



进出口贸易会计核算讲座



第二章 出口贸易核算

韩家煊 傅自应

第三节 自营出口销售的核算

五、自营出口核算的程序和帐务处理

根据上述自营出口销售收入和销售进价的核算，兹将主要帐务处理的会计分录，分别例示于后。

1. 托运及出口

(1) 对日本出口甲商品一批，业务部门开出商品出仓凭证，连同出口发票等单据，通过储运部门向外运公司办理托运，财会部门凭出仓凭证作如下分录：

借：待运和发出商品 40 000.00

贷：库存出口商品——甲商品 40 000.00

(2) 收到有关部门送来已向银行交单的出口发票副本，在与上述出仓凭证的内容核对完全相符后，根据发票内容：CIF大阪7 500美元，扣除出口佣金4%，计300美元后，销售货款净额7 200美元，按当日美元银行买入价（100美元=371.27人民币）折合人民币，作如下分录：

借：外汇帐款结算——A客户 26 731.44

贷：自营出口销售——甲商品 27 845.25

贷：自营出口销售——甲商品 1 113.81

同时结转成本：

借：自营出口销售 40 000.00

贷：待运和发出商品 40 000.00

(3) 收到银行通知，上述应收外汇货款收妥结汇。根据银行水单（当日美元银行买价100美元=371.47人民币）作如下分录：

借：银行存款 26 745.84

贷：外汇帐款结算——A客户 26 731.44

贷：结汇差价收支

14.40

同时，贷：外汇收入

USD7 200.00

2. 支付及预估国外费用

(1) 收到外运公司定额费用结算清单及劳务费结算单，共计560元，通过银行办理转帐结算，作如下分录：

借：商品流通费

560

贷：银行存款

560

(2) 收到外轮公司开来海运运费428美元结算单，按当日美元银行卖价（100美元=373.14人民币）折人民币支付，作如下分录：

贷：自营出口销售——甲商品 1 597.04

贷：银行存款

1 597.04

同时，贷：外汇收入

USD428.00

(3) 上述出口业务，根据合同规定按发票总额10%投保，中国人民保险公司规定应收的费率为0.68%，计收保险费53.86美元。凭保险公司结算单，按当日美元银行卖价（100美元=673.14人民币）折合人民币支付，作如下分录：

贷：自营出口销售——甲商品 200.97

贷：银行存款

200.97

同时，贷：外汇收入

USD53.86

(4) 应付累计佣金，如能认定到具体商品上的，作如下分录

贷：自营出口商品——甲商品

300

贷：自营出口商品——乙商品 200

贷：自营出口商品——丙商品 100

贷：外汇帐款结算——中间商 600

如无法认定到具体商品上，改作如下分录：

借：累计佣金收支 600.00

贷：外汇帐款结算——中间商 600.00

(5) 年终决算时，如查明有应付未付国外运费折人民币1600元，保险费200元，佣金150元，应预估作如下分录：

贷：自营出口销售——商品运费 1600.00

贷：自营出口销售——商品保险费 200.00

贷：国内帐款结算 1800.00

另作

贷：自营出口销售——商品佣金 150.00

贷：外汇帐款结算——应付佣金 150.00

(6) 次年初，实际支付上述预估费用折人民币为国外运费1650元，保险费180元，佣金150元，分别作如下分录：

借：国内帐款结算——预估应付运保费 1600.00

贷：银行存款 1650.00

贷：自营出口销售——调整上年度收支 50.00

借：国内帐款结算——预估应付运保费 200.00

贷：银行存款 180.00

贷：自营出口销售——调整上年度收支 20.00

借：外汇帐款结算——应付佣金 150.00

贷：银行存款 150.00

以上运费、保险费、佣金，按实际支付的外币金额，作“外汇收入”的冲减分录（用红字贷记）。

3. 退关及销货退回

(1) 商品出仓后，如因故未能出口，商品被重新运回仓库，凭有关进仓单，作如下分录：

借：库存出口商品——甲商品 40 000.00

贷：待运和发出商品 40 000.00

(2) 出口商品因故遭国外退货，在收到运回商品的海运提单时，作如下分录：

贷：自营出口销售——甲商品 26 731.04

贷：外汇帐款结算——A客户 (USD7 200)
26 731.04

同时应冲销原结转成本：

借：在途出口商品——国外退货专户 40 000.00

借：自营出口销售——甲商品 40 000.00

在退回商品到货入仓后，凭进仓单，作如下分录：

借：库存出口商品——甲商品 40 000.00

贷：在途出口商品

——国外退货专户 40 000.00

(3) 对退回商品原支付的国内外费用，均应通过“待决款项”科目冲回，作如下分录：

借：商品流通费 560.00

借：待决款项 2 358.00

贷：自营出口销售——运费 1 597.04

贷：自营出口销售——保险费 200.97

(佣金是明佣，在出口发票上已扣除，故不另冲回)

