

谈委托代销增值税会计处理的变化

高丽

(河南商业高等专科学校 郑州 450044)

【摘要】新修订的《增值税暂行条例实施细则》规定的纳税义务发生时间与会计收入确认时间上存在差异,为解决该问题,笔者认为委托代销商品的委托方应设立“递延税款——代销待结转税款”科目进行核算。

【关键词】增值税 委托代销 递延税款

委托代销,是指委托方以支付手续费等经济利益为条件,将自己的货物交付给他人,由他人代为销售的一种经销方式。由于它一方面能减少委托方的商品积压和仓储成本,另一方面能减少受托方的商品占用资金和经营风险,所以正越来越多地被供应商和商家所采用,已成为主要的日常商品销售方式之一。

委托代销通常包含两种方式:一是视同买断,即由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价收取所代销商品的货款,受托方可将代销商品加价出售,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有,受托方不再另外收取手续费;二是收取手续费,即受托方严格按照委托方规定的协议价格销售商品,只根据所代销的商品数量向委托方收取手续费。无论采用何种方式,委托代销的本质都是委托方将商品交付给受托方代销,在商品转移时,商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方。因此,根据《企业会计准则第14号——收入》的规定,委托方在交付商品时不应确认收入,在收到受托方销售商品后向委托方开具的代销清单时确认收入。

一、委托代销的增值税规定变化

2008年12月15日,财政部和国家税务总局第50号令公布了修订后的《增值税暂行条例实施细则》,其第三十八条规定:委托其他纳税人代销货物,纳税义务发生时间为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的,为发出代销货物满180天的当天。

可见,在原增值税的相关规定下,委托方确认收入的时间和增值税义务的发生时间基本上是一致的,也就不存在会计处理与税务处理的差异。但新增增值税规定扩大了确认增值税纳税义务的时间范围,由此将对实务中委托代销的相关会计处理产生一定影响,本文拟通过实例加以分析,并列出具体的处理方法(这里只涉及视同买断的情况,收取手续费的情况可依此类推)。

二、实务处理示例

例1:甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,双方适用的增值税税率均为17%。2009年3月5日甲公司视同买断的方式委托乙公司销售A商品1000件,商品已经发出,该商

品成本为60元/件,增值税进项税额为10.2元/件,协议价为100元/件。2009年3月6日乙公司收到该代销商品。2009年3月乙公司对外实际销售商品100件,售价120元/件,款项已经收到。假设发生下列两种情况:

第一种情况:3月31日,乙公司开出代销清单,4月2日甲公司收到代销清单,并向乙公司开具增值税专用发票。4月3日乙公司收到增值税专用发票,开出转账支票结算货款。同日甲公司收到其开户行银行收款通知。

第二种情况:3月30日,由于甲公司急需周转资金,提前向乙公司收取了100件商品的货款10000元,乙公司于3月31日开出代销清单,4月2日甲公司收到代销清单,并向乙公司开具增值税专用发票。4月3日乙公司收到甲公司增值税专用发票,开出转账支票结算剩余货款。同日甲公司收到其开户行银行收款通知。

分析及会计处理:

1. 根据原《增值税暂行条例实施细则》,在上述两种情况下甲公司的相关会计处理如下:

第一种情况:

(1)3月5日,甲公司发出代销商品:

借:发出商品 60 000
贷:库存商品 60 000

(2)4月2日,甲公司收到乙公司实际销售100件商品的代销清单,并向乙公司开具增值税专用发票:

借:应收账款 11 700
贷:主营业务收入 10 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 1 700

同时,结转相应的销售商品成本:

借:主营业务成本 6 000
贷:发出商品 6 000

(3)4月3日,甲公司收到乙公司汇来的货款:

借:银行存款 11 700
贷:应收账款 11 700

第二种情况:

(1)3月5日,甲公司发出代销商品时,会计处

理同上(1)。

(2)3月30日,甲公司提前收取货款10 000元:

借:银行存款	10 000
贷:应收账款	10 000

(3)4月2日,甲公司收到乙公司实际销售100件商品的代销清单,并向乙公司开具增值税专用发票时,会计处理同上(3)。

(4)4月3日,甲公司收到乙公司汇来的货款:

借:银行存款	1 700
贷:应收账款	1 700

可见,由于上述两种情况均是在4月2日收到代销清单,所以在原规定下两种情况下增值税纳税义务的发生时间是相同的,相关会计处理也基本相同,唯一有区别的地方是在第二种情况下预收了部分货款。

2. 根据新修订的《增值税暂行条例实施细则》,第二种情况下甲公司的会计处理如下(第一种情况的会计处理不变):

(1)3月5日,甲公司代将代销商品发给乙公司时,会计处理同前面第一种情况的(1)。

(2)3月30日,甲公司提前收取货款10 000元,此时由于尚未收到代销清单,不能确认收入,但是纳税义务已经发生。为解决收入确认时间和纳税义务发生时间存在差异的问题,应设立“递延税款——代销待结转税款”科目进行核算:

借:银行存款	10 000
递延税款——代销待结转税款	1 700
贷:应收账款	10 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 700

(3)4月2日,甲公司收到乙公司实际销售100件商品的代销清单,并向乙公司开具增值税专用发票:

借:应收账款	10 000
贷:主营业务收入	10 000

同时,结转相应的销售商品成本:

借:主营业务成本	6 000
贷:发出商品	6 000

(4)4月3日,甲公司收到乙公司汇来的货款:

借:银行存款	1 700
贷:递延税款——代销待结转税款	1 700

可见,在新增值税规定下,两种情况下增值税纳税义务发生的时间并不相同,第一种情况下增值税纳税义务发生在4月份,第二种情况下增值税纳税义务则发生在3月份。

例2:续上例,假设从4月份开始,乙公司由于门面陈旧需要装修,一直到9月份都处于停业状态,并未出售任何商品。10月份乙公司开始正常营业并售出100件A商品,10月31日开具代销清单,11月2日甲公司收到代销清单,并向乙公司开具增值税专用发票。11月3日乙公司收到甲公司增值税专用发票,开出转账支票结算货款。同日甲公司收到其开户行银行收款通知。

分析及会计处理:

1. 根据原《增值税暂行条例实施细则》,甲公司的相关会计处理如下:

(1)11月2日,甲公司收到乙公司实际销售100件商品的代销清单并向乙公司开具增值税专用发票时:

借:应收账款	11 700
贷:主营业务收入	10 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 700

同时,结转相应的销售商品成本:

借:主营业务成本	6 000
贷:发出商品	6 000

(2)11月3日,甲公司收到乙公司汇来的货款:

借:银行存款	11 700
贷:应收账款	11 700

2. 根据新修订的《增值税暂行条例实施细则》,由于到2009年9月1日,A商品已发货180天,此时不管A商品是否销售出去及甲公司是否收到代销清单,甲公司均应确认增值税纳税义务,相关会计处理如下:

(1)2009年9月1日,由于A商品已发货180天,纳税义务发生,通过“递延税款——代销待结转税款”科目进行核算:

借:递延税款——代销待结转税款	1 700
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	1 700

(2)11月2日,甲公司收到乙公司实际销售100件商品的代销清单并向乙公司开具增值税专用发票时:

借:应收账款	11 700
贷:主营业务收入	10 000
递延税款——代销待结转税款	1 700

同时,结转相应的销售商品成本:

借:主营业务成本	6 000
贷:发出商品	6 000

(3)11月3日,甲公司收到乙公司汇来的货款,会计处理同上(2)。

可见,新旧规定下增值税纳税义务发生的时间也不相同,原规定下增值税纳税义务发生在11月份,新规定下纳税义务则发生在9月份。

根据上述分析,新修订的《增值税暂行条例实施细则》扩大了增值税纳税义务的确认真范围,这与会计准则中收入确认时间的规定产生了差异。为解决这一问题,笔者认为应设立“递延税款——代销待结转税款”科目进行核算,该科目反映纳税义务发生时间和收入确认时间不同而产生的增值税差异,通常为借方余额,在资产负债表中单独进行反映。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.增值税暂行条例实施细则.财法字[1993]38号,1993-12-25
3. 财政部,国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.财政部 国家税务总局第50号令,2008-12-15