收到销售返利后,会计部门应该做相应处理,一种方法是计入“主营业务收入”,另一种方法是冲减“销售费用”。

【例 1-17】 假设某批发商 2019 年每月固定向某制造商采购空调,每台含税价 2 260 元,均已取得增值税专用发票,款项已通过银行转讫。根据双方的协议,批发商每月进货超过 100 台,即可享受供应商 3% 的现金返利,同时还可享受 1% 的实物返利,返利于每月 5 日兑现。

① 假定 1 月份批发商总计进货达 150 台,月末收到制造商给予的现金返利 10 170(即 $150 \times 2\,260 \times 3\%$) 元,编制会计分录如下。

借:银行存款	10 170
贷:主营业务收入	10 170

② 实物返利的金额为 3 390(即 $150 \times 2\,260 \times 1\%$) 元,如收到制造商开具的增值税专用发票,可编制会计分录如下。

借:库存商品	3 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	390

贷:销售费用

3 390

(四) 商品销售成本

1. 商品销售成本的计算

在批发企业采用数量进价金额法的条件下,实践中为简化会计工作,一般商品批发企业的商品成本构成只包含商品的购入价(发票价),在流通领域中继续追加的运费、装卸费、仓储等费用则作为销售费用处理。

商品销售成本的计算可以采用顺算成本和逆算成本两种方法。顺算成本就是先计算各种商品的销售成本后,再计算各种商品的结存金额。这种方法适用于采用永续盘存制的企业。逆算成本又称倒挤成本,是先计算各种商品的期末结存金额,然后据以计算商品的销售成本。这种方法适用于采用实地盘存制的企业。采用逆算成本,期末盘存工作量大且存货日常管理制度要求严格。

常用的商品销售成本的计算主要有个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法和毛利率法等。

(1) 个别计价法。个别计价法又称分批实际进价法,是以每件或每批商品的实际进价计算该件或该批商品销售成本的一种方法。在整批购进分批销售时,可以根据该批商品的实际“购进单价×销售量”来计算商品的销售成本。其计算公式为:

商品销售成本=商品销售数量×该件(批次)商品购进单价

采用个别计价法要求对每件或每批购进的商品分别存放,并分户登记库存商品明细账。对每次销售的商品,应在增值税专用发票上注明进货类别或批次,便于按照该件或该批次的实际购进单价计算商品的销售成本。采用个别计价法计算商品的销售成本,可以逐日结转商品的销售成本。采用个别计价法计算的商品销售成本最为准确,但核算工作量较大,适用于能分清进货类别或批次的库存商品、直运商品、委托代销商品和分期收款发出商品。

(2) 先进先出法。先进先出法是假定先购进的商品先销售,以先购进商品的价格作为销售商品成本的一种计算方法。商品销售成本的核算过程是先按最早购进商品的进价计算,待其销售完后,再按第二批购进商品的进价计算,依此类推。

【例 1-18】 中旺公司 2019 年 3 月 A 商品的购、销记录如表 1-1 所示。

表 1-1 中旺公司 2019 年 3 月 A 商品的购、销记录

日 期	收 入		发出数量/件	结存数量/件
	数量/件	单位成本/元		
3 月 1 日期初存货	400	40		400
3 月 8 日购入	300	42		700
3 月 14 日发出			400	300
3 月 18 日购入	500	43		800
3 月 25 日发出			600	200
3 月 31 日购入	500	45		700

采用先进先出法的计算如表 1-2 所示。

表 1-2 A 商品存货明细账 金额单位:元

日期	摘要	收入			发出			结存		
		数量	单位成本	总成本	数量	单位成本	总成本	数量	单位成本	总成本
3 月 1 日	期初余额							400	40	16 000
3 月 8 日	购入	300	42	12 600				400 300	40 42	16 000 12 600
3 月 14 日	销售				400	40	16 000	300	42	12 600
3 月 18 日	购入	500	43	21 500				300 500	42 43	12 600 21 500
3 月 25 日	销售				300 300	42 43	12 600 12 900	200	43	8 600
3 月 31 日	购入	500	45	22 500				200 500	43 45	8 600 22 500
合计		1 300		56 600	1 000		41 500	700		31 100

这样,用先进先出法计算出的发出存货成本为 41 500(即 16 000+12 600+12 900)元,期末存货成本为 31 100(即 8 600+22 500)元。

用先进先出法计算商品销售成本,由于期末结存商品金额是根据近期进价成本计价的,所以它的价值接近于市场价格,但每次销售时要根据先购进的单价进行计算,比较烦琐。先进先出法一般适用于收、发货次数不多的批发企业。

(3) 月末一次加权平均法。月末一次加权平均法是指在一个计算期内(一般为一个月),综合计算每种商品的加权平均单价,再乘以销售数量来计算商品销售成本的一种方法。其计算公式为:

$$\text{月末一次加权平均单价} = \frac{\text{期初结存商品金额} + \text{本期购入商品金额} - \text{本期非销售发出商品金额}}{\text{期初结存商品数量} + \text{本期购入商品数量} - \text{本期非销售发出商品数量}}$$

$$\text{本期商品销售成本} = \text{本期商品销售数量} \times \text{月末一次加权平均单价}$$

式中,本期非销售发出商品是指除销售以外其他的商品发出,包括分期收款发出商品、发出加工商品、盘亏商品等。这些非销售发出的商品,在发生时,库存商品账户予以转销,所以在期末计算加权平均单价时要扣除。

在日常工作中,由于计算加权平均单价往往不能整除,计算的结果必然会产生尾差,为了保证期末库存商品金额的准确性,可以采用逆算成本法计算。其计算公式为:

$$\text{期末结存商品金额} = \text{期末结存商品数量} \times \text{加权平均单价}$$

$$\text{本期商品销售成本} = \text{期初结存商品金额} + \text{本期购入商品金额} - \text{本期非销售发出商品金额} - \text{期末结存商品金额}$$

采用月末一次加权平均法计算出的商品销售成本较为均衡,也较为准确,但计算的工作

量较大,一般适用于经营品种较少、不同批次商品的购进单价相差大,并定期结转商品销售成本的企业。

相对于先进先出法,月末一次加权平均法计算出的发出商品和期末库存商品的成本反映的是价格平均水平,月末一次加权平均单价对本期所有存货成本都具有代表性。

(4) 移动加权平均法。移动加权平均法是指以各次购入数量和金额与各次购入前的数量和金额为基础计算出移动加权平均单价,再乘以销售数量来计算商品销售成本的一种方法。

永续盘存制下存货的加权平均单位成本称为移动加权平均单位成本,即每次购入的存货成本如遇账面的单位成本不同,便根据现有可供销售的存货总成本及对应的数量计算出新的加权平均单位成本,用于下次购进存货前发生销售业务时计算销售成本。该加权平均单位成本会随着商品的购进而不断变化,因此被称为移动加权平均单价。

移动加权平均法的相关计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{移动加权平均单价} &= \frac{\text{本次购入前结存商品金额} + \text{本次购入商品金额}}{\text{本次购入前结存商品数量} + \text{本次购入商品数量}} \\ \text{商品销售成本} &= \text{商品销售数量} \times \text{移动加权平均单价} \end{aligned}$$

采用移动加权平均法计算出的商品销售成本比加权平均法计算出的更为均衡和准确,但操作起来工作量较大,因此应用不普遍。

(5) 毛利率法。毛利率法是根据本期商品销售收入乘以上季度实际毛利率或本季度计划毛利率推算出本期商品销售毛利,同时推算商品销售成本的一种方法。相关计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{本期商品销售毛利} &= \text{本期商品销售收入} \times \text{上季度实际毛利率} \\ \text{本期商品销售成本} &= \text{本期商品销售收入} - \text{本期商品销售毛利} \end{aligned}$$

简化表达式为:

$$\text{本期商品销售成本} = \text{本期商品销售收入} \times (1 - \text{上季度实际毛利率})$$

【例 1-19】 某公司近年来的销售毛利率平均为 30%,当年的期初存货为 1 800 000 元,本期购货成本为 4 200 000 元,本期销售收入为 3 700 000 元。期末存货成本的估算过程如下。

期初存货成本	1 800 000
加:本期购货成本	4 200 000
本期可供销售存货成本	6 000 000
本期销售收入	3 700 000
减:估计毛利(3 700 000×30%)	1 110 000
估计销售成本	2 590 000
估计的期末存货成本	3 410 000

企业采用毛利率法,不按库存商品的品名、规格等计算商品销售成本,而是按商品的类别进行计算,大大简化了会计工作。由于同一类别的商品的毛利率不尽相同,所以计算出的商品销售成本也不够准确。毛利率法一般适用于经营商品品种较多、业务频繁,以及按月计算商品销售成本有困难的企业。

2. 商品销售成本的结转

商品销售成本的结转方式有定期分批结转和期末一次结转两种。定期分批结转是按一定的时期确定出每类(批)库存商品明细账户并逐户计算出商品销售成本,逐户转销,然后加总作为类目账结转商品销售成本的依据。采用定期分批结转法,账簿记录清楚完整,有利于加强对各种商品经营业绩的分析考核,但工作量较大。

