

流通节奏,因此也就比较容易成为少数生产企业调节利润的手段。从会计实务的角度来说,压货的经济实质就是提前确认营业收入,误导报表使用者对生产企业未来经营业绩趋势的判断;而且随着压货量的增加,未来分销费用金额也会很大且具有不确定性。因此,在分销模式下,不能简单地产品销售时直接确认营业收入,对压货部分的已售产品应当按照现代会计理论递延确认营业收入。事实上,在一些生产企业的内部绩效考核中,已经把经销商新增的库存产品作为减项剔除出去。

### 三、分销模式下营业收入的具体核算

理论上,对已售但仍需要发生分销费用的经、分销商库存中的产品,生产企业都应该递延确认营业收入。但由于分销商大都具有广泛性和不确定性,精确地将分销商仓库中的已售产品准确、及时地统计出来难度较大。相比较而言,生产企业掌握着已售产品在经销商仓库中的进、销、存动态,因此,笔者建议将具有相对稳定的经销商期末持有的已售产品纳入调整范围,即只递延确认在经销商仓库中新增已售产品的营业收入。

在界定经销商正常周转的产品库存与生产企业期末压货时,笔者认为区分的原则应是在分销政策实施后,每年经销商规模化新增产品存货即为压货。具体计算公式为:

压货金额=期末经销商库存金额-上年经销商库存金额  
× 规模化系数

其中:规模化系数=本期营业收入总额/上年同期营业收入总额

具体会计处理如下:

生产企业将其产品销售给经销商时,先按正常销售确认

营业收入;期末计算压货量,编制调整会计分录:

借:主营业务收入

贷:主营业务成本

营业税金及附加

递延收益

此外,相关会计处理还需注意以下几个方面:第一,零库存是现代企业经营管理的理想境界,如果经销商期末库存产品低于年初库存水平,在结转递延收益时应以余额转至0为限;第二,根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)第一条第(一)款,已售产品的所得税纳税义务已经发生,因此,这里还存在一个可抵扣性暂时性差异,需要确认递延所得税资产;第三,改变营业收入确认时点本属于会计政策变更,但考虑到有些生产企业的分销政策由来已久,追溯起来比较困难,而且这项追溯调整可能导致生产企业尤其是上市公司近年来的业绩大幅波动,所以可以允许此会计政策变更不做追溯调整;第四,如果年底压货只是给予经销商额外折让,即使不是分销模式,也应视同分销模式进行会计处理。

笔者认为,如此会计处理至少具有以下优点:一是可以有效避免生产企业为冲业绩期末向经销商大量压货,人为调节利润;二是将实际发生的渠道分销费用与主营业务收入在同一会计期间确认,提高收入费用配比的合理性,避免了以前计提销售费用不够准确的问题;此外,由于生产企业压货多采用赊销方式,递延确认营业收入可以真实地反映当期经营活动现金净流量与营业利润的关系,真实地反映生产企业经营利润的质量。■

(作者单位:海南亚洲制药有限公司)

责任编辑 武献杰

### ● 简讯

## 大中型企事业单位总会计师素质提升工程启动

不久前,财政部印发《关于实施大中型企事业单位总会计师素质提升工程的通知》(财会[2013]5号),《通知》指出,从2013年起,财政部拟分期分批对全国大中型企事业单位总会计师(含行使总会计师职责的财务总监,下同)进行轮训。每年计划培训8000人次。其中,每年培训计划单列市及省级以上(含省级)国资委管理的国有大中型企业,国有金融企业总行、总公司、省级分支机构和事业单位总会计师(含省级高端会计人才)4000人,每期脱产培训时间为2周;培训其他大中型企业总会计师4000人,每期脱产培训时间为1周。培训地点为北京、上海、厦门国家会计学院。

大中型企事业单位总会计师素质工程是《会计行业中长期人才发展规划(2010—2020年)》所规划的六大重点会计人才工程之一,旨在加快提升我国大中型企事业单位总会计师职业化、专业化和国际化水平,培养造就一大批具有全球战略眼光、市场开拓精神、管理创新能力和责任感的高水平的总会计师人才队伍,促进经济社会又好又快发展。为此,该工程的培训内容以服务经济社会发展为核心,着重讲授现代企事业单位管理的新政策、新知识和会计改革与发展的新成果。具体培训课程由国家会计学院进行开发。

(本刊记者)