在支付退回商品国内、外费用时，作如下分录：

借：待决款项 1 650.00

贷：银行存款 1 650.00

其中如有以外币支付的，应按实际支付的外汇，作“外汇收入”的冲减记录

待决的国外退货损失，按财产损失审批权限报批，批准后，作如下分录：

借：财产损失 4 008.00

贷：待决款项 4 008.00

(4) 销货退回后，如需掉换其他商品或更换其他规格重新进行出口时，除应按上述第(2)点按原进销价冲回分录及第(3)点冲回原支付的国内外费用外，出运时仍应按正规处理方法作分录。

(5) 如商品不再运回国内，改为委托国外寄售时，应由双方签订寄售协议，并由国外客户出具收货收据，据以调整原1(2)分录，作如下分录：

借：寄售商品 40 000.00

借：自营出口销售——甲商品 40 000.00

贷：自营出口销售——甲商品 27 845.25

贷：外汇帐款结算——A客户 USD7500
27 845.25

原1(2)扣除佣金分录应予冲回，按寄售协议另行计算，作如下分录：

借：外汇帐款结算——A客户 1 113.81

贷：自营出口销售——佣金 1 113.81

对原出口时支付的国内外费用，可暂按上述第(3)点有关内容同样处理，待寄售商品出售后，再通过贷：

“待决款项”科目,将有关国外费用以红字冲减寄售销售收入和国内费用增加商品流通费处理。

(6) 如销货退回原属以前年度出口的商品,有关分录涉及“自营出口销售”科目的收入和成本,均应在该科目“调整上年度收支”专户处理。

4. 寄售方式出口

(1) 如以寄售方式出口的商品,在收到有关部门送来出仓凭证时,作如下分录

借: 待运和发出商品 40 000.00
贷: 库存出口商品——甲商品 40 000.00

(2) 在收到有关部门送来出运单证时,作如下分录:

借: 托售商品 40 000.00
贷: 待运和发出商品 40 000.00
支付国外运保费用和保管费时,作如下分录:
借: 外汇帐款结算
——待摊托售商品国外费用 1 798.01
贷: 银行存款 1 798.01

同时,贷: 外汇收入 USD481.86

(3) 寄售商品出售后,国外客户汇来货款7 200美元,已扣除佣金4%,计300美元,按美元银行买入价(100:371.27)折合人民币,作如下分录:

借: 银行存款 2 6731.44
贷: 自营出口销售 27845.25
贷: 自营出口销售——佣金 1113.81

同时贷: 外汇收入 USD7200

同时结转成本:
借: 自营出口销售 40 000.00
贷: 托售商品 40 000.00

(4) 结转已支付的国外费用

贷: 自营出口销售 1 798.01
贷: 外汇帐款结算
——待摊托售商品国外费用 1 798.01

5. 调整收入及成本

(1) 年终决算时,对库存商品结转出口商品销售成本进行复算,如发现金额不正确,不但会出现库存商品余额的价值过大或偏小,甚至出现红字,而且相应影响销售盈亏的核算。因此,必须根据复算数据进行调帐。如原结转销售成本过小,即库存商品余额偏大时,作如下分录:

借: 自营出口销售——甲商品 800.00
借: 自营出口销售——乙商品 150.00

贷: 库存出口商品——甲商品 800.00

贷: 库存出口商品——乙商品 150.00

如原结转销售成本过大,即库存商品余额偏小时,应以红字金额作如下分录:

借: 自营出口销售——丙商品 200.00

借: 自营出口销售——丁商品 350.00

贷: 库存出口商品——丙商品 200.00

贷: 库存出口商品——丁商品 350.00

(2) 对年内的出口销售,如因故需调整收入或成本时,可分别按以上有关销售收入和结转成本的分录同样转帐,增加金额以蓝字处理减少金额以红字处理。如系调整以前年度的收入或成本的,除同样转帐外,应列入“自营出口销售”科目“调整以前年度收支”专户处理。