期末一次结转是在每一个库存商品明细账上只依据期末结存金额,再按类目加总后作为类目账的期末结存金额,然后依类目账计算并结转商品销售成本。这种方法可以简化计算和记账手续,但账簿记录不够完整,只能按商品类别来分析考核其经营业绩。

三、批发企业商品储存

(一) 库存商品账户的设置与登记

采取数量进价金额法核算的批发企业为了加强对库存商品的管理和控制,正确反映期末库存商品余额与已销商品成本,一般实行库存商品类目账、明细账、保管账和商品调拨账核算。

1. 库存商品类目账

库存商品类目账是指按商品类别分户设置,登记其入库、发出与结存情况的账簿,实质上是一种二级明细账。一般采用数量金额式账页,它是介于总账与明细账之间的二级账户。由于批发企业的商品品种、规格繁多,通过类目账可以加强对商品明细账的数量和金额的双重控制,有利于账账核对,如有不符时,方便查找。通过类目账集中计算商品销售成本,可以简化计算工作、减少工作量,还有利于掌握各类商品进、销、存的动态和毛利状况。

库存商品类目账的登记方法因企业计算和结转商品销售成本的时间不同而有所区别。逐日结转商品销售成本的企业根据每日入库与发出商品的数量和金额登记库存商品类目账;定期结转商品销售成本的企业根据每日入库与非销售发出商品的数量和金额登记库存商品类目账,对于每日销售的商品,平时只登记数量,待月末计算发出商品的销售成本后再将金额一次记入库存商品类目账。

2. 库存商品明细账

库存商品明细账是指按商品的品名、规格等分户设置,登记其收入、发出和结存情况的账簿,是三级明细账。其一般采用数量金额三栏式账户结构。

库存商品明细账的记账方法与一般明细账有所不同。采用加权平均法计算销售商品成本时,其明细账户具体登记方法如下。

- (1) 购进。根据入库单记入该账户收入方的购进数量、单价和金额栏。
- (2) 进货退出。根据进货退出凭证,用红字记入该账户收入方的购进数量和金额栏,并用蓝字登记单价。
- (3) 销售。根据商品销售的发货单,记入该账户的发出方。平时只登记销售数量栏,不登记单价和金额栏,销售成本金额在月末一次登记。
- (4) 销货退回或买方拒付货款。根据退回商品入库单和买方拒付单证,平时只用红字登记销售数量栏,不登记单价和金额栏。
- (5) 购进商品退补价。将退补价款的差额记入收入方的单价和金额栏,退价用红字反

映,补价用蓝字反映。

(6) 发出加工商品和回收。根据商品加工发料单(发出)或入库单(回收)记入该账户发出方或收入方的数量、单价和金额栏。

(7) 商品溢缺。根据商品溢缺报告单记入该账户收入方或发出方的数量、单价和金额栏。

(8) 结存栏。平时只登记数量,期初或期末计算库存商品金额时,才登记平均单价和金额指标。

库存商品明细账反映的是会计库存。会计库存以商品验收入库的数量作为商品收入的数量,以商品销售的入账数量作为商品发出的数量。企业通过会计库存可以全面掌握库存商品的动态,有利于加强商品的资金管理。

3. 商品保管账

商品保管账是储运部门按不同货号、品名、规格和等级分户记载保管商品收入、发出、结存数量的明细账。商品保管账只登记数量,不登记金额,反映的是保管库存。

保管库存以商品验收入库作为商品收入,不论货款是否结算,以商品出库作为商品发出。储运部门通过保管库存掌握仓库中商品收入、发出、结存的数量,明确物资保管责任。

4. 商品调拨账

商品调拨账是业务部门按不同货号、品名、规格和等级分户登记可供调拨销售商品收入、发出、结存数量的明细账。商品调拨账也只登记数量,不登记金额,反映的是可调库存。

可调库存又称业务库存,以商品验收入库作为商品收入,不论商品是否出库,货款是否结算,以开出增值税专用发票作为商品发出。业务部门通过可调库存掌握随时可以调拨销售的库存商品的数量。

综上所述,财会、储运和业务三个部门都从自身的需要对库存商品进行了明细分类会计处理。在实际工作中,为了简化记账手续,财会部门和业务部门也可以合并设置一套库存商品明细账,实行两账合一。具体做法是在库存商品明细账的“存放地点”栏内设立“待运”分栏;异地销售业务在开出增值税专用发票时,将商品从原存放地点栏转入待运分栏内,作为移库处理,不改变库存商品明细账内的结存数量;当该批商品办妥托收手续作为商品销售处理时,再注销待运分栏内的数量。这样,库存商品明细账内的结存数量表示会计库存,待运分栏内的数量表示待运商品,各仓库内数量之和为可调拨库存。

由于信息技术的发展,利用计算机软件进行库存商品的核算与管理已被众多企业实现。特别是集供、产、销、存一体化的 ERP(供应链)管理平台的应用,既便于库存管理,也便于企业进行购、销、存的管理。

(二) 商品盘点溢余和短缺

批发企业储存的大量商品在储存过程中由于自然条件或人为原因,可能会引起商品数量上的短缺或溢余及质量上的变化。为确保期末资产负债表上存货金额的真实可靠,一般通过实地盘点的清查方法保证账实相符。

不同企业、不同商品可以采用不同的存货盘点方法。按计划组织盘点后,由保管人员负责填制商品盘存表,先根据账面资料填写商品名称、规格、单价及账存数量,再填列实存数量。若商品盘存表上账存数与实存数不相符,应填制“商品盘点短缺溢余报告单”一式数联,

作为各有关部门核算与记录的依据。

会计处理程序分以下两步。

第一步,调账。根据“商品盘点短缺溢余报告单”将商品短缺或溢余的金额分别转入“待处理财产损溢”账户,以做到账实相符。等查明原因后,再区别情况处理,如表 1-3 所示。

表 1-3 批准前盘盈盘亏账务处理

盘 盈	盘 亏
借:库存商品 贷:待处理财产损溢	借:待处理财产损溢 贷:库存商品

第二步,根据溢余和短缺原因,按批示做相应处理。将商品短缺或溢余的金额转出“待处理财产损溢”账户后,该账户余额为零,如表 1-4 所示。

表 1-4 批准后盘盈盘亏账务处理

转出盘盈	转出盘亏
借:待处理财产损溢 贷:销售费用 管理费用	借:其他应收款(责任人赔偿) 管理费用(正常损耗) 营业外支出(非正常损失) 贷:待处理财产损溢

(三) 存货期末计量

1. 期末存货的计量方法

(1) 成本与可变现净值孰低法。成本与可变现净值孰低法是指对期末存货按照成本与可变现净值中较低者计价的方法,即当存货的成本低于可变现净值时,存货仍然按成本计价;当存货的可变现净值低于成本时,存货按可变现净值计价。这里的“成本”指的是存货的历史成本,即采购成本。我国会计常用此法进行存货的期末计量。

(2) 可变现净值法。可变现净值法是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工或出售时估计将要发生的成本、估计的销售费用及相关税费后的金额。其中,估计售价可以参照合同价格或当时的市场价格。

存货可变现净值的确定是期末存货计算的关键,具体有以下几种情况。

① 执行销售合同或劳务合同而持有的存货。该类存货的可变现净值以合同价格为基础减去估计销售费用和相关税费后确定。

② 对于没有销售合同约定的商品等直接用于出售的存货,其可变现净值为正常经营条件下该存货市场销售价格减去估计销售费用和相关税费后的金额。

③ 待售的材料等存货可参照用于出售产品的可变现净值确定方法确定其可变现净值,即用于出售材料的可变现净值为该类材料市场销售价格减去估计销售费用和相关税费后的金额。

2. 存货跌价准备的计提

发生存货跌价损失应分别记入资产负债表和利润表中,作为库存存货成本的减少和存货跌价损失的增加。会计实务中对存货跌价损失的处理有两种方法,即直接冲减法和备抵

法。我国采用备抵法核算存货跌价损失。

在采用成本与可变现净值孰低法对期末存货计价时,每一个资产负债表日,当可变现净值低于成本时,企业应当计提存货跌价准备,设置“存货跌价准备”账户(属于存货账户的备抵调整账户)单独反映,以抵减存货成本,将存货跌价记入“资产减值损失”账户。该方法的使用说明如下。

(1) 会计期末,比较成本与可变现净值,计算出应计提的跌价准备,然后与“存货跌价准备”账户的余额进行比较,若两者不一致,对已入账的存货跌价准备进行调整,使调整后的“存货跌价准备”的贷方余额能正确反映期末存货按可变现净值计价应抵减的价值。具体会计处理如下。

① 计提跌价准备时。

借:资产减值损失——存货减值损失

贷:存货跌价准备

② 冲减跌价准备时。

借:存货跌价准备

贷:资产减值损失——存货减值损失

(2) 补提跌价准备或冲减跌价准备。当存货价格继续下跌,需追加提取跌价准备并确认跌价损失;或存货市价下跌后又上升,需冲减已计提的跌价准备,但不得超过原已计提的跌价准备金额,即以跌价准备的余额冲减至零为限,调增存货的账面价值不得超过存货的历史成本。

