

# 浅议预收全部货款且开具 增值税专用发票业务的收入确认

江苏邳州市建筑安装工程公司 王东科

## 一、案例介绍

例:淮海水泥制品有限公司(增值税一般纳税人),2×07年12月3日与省供电公司(增值税一般纳税人)签订一份X型专用线杆买卖合同。合同约定,省供电公司当月预付全部货款,要求淮海水泥制品有限公司收到货款时开具增值税专用发票,并分别在2×08年2月10日、4月10日、6月10日交付产品。生产企业当月在征得税务机关许可后,在开具的增值税专用发票上注明价款2 000万元、税款340万元,同时交纳了相关的增值税。(注:此案例是非常规案例,但是在会计人员无法左右该业务发生的情况下,仍然需要对业已发生的业务进行会计处理。)

2×07年预收货款时,税务机关要求企业按开具的增值税专用发票上注明的价款全部作为当期收入,纳入当年的应纳税所得额。账务处理如下:借:银行存款2 340万元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)340万元,主营业务收入2 000万元。

## 二、正确的账务处理及依据

该公司预收货款时全额确认为当期收入是不正确的,违背了权责发生制原则。虽然该公司预收货款时开具了增值税专用发票,但实质上产品尚未生产,更没有发出,不符合收入确认条件。只有在产品加工完成并且发出后才可以确认收入。预收的货款应当作为一项负债,列示在年度资产负债表相关流动负债项目中。

该公司账务处理错误的根源主要在于对收入确认条件、收入归属期间的界定不准确,片面强调价款的所属年度,忽视了资产负债表日后调整事项的会计处理。

因此,该业务正确的账务处理如下:

1. 2×07年收到货款时,借:银行存款2 340万元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)340万元,递延收益2 000万元。

2. 确认收入一般应以权责发生制为基础。即凡是当期已经实现的收入,不论款项是否收到,都应当确认为当期的收入;凡是当期没有实现的收入,即使收到货款,也不能确认为当期的收入,而应当作为一项负债。因此在区分该业务收入归属期间时,应分三种情况予以确认:

第一种情况:2×08年2月10日企业发出X型专用线杆2 000根,单价0.25万元,单位成本0.2万元,因为该业务发生在资产负债表日后事项涵盖的期间,且发生在报告年度所得

税汇算清缴之前,应调整2×07年度利润表的收入、成本等,并相应调整报告年度的应纳税所得额,以及2×07年度应交所得税。

账务处理如下:①在发出产品的同时确认收入:借:递延收益500万元;贷:以前年度损益调整500万元。②结转发出产品销售成本:借:以前年度损益调整400万元;贷:库存商品400万元。③调整应缴纳的所得税:借:以前年度损益调整25万元;贷:应交税费——应交所得税25万元。④将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润,借:以前年度损益调整75万元;贷:利润分配——未分配利润75万元。⑤调整盈余公积:借:利润分配——未分配利润7.5万元;贷:盈余公积7.5万元。

第二种情况:2×08年4月10日企业发出X型专用线杆2 000根,单价0.25万元,单位成本0.2万元,该业务发生在资产负债表日后事项涵盖的期间,且发生在报告年度所得税汇算清缴之后,应调整2×07年度利润表的收入、成本等,但按税法规定在此期间因发出商品而确定的收入所涉及的应交所得税应作为2×08年度的纳税调整事项。

账务处理如下:①借:递延收益500万元;贷:以前年度损益调整500万元。②借:以前年度损益调整400万元;贷:库存商品400万元。③借:所得税费用25万元;贷:应交税费——应交所得税25万元。④借:以前年度损益调整100万元;贷:利润分配——未分配利润100万元。

第三种情况:2×08年6月10日企业发出X型专用线杆800根,单价1.25万元,单位成本1.05万元。发生在财务报表对外报送日后,将“递延收益”科目余额转入“主营业务收入”科目。作为2×08年度收入,按照配比原则确认相关的成本,并纳入2×08年的应纳税所得额。

账务处理如下:①借:递延收益1 000万元;贷:主营业务收入1 000万元。②借:主营业务成本840万元;贷:库存商品840万元。

笔者认为,本案例中预收货款时开具增值税专用发票是一种非常规销售行为,在进行具体业务处理时,应该遵循会计、税法对收入确认的相关规定,正确划分收入的归属期间。按照权责发生制原则、配比原则、确定性原则、合理性原则以及实质重于形式原则,更真实、完整地反映经济业务的实际。只有这样,才能充分体现税收征管合法、合理、合情的理念,使税收工作更加人性化、税务机关和企业的关系更加和谐。○