(3) 在核算出口销售收入时,如发现有关费用大于收入金额的倒贴外汇现象时,应将以上收支差额连同销售成本一并转入“待决款项”科目,按财产损失报批权限审批。经批准后,列“财产损失”科目的“倒贴外汇损失”子目处理。作如下分录:

借: 待决款项 5 385.00

借: 自营出口销售 5 000.00

贷: 自营出口销售
——商品(发票金额) 1 500.00

贷: 自营出口销售
——商品(国外运费) 1 800.00

贷: 自营出口销售——商品(保险费) 25.00

贷: 自营出口销售——商品(佣金) 60.00

经批准列财产损失处理,作如下分录:

借: 财产损失 倒贴外汇损失 5 385.00

贷: 待决款项 5 385.00

6. 对外索赔

国外进口商毁约不履行合同,外贸企业应根据合同规定对外商提出索赔,经对方确认后,应收索赔款收入作如下分录:

借: 外汇帐款结算——出口索赔 2000.00

贷: 营业外收支——进出口索赔收支 2000.00

7. 对外理赔(国外客户对我索赔)

(1) 国外客户提出索赔,属于我方违约,如质量问题,逾期出运或其他原因造成的损失,凡不属于保险责任范围,又在合约规定索赔期限以内,经国外提

出必要的证明,确应由我方负责赔偿的,在确认理赔后,先通过“待决款项”科目列帐,经批准后,再转“财产损失”科目“对外理赔”子目处理。作如下分录:

借:待决款项 600.00
贷:外汇帐款结算——出口理赔专户 600.00

上述损失中,如有属国内供货部门的责任,要向有关部门交涉追回,减少“待决款项”金额。

(2) 国外客户提出索赔,属于我方少发商品时,经核实后,确认理赔,根据红字外销出仓凭证等单证,先按少发数量和原分录所列单价以红字分别冲转原收入和成本,作如下分录:

贷:自营出口销售 1 000.00 (原销价)

贷:外汇帐款结算 1 000.00

同时调整原销售成本:

借:自营出口销售 1 200.00 (原成本)

借:待决帐款 1 200.00

经查明上述少发商品确在仓库时,根据仓库报来溢余报告单,作如下分录:

借:库存出口商品 1 200.00

贷:待决款项 1 200.00

经查明上述少发商品系供货单位少发造成时,应向对方交涉,如能收回原进价的,作如下分录:

借:银行存款 1 200.00

贷:待决款项 1 200.00

经查明上述少发商品确系短缺,应按规定审批权限,报经批准后,以“财产损失”科目“出口理赔”子目处理,作如下分录:

借:财产损失——出口理赔 1 200.00

贷:待决款项 1 200.00

(3) 国外客户提出索赔,如属我方错发所造成,应同样在对方提供必要的证明或查明情况的基础上,按不同情况,不同处理。

A、如双方同意以掉换商品方式处理。根据业务部门开具的有关进出仓凭证调整库存及销售成本,作如下分录:

借:自营出口销售
——(补发商品成本差额) 600.00

贷:库存出口商品

——(退回错发商品) 1 200.00

贷:库存出口商品

——(补发商品) 1 800.00

如补发商品金额小于退回错发商品金额时,“自营出口销售”科目应以红字调整。

对运回及补发商品所发生的国内外费用,其处理方法与上述国外销货退回支付国外费用处理相同,即先通过“待决款项”科目,经报批手续后,列“财产损失”科目处理。

B、如双方同意不再掉换商品,以退补差价方式处理。根据有关进出仓凭证除作调整库存分录外,应再根据出口更改发票调整销售收入。假设甲商品进价4 200元售价4 000元,乙商品进价5 000元售价4 500元,应发乙商品而误发甲商品,作如下分录:

贷:库存出口商品——甲商品 5 000.00

贷:库存出口商品——乙商品 5 000.00

同时作以下退补分录:

借:外汇帐款结算 500.00

贷:自营出口销售——错发甲商品 4 500.00

贷:自营出口销售——应发乙商品 4 000.00

(4) 凡涉及以前年度出口商品的理赔事项,除应按上述内容同样处理外,有关调整销售收入和成本的分录,应一律通过“自营出口销售”科目“调整上年度收支”专户进行处理。

8. 出口退税收入

商品报关出口以后,按规定定期填写《出口产品退税申请表》并附销货发票等有关单据,向企业所在地税务机关申请,收到退税款时,作如下分录:

借:银行存款 2 000.00

贷:出口退税收入 2 000.00

9. 支付及提取出口奖励金

(1) 按国家有关规定,根据全年出口收汇总额,提取生产企业或供货单位的奖励金时,作如下分录:

借:供货出口奖励支出 10 000.00

贷:应付供货出口奖励金 10 000.00

支付给某企业或供货单位上述出口奖励金时,应作如下分录:

借:应付供货出口奖励金 4 000.00

贷:银行存款 4 000.00

(2) 外贸企业自行提取出口奖励金。

A、按国家有关规定提取时,应作如下分录:

借:利润分配——提取外贸出口奖励金 4 000.00

贷:银行存款 4 000.00

借:专项存款 4 000.00

贷:专用基金——生产发展基金 2 000.00



浅谈商业企业商品 销售入帐时间的确定

丁时勇

现行商业会计制度规定：商品销售入帐时间，应以付出商品收到货款的时间，或者转移商品取得收取货款权利的时间为依据。前一项规定多适用于同城商品交易，由于转移商品和货款结算一般同时完成，购销双方钱货两清，销货单位无疑应作为商品销售入帐。后一项规定一般用于异地商品交易，但由于空间和时间的限制，转移商品和货款结算难以同时完成，因而会形成两种不同情况：一是先款后货，即供货方在发货时已经收到了货款，这时以转移商品作为商品销售入帐时间无疑是正确的；一是先货后款，即供货方先按合同发货，货款结算则在商品转移后采用委托银行收款或其他结算方式。对于后一种情况，按现行制度的规定，仍以转移商品取得收取货款权利的时间作为商品销售入帐依据，我认为，在目前经济情况下，值得商榷。

我们知道，以转移商品取得收取货款权利的时间作为商品销售入帐时间这一规定，是在国家对商业部门的商品调拨实行指令性计划，商品流通渠道比较固定，并且企业之间的货款结算主要采用托收承付结算方式，银行对购销双方实施监督，负有审查和执行扣款的责任，企业在转移商品后收取货款的权利有所保障

这一背景下产生的。但是，近几年来，随着经济体制改革的不断深入和经济的进一步放开搞活，国家减少了商业部门指令性的计划商品调拨，银行结算制度也有了新的变化，在这种情况下，如果仍然沿袭在单一的计划经济和采用托收承付方式下所实行的以转移商品取得收取货款权利的时间作为商品销售入帐时间这一规定，必然出现许多难以克服的弊端。主要表现为：

一、在商品销售货款未收回之前作商品销售，会形成商品销售货款收回同销售收入入帐时间上的差异，少者慢几天，多者可达十几天，甚至更长。而企业的经营成果是以一定时期（一般一个月）的销售收入抵减经营支出后形成的，按现行规定进行处理的结果，由于在收回货款之前就作商品销售入帐，不仅会虚增商品销售，同时还会相应虚增商品销售毛利，使商品经营利润超前体现，造成虚假的经营成果，致使企业挪用其他资金提前缴纳营业税和所得税，提前提留企业留利基金。

二、在商品销售货款未收回之前作销售收入入帐，使商品销售实际收入同帐面收入在量上存在着差异。在正常情况下，销售货款的收回同已经入帐的销售收入在量上应该是相等的。但是，由于购销双方的

贷：专用基金——职工福利基金 800.00

贷：专用基金——职工奖励基金 1200.00

B、收到出口奖励外汇额度时，应作如下分录：

借：外汇额度——奖励外汇 USD2 000.00

C、上述奖励外汇额度，如通过外汇调剂中心调出时，作如下分录：

借：专项存款 3 000.00

贷：专用基金——生产发展基金 1 500.00

贷：专用基金——职工福利基金 600.00

贷：专用基金——职工奖励基金 900.00

同时贷：外汇额度——奖励外汇 USD2 000.00

10、提取出口风险基金

(1) 按销售收入一定比例提取时，应作如下分录：

借：出口风险支出 20 000.00

贷：出口风险基金 20 000.00

(2) 如从减亏（增盈）留用资金中提取一定比例的，作如下分录：

借：减亏（增盈）留用资金 15 000.00

贷：出口风险基金 15 000.00

(3) 不论按销售收入还是从减亏（增盈）留用资金中提取的出口风险基金，均免征交通能源基金和预算调节基金，在单独存储时，作如下分录：

借：专项存款 20 000.00

贷：银行存款 20 000.00

(4) 缴付上级集中掌握时，应作如下分录：

借：出口风险基金 20 000.00

贷：专项存款 20 000.00 (未完待续)