(3) 平时出售、领用已计提跌价准备的存货时,可不调整已计提的跌价准备,待年度终了一次性补提或冲减跌价准备进行调整。

【例 1-20】 中旺公司 2019 年年末某批库存商品款式陈旧,其市价低于成本,该批商品的总成本为 500 000 元,现市价为 350 000 元。年末计提跌价准备时,会计处理如下。

借:资产减值损失——存货减值损失	150 000
贷:存货跌价准备	150 000

【例 1-21】 承【例 1-20】,2019 年中旺公司将上述商品削价出售,取得收入 356 000 元。中旺公司的会计处理如下。

借:库存现金	356 000
贷:主营业务收入	356 000
借:主营业务成本	500 000
贷:库存商品	500 000

仅就这一笔业务,中旺公司的账面亏损为 144 000 元,此时已计提的存货跌价准备可不必立即调整,留待年终计提本年存货跌价准备时一并调整。

3. 存货跌价准备的转回

批发企业在资产负债表日确定存货的可变现净值时,当以前减计存货价值的影响因素已经消失时,减计的金额予以恢复,但只能在原已计提的存货跌价准备金额内转回,转回的金额计入当前损益。也就是说,导致存货价值低于其成本的因素消除时,对该项存货或该类存货所计提的减值准备允许在原来已计提的金额内予以转回,转回的金额以将存货跌价准

备余额冲减至零为限。存货跌价准备转回的会计核算与计提的处理相反。

模块三 零售企业商品流转业务的会计核算

一、零售企业商品流通的特点

零售企业商品销售过程是商品实物转化为货币资金的过程。只有实现商品销售,商品价值才能真正得以实现。

零售企业商品流转与批发企业商品流转在业务经营和管理上有较大差异,有其自身的特点:零售企业经营的商品品种繁多;交易次数频繁而数量零星;销售对象主要是广大消费者;销售时一般是“一手交钱,一手交货”,并不一定都要填制销售凭证;售货部门对其所售商品负有物资保管责任。因此,一般零售企业在进行会计核算时,不能实现按商品品名、规格、等级等要求设置明细账,不利于在数量和金额上进行商品管控。

零售企业一般采用售价核算法,对于柜组或门市部一般采用售价金额法。该方式一般不必为每笔销售业务填制销售凭证,也不必设置记录大量实物数量的明细账,从而简化了记账手续,但是平时不易发现商品短缺,难以分析溢缺原因,不利于明确责任。这种方法通常适用于综合零售商店。

此外,有的零售企业采用数量售价金额法,就是除在库存商品总分类账和明细分类账中按商品售价金额记录外,还在明细分类账中反映商品实物数量的一种核算方法。这种方法要求按每一商品的品名、规格设置明细账,以便能随时掌握各种商品的结存情况。这种方法通常适用于金店、珠宝店等商品单位价值较高的零售企业。

下面以售价金额法为例介绍零售企业商品流转的主要会计核算。

二、零售企业商品购进的核算

(一) 商品购进需要设置的账户

零售企业在使用售价金额法对商品进行核算时,需要设置的会计科目有“库存商品”“在途物资”“商品进销差价”等科目。

“商品进销差价”账户是资产类账户,它是“库存商品”账户的抵减账户,用以反映库存商品的售价与进价金额之间的差额。

注意:“库存商品”账户需按照含税售价金额核算。

(1) 商品零售企业购进商品,付款与验收商品入库同日完成的,编制会计分录如下。

借:库存商品(含税零售价)

 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

 商品进销差价

(2) 先付款、后验收商品入库的。

付款时,编制会计分录如下。

借:在途物资

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

验收入库时,编制会计分录如下。

借:库存商品(含税零售价)

贷:在途物资

商品进销差价

【例 1-22】 上海华联公司为一家零售企业,属于增值税一般纳税人,增值税税率为 13%。该公司 2019 年 11 月 5 日购入一批商品共计 5 000 件,进价为每件 8 元,当日根据增值税专用发票、账单通过银行转账支付了价税款。同时该商品由副食柜验收入库,商品的含税零售价为每件 11.30 元。相关会计分录如下。

借:库存商品——副食柜	56 500
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 200
贷:银行存款	45 200
商品进销差价——副食柜	16 500

【例 1-23】 承【例 1-22】,假如上海华联公司 11 月 10 日收到商品并验收入库。

① 11 月 5 日付款时,编制会计分录如下。

借:在途物资——××公司	40 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 200
贷:银行存款	45 200

② 11 月 10 日入库时,编制会计分录如下。

借:库存商品——副食柜	56 500
贷:在途物资——××公司	40 000
商品进销差价——副食柜	16 500

(二) 进货费用的处理

1. 进货费用成本化处理

对于进货费用的处理,商业零售企业一般采用先归集进货费用、期末再分配的方法进行处理,以节省时间和人力,简化会计处理。

商品零售企业购进商品时,库存商品按买价和分配的进货费用入账。企业购进商品后,先根据进货发票和付款单据进行购进会计处理。

借:在途物资

 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款等

根据各实物负责人填写的验货报告,进行入库的会计处理。

借:库存商品——某柜组(按商品的零售价入账)

贷:在途物资

 商品进销差价——某柜组(商品零售价与不含税进价之间的差额)

2. 进货费用期间费用化处理

对于发生进货费用频繁、但金额小的进货费用,也可以将进货费用直接计入期间费用,

以简化核算。

【例 1-24】 某商店向外地 A 公司购入百货商品一批,进价 6 000 元,进项税额为 780 元,收到增值税专用发票,售价 7 200 元(不含税),供货单位代垫运杂费 400 元(取得普通发票)。商品已由百货柜验收,款项已通过银行转账支付。相关会计分录如下。

借:库存商品——百货柜	8 136
应交税费——应交增值税(进项税额)	780
销售费用	400
贷:银行存款	7 180
商品进销差价——百货柜	2 136

(三) 进项税额的会计处理

商品零售企业购进商品的进项税额的确认及会计处理,除了零售企业的库存商品实行售价金额法进行会计处理外,其他环节的会计处理均与商品批发企业的会计处理基本相同。

【例 1-25】 上海华联公司是一家零售企业,是增值税一般纳税人,增值税税率为 13%。2019 年 12 月 8 日,上海华联公司向本市制造商购入空调 500 台,每台 3 000 元,增值税专用发票上注明价款 1 500 000 元,税额 195 000 元,款项已付。12 月 14 日,商品验收入库。假设每台空调含税价为 3 955 元。

① 12 月 8 日公司付款时,编制会计分录如下。

借:在途物资——××公司	1 500 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	195 000
贷:银行存款	1 695 000

② 12 月 14 日商品验收入库时,编制会计分录如下。

借:库存商品——电器柜	1 977 500
贷:在途物资——××公司	1 500 000
商品进销差价	477 500

如果库存商品按不含税售价计入,就会造成柜台标签上的标价与库存商品的账面不符,实物负责人的责任不清,也违背了售价金额法和实物负责制的本意,造成各柜组月末清点库存的麻烦。因此,为了明确实物管理责任,避免各柜组月末清点库存的麻烦,对于按照售价金额法核算的各柜组,对购进商品结转商品采购成本时,必须按含税销售价格计算库存商品,将税额计入商品进销差价,通过差价金额来抵减库存金额,最终使库存商品进价金额不含税。

【例 1-25】还可以采用以下会计处理方法。

第一笔(付款)业务的会计处理不变。

第二笔(验收)业务的会计处理如下。

每台空调不含税售价 = $3\,955 \div (1 + 13\%) = 3\,500$ (元)

借:库存商品——空调	1 750 000
贷:在途物资——空调	1 500 000
商品进销差价(不含税)	250 000

零售企业如购货未付款,即使商品已经验收入库,其增值税进项税额也不得抵扣。

(四) 进货退出的会计处理

零售企业购进商品后,如果发现商品的品种、规格、数量等与增值税专用发票或合同所列的内容不符合,经与供货单位联系,由供货单位开出红字增值税专用发票并办理退货手续,然后将商品退回并进行会计处理。

【例 1-26】 明星商厦发现 2019 年 8 月购进的童鞋有 20 双不符合质量要求,与厂家联系后同意退货。童鞋每双进价 60 元,售价为 80 元(不含税)。

① 童鞋退货后,根据鞋帽柜交来的红字收货单,会计处理如下。

借:库存商品——鞋帽柜	1 600
贷:在途物资——××公司	1 200
商品进销差价——鞋帽柜	400

② 收到对方开来退货的红字增值税专用发票,退货款 1 200 元,增值税额 156 元,款项未收到。

借:在途物资——××公司	1 200
应交税费——应交增值税(进项税额)	156
贷:应收账款——××公司	1 356

(五) 购进商品退、补价的会计处理

零售商品企业购进商品后,可能会收到供货单位开出的更正发票,更正错开的商品货款等内容,应区分不同情况进行处理。

如果只更正购进价格,不影响商品零售价格,会计处理时,只调整“商品进销差价”账户,不调整“库存商品”账户。

如果供货单位退还货款,应根据红字增值税专用发票冲减商品采购金额和进项税额,红字借记“在途物资”和“应交税费”账户,贷记“应付账款”账户;同时还需要增加商品的进销差价,用红字借记“商品进销差价”账户,贷记“在途物资”账户。

