

# 外贸企业出口销售收入的确认



□ 夏鹏 夏淑菊

外贸企业面向两个市场(国内、国际),使用两种货币(人民币、外币)的业务性质,使其具有经营周期长、业务流程复杂、业务运作手续繁杂、交易方式和结算方式多样、经营风险较大等不同与一般商品流通企业的业务特点。与其业务的复杂性相联系,外贸企业的会计核算也较为复杂,而且往往缺乏统一的规范。其中出口销售收入的确认是难点之一,笔者拟对这一问题发表一点管锥之见。

## 一、关于外贸企业收入确认的现行规定

### (一)收入准则和企业会计制度

销售商品的收入只有同时符合如下4个条件时,才能确认:

- 1、企业已将商品所有权的主要风险和报酬转移给购货方;
- 2、企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出商品实施控制;
- 3、与交易相关的经济利益能够流入企业;
- 4、相关的收入和成本能够可靠地计量。

条件1和条件2是用来判断销售商品的交易是否真正完成的标准。所谓商品所有权上的风险,主要是指商品所有者承担该商品价值发生损失的可能性;所谓商品所有权上的报酬,主要是指商品所有者预期可获得的商品中包含的未来经济利益。条件3是用来判断销售价款是否能够收回。主要根据企业以前与买方交往的直接经验,或从其他方面取得的信息,或政府的有关政策来判断。如在不能确定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出的情况下,企业就不能确认收入,直至这一不确定因素消除为止。条件4则是体现收入与成本配比原则的要求。收入不能可靠地计量,便不可能对其进行确认;同时,为获得该收入而发生的成本(费用)不能可靠地计量,也就不能确认收入。

为便于企业实务操作,根据以上确认条件,结合不同的销售方式,收入准则和企业会计制度做出了如下具体规定:

1、采用直接收款方式销售商品,在实际收到货款或取得收取货款的凭证时,作为收入的实现。

- 2、分期收款销售,按合同规定的收款日期确认收入。
- 3、代销商品,委托方在收到受托方的代销清单时确认收入。
- 4、交款提货销售,在收到货款并将发票账单和提货单交给买方后确认收入。
- 5、预收货款销售,在商品、产品发出时确认收入。
- 6、托收承付结算方式销售,在商品、产品已经发出,并将发票账单提交银行办妥委托收手续后确认收入。
- 7、出口销售,按离岸价(FOB)成交时,商品被搬运到车船或其他运载工具上,即表示商品所有权的风险(和报酬)已经转移,收入可以确认,确认的收入金额为合同注明的离岸价格;按工厂交货价格(EXW,准则为DAF)成交时,商品在卖方工厂交货时,即表示商品所有权上的风险和报酬已经转移,收入可以确认,确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格;按到岸价(CIF)和成本加运费价格(CFR,准则为C&F)成交时,均应在商品被运送到买方指定地点时(即表示商品所有权上的风险和报酬已经转移),确认收入,收入的确认金额分别为到岸价和成本加运费价格。

### (二)商品流通企业财务制度

商品销售收入应在同时满足如下2个条件时,才能确认:

- 1、商品已经发出;
- 2、已经取得货款或取得索取货款的权利。

将这一标准融于企业业务实践中,具体规定如下:

- 1、采用直接收款方式销售商品,在实际收到货款或取得收取货款的凭证时,作为收入的实现。
- 2、采用托收承付或委托银行收款结算方式销售商品,在发出商品并办妥委托收手续时,作为收入的实现。
- 3、采用分期收款方式销售商品,应按合同约定的收款日期作为收入的实现。
- 4、采用预收货款方式销售商品,在商品发出时作为收入的实现。
- 5、委托其他单位代销的商品,以收到代销单位的代销清单时,作为收入的实现。

6、在交款提货的情况下,如货款已经收到,只要账单和提货单已经交给买方,不论商品是否发出,都应作为收入的实现。

7、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作为收入的实现。预收货款不通过银行交单的,以取得上述提单、运单后,作为收入的实现。援外出口以取得铁路联运运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,作为收入的实现。