【例 1-27】 2019 年 10 月 10 日,红利超市从上海某厂购进特级卫生纸 1 000 提,每提进价 15 元,售价 20 元,商品已经入库。10 月 15 日,红利超市收到卖方的更正发票,每提为 13 元,应退货款 2 000 元,增值税额 260 元。

① 冲减商品采购金额和进项税额,编制会计分录如下。

借:在途物资——上海某厂	2 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	260
贷:应付账款——上海某厂	2 260

② 调整商品进销差价,编制会计分录如下。

借:商品进销差价——××柜	2 000
贷:在途物资——上海某厂	2 000

如果供货单位补收货款,应根据增值税专用发票增加商品采购金额和进项税额,借记“在途物资”和“应交税费”账户,贷记“应付账款”账户;同时还需要减少商品的进销差价,借记“商品进销差价”账户,贷记“在途物资”账户。

供货单位由于品种等原因开错价格,事后开来更正发票,此时需要更正批发价和零售价。如果供货单位需要退款时,除了根据更正发票冲减采购金额、进项税额和应付账款外,还要冲减库存商品的售价金额、进价成本和商品进销差价。如果供货单位补收货款,除了根据更正发票增加商品采购金额、进项税额和应付账款外,还要增加库存商品的售价金额、进价成本和商品进销差价。

三、零售企业商品销售的核算

(一) 商品零售企业的主营业务收入

1. 不能确认销售收入的情形

(1) 主要风险与报酬没有转移给买方。

【例 1-28】 华神贸易公司与中锐达公司订立的电话程控设备销售与安装合同约定,华神贸易公司 2019 年 10 月 25 日将 1 套电话程控设备运往中锐达公司。电话程控设备的出厂价为 800 000 元,成本价为 620 000 元。华神贸易公司须在 11 月 20 日前为中锐达公司安装完毕。假定华神贸易公司与中锐达公司均为一般纳税人,增值税税率为 13%,商品价格均为不含税价格。11 月 20 日前安装检验完毕,安装费 35 000 元。华神贸易公司在发运电话程控设备时,主要风险与报酬并未转移给中锐达公司,因而不能确认收入。

主要风险与报酬未转移给买方的情形还有以下两种。

① 企业销售的商品在质量、品种、规格等方面既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。

② 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。

(2) 不确定与交易相关的经济利益能否流入企业。一般情况下,企业售出的商品符合合同或协议规定的要求,买方承诺付款,即可确认销售实现,商品的价款可收回;但假定特定条件下不能确定价款能否收回,则需要进一步提供可靠证据证实,才能确认销售实现。

【例 1-29】 2019 年 10 月 12 日,华神贸易公司发给中锐达公司一批产品,成本为 57 000 元,售价为 76 000 元。假定华神贸易公司与中锐达公司均为一般纳税人,增值税税率为 13%,尚未开具发票。另外,华神贸易公司在产品发出后,获知中锐达公司发生债务危机,资金周转发生暂时困难,华神贸易公司考虑到长期合作的商业信誉,同时中锐达公司资金周转可能只是暂时的,未来可能收回货款。因此,华神贸易公司在商品发出时不能确认销售收入实现。

(3) 商品的收入与成本尚不能可靠计量。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情况,在新的售价未确认前不应确认收入。如果成本不能可靠计量,则收入也不能确认实现。

【例 1-30】 2018 年华神贸易公司销售给中锐达公司的商品价格为每件 75 元。2019 年随着世界原料价格的波动上扬,华神贸易公司计划调整商品价格。但根据双方合同,华神贸易公司应在 2019 年 1 月 8 日前向中锐达公司发出商品 4 000 件,成本价为每件 54 元,双方在 1 月 25 日达成协议,2019 年上半年的价格定为每件 83 元。因而,华神贸易公

司在商品发出时,不能可靠计量收入,因而不能确认销售收入。

2. 商品销售核算

零售企业商品销售核算,需要设置“主营业务收入”“主营业务成本”和“商品进销差价”账户,分别反映商品销售收入、成本及进销差价。

在售价金额法下,“库存商品”账户按零售价(含税)登记,其销售价与进价的差额和销项税额在“商品进销差价”账户中反映。因此,当已销商品从“库存商品”账户转出后,需同时转销这部分已销商品的进销差价,从而获得主营业务成本。

在实际工作中,一般是在月末一次计算转账,在平时为了反映各实物负责人的库存商品的收、发、存情况,在销售商品后,从“库存商品”账户上注销已销商品时,直接按零售价(含税)转入“主营业务成本”账户。这样处理的结果是“主营业务收入”账户和“主营业务成本”账户平时的数额相等,到一定时期(一般是月末)再通过一定的计算方法算出全月已销售商品实现的进销差价后,一次转销“商品进销差价”账户和“主营业务成本”账户。经过调整后,“主营业务成本”账户为销售商品的进价成本。

当月商品销售完成,月末必须一次计算已销商品增值税额。其计算公式为:

$$\text{应交增值税(销项税额)} = \frac{\text{当月销售收入发生额}}{1+13\%} \times 13\%$$

【例 1-31】 2020 年 10 月 3 日,中联百货的会计部门收到各收银员报交各柜组销货款(含税):百货组 282 500 元,鞋帽组 169 500 元,饰品柜 678 000 元。出纳将款项当即送存银行。

(1) 销售当日入账,编制会计分录如下。

借:银行存款	1 130 000
贷:主营业务收入——百货组	282 500
——鞋帽组	169 500
——饰品柜	678 000

(2) 月末按售价(含税)转销库存商品,结转主营业务成本,编制会计分录如下。

借:主营业务成本——百货组	282 500
——鞋帽组	169 500
——饰品柜	678 000
贷:库存商品——百货组	282 500
——鞋帽组	169 500
——饰品柜	678 000

(3) 月末一次计算已销商品销项税额。

① 计算应交增值税(销项税额)。

百货组应交增值税(销项税额) = $282\,500 \div (1+13\%) \times 13\% = 32\,500$ (元)

鞋帽组应交增值税(销项税额) = $169\,500 \div (1+13\%) \times 13\% = 19\,500$ (元)

饰品组应交增值税(销项税额) = $678\,000 \div (1+13\%) \times 13\% = 78\,000$ (元)

② 将销项税额从销售收入中分离,会计处理如下。

借:主营业务收入——百货组	32 500
——鞋帽组	19 500
——饰品柜	78 000
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	130 000

3. 商品销售的税务处理

(1) 增值税的税务处理。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》规定:采取直接收款方式销售货物,不论货物是否发出,增值税纳税义务发生的时间均为收到销售款或取得索取销售款项凭据并将提货单交给买方的当天。

如果商品已经发出,只要获得索取货款的凭证即可认为纳税义务已经发生;如果商品尚未发出,则在取得索取货款凭证且同时将提货单交给买方时方可确认纳税义务发生。索取货款的凭证通常情况理解为经购买方签字确认的送货单。

(2) 所得税的税务处理。所得税纳税义务发生的时间,按上述情形(除【例 1-30】)发出商品,在商品发出时,即使会计上不确认收入实现,在计算所得税时也要进行相应的纳税调整。

【例 1-32】 承【例 1-28】,如电话程控设备送货单已于 10 月 25 日经对方确认签字,且注明电话程控设备金额为 800 000 元,安装费为 35 000 元。

(1) 10 月 25 日发出商品时,相关计算与会计分录如下。

应交增值税(销项税额) = $(800\,000 + 35\,000) \times 13\% = 108\,550$ (元)

调增计税所得额 = $800\,000 - 620\,000 + 35\,000 = 215\,000$ (元)

借:应收账款——中锐达公司	108 550
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	108 550

(2) 11 月 20 日安装完毕、检验合格时,编制会计分录如下。

借:应收账款——中锐达公司	835 000
贷:主营业务收入	800 000
其他业务收入	35 000

调减应纳税所得额 215 000 元。

【例 1-29】中,会计处理同上,发出商品时,编制会计分录如下。

借:应收账款——中锐达公司	9 880
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	9 880

调增计税所得额 = $76\,000 - 57\,000 = 19\,000$ (元)

(二) 商品零售企业兼营业务收入的核算

零售企业除经营商品购销业务外,有时还兼营其他业务,如修理、出租等业务。

1. 修理业务

零售企业兼营修理业务一般有以下两种情况。

(1) 只修理,不销售配件或材料。在这种情况下,对收取的修理费由修理人员或收款人员根据收款凭证填制内部缴款单,交财会部门,编制会计分录如下。

借:库存现金(银行存款)	
贷:其他业务收入	

(2) 修理且销售配件或材料。在这种情况下,按收到的修理收入(包括工、料),编制会

计分录如下。

借:银行存款(库存现金)

贷:其他业务收入

月末采用以存记耗的方式计算,并结转实际耗用材料或配件的成本,编制会计处理如下。

借:其他业务成本

贷:原材料

2. 出租业务

零售企业为了方便消费者,有时可将经营的商品如计算机、自行车等出租。企业出租商品业务应专门设置“出租商品”账户反映。收到的租金记入“其他业务收入”账户,出租商品成本摊销、发生的维护费用等记入“其他业务成本”账户。

【例 1-33】 2019 年 10 月,某百货商场将经营的自行车 50 辆出租,自行车单位进价为 650 元,单位售价为 900 元。(假设不考虑增值税)

(1) 出租自行车时,根据商品调拨单,做出如下会计处理。

借:出租商品——自行车	32 500
商品进销差价	12 500
贷:库存商品——运动器材柜	45 000

(2) 收取租金 5 000 元时,编制会计分录如下。

借:库存现金(银行存款)	5 000
贷:其他业务收入	5 000

(3) 假定出租商品摊销期为 10 个月,当月摊销 3 250 元,编制会计分录如下。

借:其他业务成本	3 250
贷:出租商品——出租商品摊销	3 250

(4) 假定归还时有 3 辆自行车损坏,作为报废处理,已摊销 600 元,编制会计分录如下。

借:出租商品——出租商品摊销	600
其他业务成本	1 350
贷:出租商品——自行车	1 950

(三) 商品进销差价的核算

采用售价金额法核算的零售企业商品销售成本是按零售价格(含税价)结转的,其“商品销售成本”账户的借方发生额并不是已销商品的采购成本。已销商品进价与售价的差额记录在“商品进销差价”账户中。因此,月末时,需要采用特定的方法,计算和结转已销商品的进销差价,并调整“商品销售成本”和“商品进销差价”账户,以确定已销商品的真实成本和经营成果。

商品零售企业计算已销商品进销差价的方法主要有实际进销差价算法、分柜组差价率推算法、综合差价率推算法三种。

1. 实际进销差价算法

实际进销差价算法是商品零售企业先计算出期末商品的进销差价,再倒挤出已销商品进销差价的一种方法。具体步骤如下。

第一步,期末由各营业柜组通过商品盘点编制“库存商品盘存表”。

第二步,根据各种商品的实存数量,分别乘以销售单价和购进单价,计算出期末库存商品的售价金额和进价金额,填制“商品盘存汇总表”。

期末商品进销差价、已销商品进销差价的计算公式为:

期末商品进销差价=期末库存商品售价金额-期末库存商品进价金额

已销商品进销差价=结账前商品进销差价账户余额-期末商品进销差价

【例 1-34】 大成商场采用实际进销差价算法核算进销差价,2019 年 10 月 31 日,根据各营业柜组的“库存商品盘存表”编制“商品盘存汇总表”,如表 1-5 所示。

表 1-5

商品盘存汇总表

部门:零售部

2019 年 10 月 31 日

单位:元

营业柜组	库存商品售价金额	库存商品进价金额	商品进销差价
食品柜	68 300	44 837	23 463
玩具柜	144 600	85 288	59 312
服装柜	658 900	372 262	286 638
合计	871 800	502 387	369 413

食品柜、玩具柜、服装柜结转前商品进销差价账户余额分别为 50 805 元、123 561 元和 567 150 元,计算本期已销商品进销差价如下。

食品柜已销商品进销差价=50 805-23 463=27 342(元)

玩具柜已销商品进销差价=123 561-59 312=64 249(元)

服装柜已销商品进销差价=567 150-286 638=280 512(元)

根据计算的结果,编制会计处理如下。

借:商品进销差价——食品柜	27 342
——玩具柜	64 249
——服装柜	280 512
贷:主营业务成本——食品柜	27 342
——玩具柜	64 249
——服装柜	280 512

采用实际进销差价算法计算的结果准确,但计算的工作量很大。这种方法适用于经营商品品种较少的零售企业,或需要反映其期末库存商品实际价值的零售企业。

2. 分柜组差价率推算法

分柜组差价率推算法是按各商品零售企业的营业柜组或门市部商品的比例,推算本期销售商品应推进销差价的一种方法。这种方法要求按营业柜组分别进行计算,其计算方法与综合差价率推算法相同,财会部门可编制“已销商品进销差价计算表”进行计算。

【例 1-35】 中发商场采用分柜组差价率推算法,2019 年 12 月 31 日有关各明细账户的资料如表 1-6 所示。

表 1-6 中发商场各明细账户的资料 单位:元

营业柜组	库存商品 A 的 账户余额	库存商品 B 的 账户余额	“主营业务收入” 账户本月发生额	结转前商品进销 差价账户余额
男装柜	573 600	66 040	318 400	163 530
女装柜	166 200	20 800	435 790	241 002
鞋帽柜	207 800	32 550	485 670	232 016
合计	947 600	119 390	1 239 860	636 548

根据资料,中发商场编制“已销商品进销差价计算表”,如表 1-7 所示。

表 1-7 已销商品进销差价计算表 单位:元

营业 柜组	库存商品 A 的账户 余额	库存商品 B 的账户 余额	“主营业务 收入”账户 余额	本期库存 商品合计额	结转前商品 进销差价 账户余额	差价 率/%	已销商品 进销差价	期末库存 商品进销 差价
	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+ (2)+(3)	(5)	(6)=(5) ÷(4)	(7)=(3) ×(6)	(8)=(5) -(7)
男装柜	573 600	66 040	318 400	958 040	163 530	17.07	54 350.88	109 179.12
女装柜	166 200	20 800	435 790	622 790	241 002	38.70	168 650.73	72 351.27
鞋帽柜	207 800	32 550	485 670	726 020	232 016	31.96	155 220.13	76 795.87
合计	947 600	119 390	1 239 860	2 306 850	636 548	—	378 221.74	258 326.26

根据相关信息,编制会计分录如下。

借:商品进销差价——男装柜54 350.88
——女装柜168 650.73
——鞋帽柜155 220.13

贷:主营业务成本——男装柜54 350.88
——女装柜168 650.73
——鞋帽柜155 220.13

在实际工作中,为了做到既简化计算手续,又准确地计算已销商品进销差价,往往在平时采取分柜组差价率推算法,到年末采用实际进销差价算法,以保证整个会计年度会计处理资料的准确性。

3. 综合差价率推算法

综合差价率推算法是依据全部商品的库存和销售比例推算本期销售商品应分摊进销差价的一种方法。具体计算方法如下。

(1) 计算本期商品的综合差价率。其计算公式为:

综合差价率= $\frac{\text{结转前商品进销差价账户余额}}{\text{期末库存商品账户余额} + \text{本期主营业务收入}} \times 100\%$

(2) 计算已销商品的进销差价。其计算公式为:

本期已销商品进销差价=本期商品销售收入×综合差价率

(四) 零售商品储存的核算

商品采购、储存、销售是确保零售企业正常运营的三个基本环节。零售企业商品储存环节的核算主要包括期末库存商品估价、商品调价、内部调拨、盘点溢缺及库存商品明细分类核算等内容。

1. 期末库存商品估价的会计处理

期末库存商品估价一般采用零售价格法。零售价格法是经营百货类零售企业广泛使用的一种期末存货估计方法。使用该方法需分别设置“库存商品——进价(成本)”和“库存商品——售价”明细账核算。其具体程序如下。

- (1) 平时购货时,同时按成本和零售价记录存货价值。
- (2) 期末,同时按成本和零售价计算可供销售存货总额。
- (3) 从按零售价计算的可供销售的存货总额中减去销售金额计算按零售价计算的期末存货价值。
- (4) 根据可供销售存货的成本和零售价计算成本比率,即成本对零售价的比率。
- (5) 用成本比率将按零售价计价的期末存货调整为按成本计价的期末存货。

【例 1-36】 富华商场使用零售价格法估算期末的商品成本,具体操作如下。

	存货的成本	存货的零售价
期初存货	800 000	1 400 000
加:本期购货净额	4 100 000	5 600 000
可供销售存货总额	4 900 000	7 000 000
减:本期销售额	6 000 000	
按零售价计算的期末存货	1 000 000	
成本比率 $(4\,900\,000 \div 7\,000\,000) \times 100\%$	70%	
期末存货的估计成本	700 000	

2. 商品调价的会计处理

商品调价是商品零售企业根据市场供需状况或国家物价政策对待售商品价格进行的上涨或下调。

(1) 价格调高或调低(但高于成本价)。由于售价金额法平时不记录商品的数量,因此企业在规定调价日的前一天营业结束后,由核价人员、财会人员会同营业柜组对调价商品进行盘点,按照实际库存数量,营业柜组填制“商品售价调整表”,财会部门将调价差额记入“商品进销差价”账户。具体处理方式如下。

- ① 调高售价时,借记“库存商品”账户,贷记“商品进销差价”账户。
- ② 调低售价时,借记“商品进销差价”账户,贷记“库存商品”账户。

【例 1-37】 大兴商场根据市场行情将珠宝柜的金银首饰从 2019 年 11 月 1 日起调整零售价,珠宝柜经过盘点后,编制商品售价调整表,如表 1-8 所示。

表 1-8

商品售价调整表

填报部门:珠宝柜

2019 年 11 月 1 日

单位:元

品 名	盘存数量/克	零售单价		调整单价差额		调高金额	调低金额
		新价	原价	增加	减少		
黄金首饰	12 000	290	270	20		240 000	
白银首饰	7 000	30	32		2		14 000
合计						240 000	14 000

财会部门收到珠宝柜转来的商品售价调整表,会计处理如下。

借:库存商品——珠宝柜

226 000

贷:商品进销差价——珠宝柜

226 000

(2) 商品削价(低于成本价)。商品削价是商品流通企业对库存中出现残损、变质的商品所做的降价处理。商品削价时,一般由有关营业柜组盘点数量后,填制“商品削价报告单”一式三联,报经有关领导批准后,进行削价处理。对商品削价后不含增值税的新售价低于可变现净值的处理如下。