8、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,作为收入的实现;合同规定对国内实行单到结算的,凭国外账单向订货单位开出结算凭证,作为收入的实现;库存进口商品,凭出库单向用户开出结算凭证,作为收入的实现。

出口商品的销售收入,一律以离岸价(FOB)为基础。

## 二、外贸企业出口销售收入确认之管见

### (一)出口销售收入确认的时点

国际贸易中,货物风险的转移常常是先于所有权的转移。尤其是FOB、CFR、CIF均是象征性交货,当出口货物越过船舷之后,即完成了交货任务,货物的风险也随之转移给了买方。但商品所有权尚未转移,代表商品所有权的物权凭证——提单或运单仍在出口企业手里,只有向银行办理交单后,即包括提单或运单在内的全套出口单证交给银行后,商品所有权才最终转移。在所有权最终转移之前,虽然商品所有权上的主要风险已经转移,但对进口方来说,在出口方尚未将提单等出口单据交给银行时,进口方就不能取得凭以提货、获得收益的权利。也即是说,商品所有权上的报酬尚未转移,不完全符合收入确认的第1个条件。而对出口方来说,如在国际贸易最常用的信用证方式下,由于单证相符

是银行议付的必备条件,因此如果不能取得提单等出口单据或者在其将提单等出口单据交给银行之前,就不能取得收取货款的权利。也就是说,不能保证与交易相关的经济利益能够流入企业,不符合收入确认的第3个条件。有鉴于此,笔者认为收入准则在风险转移即交货时确认收入的规定是不正确的。出口销售收入确认的时点,应采取商品流通企业财务制度的规定,在取得出口单据并向银行办理交单后,再作为收入的实现。

外贸企业确认收入时还应结合不同的结算方式。如采用L/C等无风险方式的出口销售,可及时确认收入;采用汇款方式结汇的,应于款到后确认收入;采用D/P、D/A结算方式的,应分别将收到货款和买方承兑日期作为收入的确认时间。

### (二)出口销售收入确认的金额

至于出口销售收入的确认金额,出口业务中支付的国外运费、保险费、佣金是企业的费用性支出,应计入企业的当期费用项目。对此,笔者认为商品流通企业财务制度对于出口销售收入一律以FOB价为基础,将应归于费用的项目作为收入的冲减项目处理,虽然可以将出口销售收入统一到净收汇口径,便于对企业出口创汇业绩进行考核,但同时也混淆了会计要素的分类,影响了企业账务记录的客观性和真实性,是不正确的。出口销售收入的确认金额,应采取收入准则的规定,按企业与购货方签订的合同(协议)金额或双方接受的金额确定。具体如下:按离岸价(FOB)成交的,确认的收入金额为合同注明的离岸价格;按工厂交货价格(EXW)成交的,确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格;按到岸价(CIF)和成本加运费价格(CFR)成交的,收入的确认金额分别为到岸价和成本加运费价格。

(作者单位:《对外经贸财会》编辑部 湖北黄冈市委党校)

责任编辑 季建辉

## ·简讯·

# 关于2003年外商投资企业联合年检有关工作的通知

为做好2003年全国外商投资企业联合年检工作,继续贯彻执行《关于对外商投资企业实行联合年检的实施方案的通知》([1998]外经贸资发938号)精神,国家对外贸易经济合作部、国家经贸委、财政部、海关总署、国家税务总局、国家工商行政管理总局、国家外汇管理局近日发布了《关于2003年外商投资企业联合年检有关工作的通

知》。通知要求,各地要加大外商投资企业联合年检的宣传力度,努力提高企业的参检率;杜绝“搭车年检”现象,加强对基层联合年检工作的指导;加强联合年检各部门之间的沟通和配合;加强对中介机构的管理,规范会计师事务所等中介机构的行为;及时清理和注、吊销“三无企业”;除工商行政管理机关仍按原标准收费外,联合年检各部门不得增加新的收费;为提高联合年检办公效率、减轻企业负担,2003年在安徽、北京、上海、深圳等地开展外商投资企业网上联合年检的试点工作;加强对联合年检工作人员的培训等。外商投资企业联合年检的工作时间为2003年3月1日至5月31日。

(本刊通讯员)