① 根据削价减值金额调整期末账面价值,会计处理如下。

借:商品进销差价

贷:库存商品

② 增加计提存货跌价准备,会计处理如下。

借:资产减值损失——存货减值损失

贷:存货跌价准备

【例 1-38】 2019 年 6 月 20 日,大兴商场鞋帽柜发现 200 双运动鞋滞销,其原零售单价为 221 元,经批准削价后单价为 113 元,该运动鞋进价为 140 元,估计销售费用为 5 元,增值税税率为 13%;至当月,削价运动鞋销售 150 双,现金收入 16 950 元。

计算其可变现净值如下。

运动鞋削价后不含税售价=113×200÷(1+13%)=20 000(元)

运动鞋可变现净值=20 000-(5×200)=19 000(元)

运动鞋可变现净值低于成本的差额=140×200-19 000=9 000(元)

① 根据削价减少的售价金额调整其账面价值,编制会计分录如下。

削价减少的售价金额=(221-113)×200=21 600(元)

借:商品进销差价——鞋帽柜

21 600

贷:库存商品——鞋帽柜

21 600

② 根据可变现净值低于存货成本的差额计提存货跌价准备,编制会计分录如下。

借:资产减值损失——存货减值损失

9 000

贷:存货跌价准备

9 000

③ 登记销售收入,编制会计分录如下。

借:库存现金

16 950

贷:主营业务收入——鞋帽柜

15 000

应交税费——应交增值税(销项税额)

1 950

④ 结转其销售成本,编制会计分录如下。

借:主营业务成本——鞋帽柜	21 000
贷:库存商品——鞋帽柜	21 000

⑤ 转销其存货跌价准备,编制会计分录如下。

存货跌价准备=9 000×150÷200=6 750(元)

借:存货跌价准备	6 750
贷:主营业务成本——鞋帽柜	6 750

3. 商品内部调拨的会计处理

商品内部调拨是指商品零售企业在同一独立核算单位内部各实物负责小组之间的商品转移。商品内部调拨不作为商品销售处理,也不进行结算,只是转移各实物负责单位所承担的经济责任。

在调拨商品时,一般由调出部门填制“商品内部调拨单”一式三联,调出部门在各联上签章后,连同商品一并转交调入部门。调入部门验收无误后,在调入部门处签章,表示商品已收讫,然后调入部门与调出部门各留一联,作为商品转移的凭证,另一联交财会部门入账。会计处理如下。

借:库存商品——调入部门
贷:库存商品——调出部门

“库存商品”账户的总额保持不变。采取分柜组差价率推算法分摊已销商品进销差价的企业,还要相应调整“商品进销差价”账户。

4. 商品盘点溢缺的会计处理

零售企业对库存商品采取售价金额法进行会计处理时,库存商品明细分类账一般按营业柜组或门市部设置,平时只反映各营业柜组或门市部商品进、销、存的售价金额,不反映各种商品的结存数量。因此,只有通过期末实地盘点并计算出各种商品的售价金额及售价总金额,再与“库存商品”账户期末余额进行核对,才能确定各种商品的期末实存数量,确保账实相符。

商品盘点一般通过填制“商品盘点短缺溢余报告单”来反映账实相符情况。商品盘点溢余或短缺都是以商品的售价来反映的,因此在“商品盘点短缺溢余报告单”中要将其调整为进价金额。财会部门在商品短缺或溢余原因尚未查明前,将短缺或溢余商品的进价金额先转入“待处理财产损溢”账户,以确保账实相符,待查明原因后,再根据领导批示转入各有关账户。

(1) 库存商品盘盈的处理。商品零售企业清查盘点中发现库存商品盘盈,按该商品的市场价格或同类、类似商品的市场价格确定其实际成本,记入“待处理财产损溢”账户,经批准后冲减管理费用。

【例 1-39】 某零售企业在年终清查中盘盈库存商品 30 千克,估计进价为每千克 400 元,商品售价为每千克 500 元,经查属于商品收发计量错误。

① 根据盘存单调账,编制会计分录如下。

借:库存商品	15 000
贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	12 000

商品进销差价 3 000

② 根据批示处理,编制会计分录如下。

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	12 000
贷:管理费用	12 000

(2) 库存商品盘亏的处理。零售企业在清查盘点汇总时发现库存商品盘亏或毁损,其相应的成本及不可抵扣的增值税进项税额记入“待处理财产损溢”账户。经批准处理时,将盘亏数额减去由过失人或者保险公司等赔款和残料价值后,属于自然灾害造成的损失,计入当期营业外支出;属于其他正常损耗的,计入管理费用。

【例 1-40】 某零售企业在财产清查中盘亏库存商品,其售价为 3 000 元,进价为 2 000 元,经查部分原因属于保管员失职,其个人赔偿 1 000 元,其余部分作为正常损耗。

① 根据盘存单调账,编制会计分录如下。

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	2 260
商品进销差价	1 000
贷:库存商品	3 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	260

② 根据批示处理,编制会计分录如下。

借:其他应收款	1 000
管理费用	1 260
贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	2 260

此外,零售企业在期末或年度终了时对商品进行全面清查盘点,当发现商品成本低于其可变现净值时,应计提存货跌价准备。

模块四 商品流通企业与工业企业会计核算的比较

一、商品流通企业与工业企业会计核算的相同点

(一) 经营过程的相关性

工业企业是以生产商品为其主要经营内容,其主要经营过程是通过购进原材料,组织员工进行商品的加工生产,然后出售,取得收入,实现商品价值的增值。工业企业生产的产品最终要到达广大消费者手中,获得价值实现,一般都要通过商品流通企业这个商品流通中介来完成。在社会再生产“生产—交换—分配—消费”全过程中,工业企业处于第一环节。

商品流通企业的主要经济活动是组织商品流通,即商品的购进、销售、调拨和储存,将工业企业生产的商品从生产领域转移到消费领域,以促进生产发展和满足社会需要,从而实现商品的价值并获得利润。它主要完成的是社会再生产过程中的交换环节,即商品生产与消费的中间环节。

(二) 购销环节的共同性

商品流通企业与工业企业一样,都存在着采购和销售两个主要经营环节。对于商品(原

材料)的采购,两类企业的核算基本一致,购进存货按不含税的发票价加上合理的采购费用入账。增值税进项税额单独入账。

对于商品销售,都通过设置“主营业务成本”账户的方法核算已销商品的成本。商品流通企业无论是采用进价法核算,还是采用售价法核算,都必须在期末将商品成本调整为不含税的商品成本进行结转。

(三) 税务处理的一致性

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》规定:在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务,销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人为增值税的纳税人,应当依照本条例缴纳增值税。

按照该条例规定,只要在企业经营活动中发生采购、销售及货物移送等业务,都应缴纳增值税。因此,商品流通企业与工业企业都是增值税征税对象。此外,企业在发生增值税纳税义务时,会计处理都相同,即分别按“进项税”“销项税”“出口退税”“进项税额转出”“已交税款”等栏次进行明细核算。

二、商品流通企业与工业企业会计核算的不同点

虽然商品流通企业与工业企业都按《企业会计准则》及《小企业会计准则》进行会计核算,但是由于商品流通企业本身在经营、管理上具有自身的特点,因此商品流通企业会计与工业企业会计也有显著的差异。

(一) 成本核算的差异

工业企业以产品制造为中心,成本核算与管理在企业管理中占据重要的位置。会计核算时通过设置“生产成本”和“制造费用”两个成本类账户进行成本的归集、分配。其购进材料必须经过加工成为商品后才能出售并转化为销售成本,从收入中获得价值补偿。

商品流通企业不生产产品,不存在产品生产成本的结转计算问题。商品流通企业会计以商品流通业务为中心,对商业资本的筹集、投资、运营和管理等业务进行会计处理。

商品流通企业不设置“生产成本”和“制造费用”账户,当然也不存在生产成本的不同计算及结转方法。商品流通企业与工业企业的成本走向分别如图 1-4、图 1-5 所示。

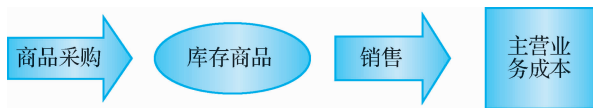


图 1-4 商品流通企业的成本走向

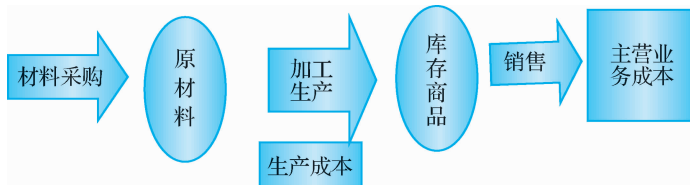


图 1-5 工业企业的成本走向

（二）存货核算的差异

1. 计价方法的差异

工业企业存货核算主要包括原材料、辅助材料、半成品、库存商品等内容，其核算方法一般采用实际成本法，具体计价可采用先进先出法、加权平均法等，也可采用计划成本法，通过增设“材料成本差异”账户和“产品成本差异”账户在期末进行调整，最终获得已消耗材料或销售产品的实际成本及期末存货成本。

批发企业商品存货的核算一般采用进价法核算，其存货核算采用实际成本法，由于其进货比较频繁，所以进货费用处理工作量较大。

零售企业商品存货的日常会计处理可以采用售价金额法，即按照商品的售价在“库存商品”账户下进行会计处理，商品售价与进价之间的差额通过“商品进销差价”账户来进行，期末再将进销差价在已销商品与期末结存商品之间进行分配，以确定本期销售商品成本与期末结存商品的成本。

2. 存货核算详细程度的差异

一般来说，工业企业中的存货种类不太多，但每一种存货的数量较大，其存货核算一般可以按存货的具体名称或种类设置二级明细账户，最多三级明细账户就可以了。

商品流通企业主要经营内容就是销售商品，其商品存货往往品种繁多，价格差异大，因而保管、计量等具体情况都不相同。商品流通企业在经营中一般都按大类进行分区域销售，如服装区、食品区、玩具区等。商品流通企业的会计核算如要按工业企业那样进行品种法明细核算，几乎是不可能的，所以一般可以采用先按大类设二级明细账户，再按品种或小类设三级明细账户，必要时还可继续细分的方法进行核算，如设置“库存商品——服装区——男装柜”账户进行核算。

（三）营业费用核算的差异

对于商品销售，工业企业通过设置“销售费用”进行核算，其核算内容主要包括为产品销售所发生的广告、装运、专设销售机构及人员的各项费用。其中，固定资产折旧费用、营销人员的薪酬费用所占的比例并不大。

商品流通企业作为服务行业，其面对的是广大消费者。首先，必须为顾客提供一个良好的购物环境，这就需要占用位置较好、面积较大的营销场所并进行必需的装修。其次，商品销售的实现又主要通过柜面营销职员的工作。因此，经营场所的固定资产折旧费或租金，以及营销职员的薪酬一般都比较大大。这些费用因具有固定费用的性质，所以一般不能直接计入主营业务成本。商品流通企业通过设置“销售费用”账户进行核算，计入当期损益。而广告、装运等营销费用在“销售费用”中占比相对较小。



引例解析

科迅公司与中信公司的账务处理如表 1-9 所示。

表 1-9

科迅公司与中信公司的账务处理

科迅公司采用自购自销方式	中信公司采用委托包销方式
(1) 收到代销商品。	借:委托代销商品 510 000
借:受托代销商品——手机 720 000	贷:库存商品——手机 510 000
贷:应付账款 720 000	借:银行存款 813 600
(2) 销售商品。	贷:主营业务收入 720 000
借:银行存款 1 017 000	应缴税费——应交增值税(销项税额) 93 600
贷:主营业务收入 900 000	借:主营业务成本 510 000
应缴税费——应交增值税(销项税额) 117 000	贷:委托代销商品 510 000
(3) 结转成本。	
借:主营业务成本 720 000	
贷:受托代销商品 720 000	
(4) 结转商品款。	
借:应付账款 720 000	
应缴税费——应交增值税(进项税额) 93 600	
贷:银行存款 813 600	
科迅公司采用收取手续费方式	中信公司采用支付手续费方式
(1) 收到商品。	借:委托代销商品 510 000
借:受托代销商品 900 000	贷:库存商品——手机 510 000
贷:应付账款 900 000	借:应收账款 1 017 000
(2) 销售商品。	贷:主营业务收入 900 000
借:银行存款 1 017 000	应缴税费——应交增值税(销项税额) 117 000
贷:应付账款 900 000	借:银行存款 891 000
应缴税费——应交增值税(销项税额) 117 000	销售费用 135 000
借:应付账款 900 000	贷:应收账款 1 026 000
贷:受托代销商品 900 000	借:主营业务成本 510 000
借:应付账款 900 000	贷:委托代销商品 510 000
应缴税费——应交增值税(进项税额) 117 000	
贷:银行存款 891 000	
主营业务收入 126 000	

自购自销方式收益 = $(900\,000 - 720\,000) \times (1 - 25\%) = 135\,000$ (元)

收取手续费方式收益 = $135\,000 \times (1 - 25\%) = 101\,250$ (元)

由此可知,自购自销方式产生的收益大于收取手续费方式产生的收益,所以作为科迅公司财务主管将会采用自购自销方式。

结论:自购自销方式与委托包销方式的差异如下。

(1) 受托方有无定价权限的不同。自购自销方式下,商品的售价是由委托方自行确定。而收取手续费方式下,委托方无定价权限。

(2) 受托方确认收入的时间不同。自购自销方式下,受托方在卖出商品时即可确认收入。而收取手续费方式下,受托方在有权收取手续费时确认收入。

(3) 受托方的收入方式不同。自购自销方式下,视为自有商品的销售,以价差方式赚取收益,而收取手续费方式,则以手续费方式认定收入。



能力测试

一、单项选择题

- 商品流通企业采用售价法核算条件下,“库存商品”账户的借方记()。
 - 商品购进价(不含税)
 - 待售商品预计销售价(含税)
 - 待售商品预计销售价(不含税)
 - 商品购进价(含税)
- 批发企业采用进价法核算时,“库存商品”账户的贷方记()。
 - 商品购进价(不含税)
 - 待售商品预计销售价(含税)
 - 待售商品预计销售价(不含税)
 - 商品购进价(含税)
- 数量进价法与数量售价法在核算中的主要差异是()。
 - 前者设置“商品进销差价”账户
 - 后者设置“商品进销差价”账户
 - 前者“库存商品”账户的借贷方都记售价
 - 后者“库存商品”账户的借贷方都记进价
- 在赊销商品条件下,企业因提前(在合同约定的收款期前)收回货款而给予买方企业在结算金额上的优惠(扣除)是指()。
 - 销售折扣
 - 销售折让
 - 商业折扣
 - 现金折扣
- 企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予买方的打折是指()。
 - 销售折扣
 - 销售折让
 - 商业折扣
 - 现金折扣
- 介于总账与明细账之间的二级账户是()。
 - 库存商品明细账
 - 库存商品类目账
 - 库存商品分类账
 - 库存商品登记簿
- 商品流通企业与工业企业会计核算的核心区别在于()。

- A. 企业经营过程的差异
 - B. 企业资金运动的差异
 - C. 企业经营场所的差异
 - D. 商品(产品)销售对象的差异
8. 商品流通企业与工业企业会计核算中都用到“库存商品”账户,该账户在两类企业中的核算内容与方法()。
- A. 完全相同
 - B. 基本一致
 - C. 完全不同
 - D. 不确定
9. 商品流通企业的固定资产折旧分为经营用折旧和管理用折旧,经营用折旧计入()。
- A. 主营业务成本
 - B. 管理费用
 - C. 销售费用
 - D. 其他业务成本
10. 对于收取代销手续费的业务,商品销售所取得的款项计入()。
- A. 主营业务收入
 - B. 其他业务收入
 - C. 应付账款
 - D. 预收账款
11. 我国商品销售标价一般是按总价,即()。
- A. 向消费者收取的总计款项
 - B. 不含税的销售总额
 - C. 价税总额
 - D. 不确定
12. 当企业发生现金折扣时,应记入()。
- A. “主营业务收入”账户的借方
 - B. “主营业务成本”账户的借方
 - C. “管理费用”账户的借方
 - D. “财务费用”账户的借方
13. 批发企业直运商品销售,由于不办理商品入库,所以通过设置()账户核算。
- A. “在途物资”
 - B. “库存商品”
 - C. “在途物资”和“库存商品”
 - D. “在途物资”和“库存现金”
14. 在商品价格走低趋势下,商品流通企业采用()更符合谨慎性原则要求。
- A. 先进先出法
 - B. 后进先出法
 - C. 加权平均法
 - D. 实际成本法
15. 在世界原材料成本上涨的趋势下,如存货核算采用后进先出法,更能体现谨慎原则的是()。
- A. 工业企业
 - B. 商品流通企业
 - C. 两类企业结果相同
 - D. 不确定
16. 批发企业发生异地购进商品短缺时,如为正常损耗应计入()。
- A. 销售费用
 - B. 管理费用
 - C. 主营业务成本
 - D. 库存商品
17. 已经计提存货跌价准备的商品发生价值上涨时,应()。
- A. 在原已提跌价准备金额内冲回
 - B. 按价值上涨金额冲减已提跌价准备
 - C. 调增“库存商品”账户
 - D. 不做处理

18. 商品销售成本的计算可以采用逆算成本法,其操作方法是()。
- A. 根据商品期初结存、本期购进和销售计算出期末存货,从而确定已销商品成本
- B. 根据商品期初结存、本期购进和期末盘点结存数倒挤出本期销售数,从而确定已销商品成本
- C. 根据商品期初结存、期末盘点和本期销售发出计算确定已销商品成本
- D. 对于商品的购进、发出都在账簿逐笔记录,期末计算已销商品成本
19. 商品流通企业核算主营业务收入的内容包括()。
- A. 自营销售商品收入(不含税)
- B. 修理修配业务收入
- C. 委托代销收入(只收取代销费用情形)
- D. 员工违规罚款

二、多项选择题

1. 商品流通企业进行存货计价可采用()。
- A. 进价金额核算
- B. 售价金额核算
- C. 数量进价金额核算
- D. 数量售价金额核算
2. 采取数量进价金额法核算的批发企业为了加强对库存商品的管理和控制,正确反映期末库存商品余额与已销商品成本,一般实行()核算。
- A. 库存商品总账
- B. 库存商品类目账
- C. 库存商品分类账
- D. 库存商品明细账
3. 商品流通企业设置“销售费用”账户核算企业运营过程发生的各种固定性经营费用,其内容包括()。
- A. 经营用固定资产折旧
- B. 营销人员薪酬
- C. 经营场地租金
- D. 经营场所水电费等直接费用
4. 商业零售企业进货费用的处理方法是()。
- A. 先通过“物资采购”账户归集,期末分配计入采购成本
- B. 直接计入商品采购成本
- C. 当业务发生少、费用较小时,可直接计入销售费用
- D. 直接计入主营业务成本
5. 零售企业发生商品削价时,根据不同情况的会计处理方法有()。
- A. 当削价后的可回收净值低于商品账面价值时,应计提存货跌价准备
- B. 当削价后的可回收净值大于或等于原账面价值时,应调整库存商品的账面价值
- C. 售价法条件下,削价后可回收净值大于原账面价值时,只调整库存商品的账面价值
- D. 进价法条件下,削价后可回收净值大于原账面价值时,调整库存商品的账面价值
6. 采用数量金额法核算存货,库存商品账簿的设置应选用()。
- A. 三栏式账页
- B. 多栏式账页
- C. 数量金额式明细账
- D. 三栏式总账

7. 商品零售企业计算已销商品进销差价的方法主要有()。
 - A. 实际进销差价计算法
 - B. 分柜组差价率推算法
 - C. 综合差价率推算法
 - D. 毛利率推算法
8. 发生商品内部调拨时,处理方法有()。
 - A. 总账不做处理
 - B. 在“库存商品——××部门”明细账间转账
 - C. 分柜组核算进销差价时,还要对“商品进销差价——××部门”明细账进行转账
 - D. 不做会计处理
9. 零售企业在清查盘点汇总时发现库存商品盘亏或毁损,经批准处理的账务处理是()。
 - A. 有过失人或者保险公司等赔款的,计入其他应收款或银行存款
 - B. 残料价值应冲抵损失
 - C. 属于自然灾害等意外损失部分,计入当期营业外支出
 - D. 属于正常损耗的,计入管理费用
10. 以售价金额核算的零售企业,其购进商品入库时,商品进销差价包含()。
 - A. 商品售价(含税)减进价(含税)
 - B. 商品售价(含税)减进价(不含税)
 - C. 销项税
 - D. 销售毛利
11. 除以下()情形外,商品流通企业发生商品转让应该确认销售收入。
 - A. 主要风险与报酬没有转移给买方
 - B. 与交易相关的经济利益能否流入企业不确定
 - C. 商品的收入与成本尚不能可靠计量
 - D. 货物已转移,办理完相关手续,没有取得货款
12. 批发企业从异地购进商品,采用发货制和托收承付结算方式。在承付货款和商品验收过程中,如发现发票和商品与合同规定的品种、规格、数量、质量不符,按合同规定,有权拒收全部或部分商品,会计处理。以下说法正确的有()。
 - A. 货款未付,不处理
 - B. 货款已承付,将拒收商品的金额和运杂费从“在途物资”账户和“销售费用”账户转入“应收账款”账户
 - C. 将拒收商品作为代管处理
 - D. 做商品退货处理
13. 商品流通企业主营业务成本的核算内容不包括()。
 - A. 销售商品的增值税
 - B. 销售商品的运输费
 - C. 销售商品的进价成本
 - D. 销售人员的薪酬
14. 已经计提存货跌价准备的商品若发生价格上涨,应()。
 - A. 在原已提跌价准备金额内冲回
 - B. 按价值上涨金额冲减已提跌价准备
 - C. 调整“商品进销差价”账户

D. 保持“库存商品”账户金额不变

三、判断题

1. 商品批发企业一般采用售价金额法进行核算。 ()
2. 商品零售企业一般采用数量售价金额法进行核算。 ()
3. 商品批发企业异地采购时,发生拒付货款或退货的会计处理方法是一样的。 ()
4. 批发企业发生购货补价或退价时,即可按追加购货或退货业务办理。 ()
5. 异地采购且采取托收承付结算方式,只要买方承诺付款,即可确认购销实现,买卖双方应该确认购货和销售业务。 ()
6. 期末存货的计价一般按成本与可变现净值孰低法确认,其中可变现净值为现行市价。 ()
7. 计提存货跌价准备是谨慎性原则的具体体现。 ()
8. 商品零售企业期末结转已销商品成本时,需计算和结转已销商品的进销差价。 ()
9. 商品批发企业需要设置“商品进销差价”账户核算商品采购成本与售价的差额。 ()
10. 发生现金折扣时,企业直接减记“主营业务收入”账户。 ()
11. 企业发生库存商品盘亏或毁损,应按商品成本贷记“库存商品”,借记“待处理财产损溢”账户。 ()
12. 批发企业因其进货业务具有交易次数少、单笔交易金额大、异地交易比重大等特点,所以发生的采购进货费用可直接摊入采购成本。 ()
13. 不管采用哪种代销模式,受托方都要设置“委托代销商品”账户进行库存商品的核算。 ()
14. 对于存货的期末计价,工业企业与商品流通企业的处理方法基本一致。 ()
15. “销售费用”账户在工业企业与商品流通企业中核算的内容完全相同。 ()

四、业务处理题

(1) 某批发企业期初库存商品 10 件,单位进价成本 5 000 元,已计提存货跌价准备 3 000 元。该商品于当期全部售出,单位售价为 5 500 元,不考虑其他费用及税金,结转其销售成本。

(2) 利民批发公司采用成本与可变现净值孰低法进行期末存货计价,其库存 A、B 两种存货的成本分别为 47 万元、24 万元。经测算,A、B 存货的期末可变现净值分别为 35 万元、20 万元,该公司“存货跌价准备”账户期末余额为贷方 80 000 元,调整其账户余额。

(3) 上海兴发运动器材批发公司向本地康达自行车厂购进自行车 300 辆,单价 1 500 元,增值税税率为 13%,仓库部门验收入库,根据增值税专用发票入账。

(4) 某商业批发公司从外地购进男装一批 1 000 件,单价 350 元,增值税税率为 16%。供货方代垫铁路运费 500 元,货款采用托收承付方式结算。已收到银行转来的托收凭证及运费清单,货未到。

(5) 月末,财会部门收到仓库部门的商品验收入库单,暂估商品进价 35 000 元,发票等

单证未到。

(6) 根据合同,正大商贸公司通过转账方式向供应商预付商品采购款 45 000 元。

(7) 2019 年 12 月 31 日,某批发企业库存商品的账面余额为 50 万元,存货跌价准备为贷方余额 7.5 万元,可变现净值为 50 万元,冲回已提存货跌价准备。

(8) 上海华联公司是一家零售企业,2019 年 12 月 3 日向外地某制造商购入棉被 100 床,进价为 360 元/床,价款为 36 000 元,增值税额为 4 680 元;发生运杂费 690 元,其中运费发票金额 400 元,准予抵扣进项税额 28 元,每床棉被含税零售价 565 元,验收入库;采用银行汇票方式结算货款。

(9) 2019 年 10 月 10 日,红利超市从上海某厂购进特级卫生纸 1 000 提,每提进价 15 元,售价 20 元,商品已经入库。10 月 15 日,收到厂方的更正发票,该卫生纸为简装,每提为 12 元,售价为 16 元,应退货款 3 000 元,增值税 390 元。

(10) 某商场收到某鞋业制造商委托代销运动鞋一批 500 双,成本价为 80 元/双,售价为 140 元/双。协议为厂方定价,本商场负责代销,按销售额的 10%收取代销费用。至月底某商场已销售 360 双,代销清单及货款(扣除代销手续费后)已转交生产商。

(11) 某超市月末盘点,“商品盘点短缺溢余报告表”显示,奶制品过期变质一批,售价 565 元(含税),采用综合差价率核算商品进销差价,综合差价率为 30%;经查,该商品变质属正常损耗。

(12) 月初,红利超市冲回上月末验收入库商品暂估进价 22 600(含税)元,增值税税率为 13%。

(13) 某批发企业收到中旺商场退回不合格商品一批,价税合计 4 520 元,经申请开出红字增值税专用发票并办理退款;商品验收入库。

(14) 合众百货 2019 年 10 月汇总全月各柜组销货款(含税):百货柜 653 646 元,食品柜 336 077 元,服装柜 1 234 720 元,月末按售价(含税)转销库存商品,并一次计算已销商品增值税销项税额。分柜组差价率分别为百货柜 30%,食品柜 35%,服装柜为 80%。结转商品进销差价。

(15) 2019 年 3 月 31 日,某批发公司累计全月进货费用 34 000 元,A、B、C 三种商品进货费用所占比例分别为 20%、45%、35%,采用全月一次分摊进货费用处理,假定都取得运输发票,按 7%计算进项税额。

要求:根据上述经济业务编制会计分录。