浅析代销商品业务的会计处理

中南财经政法大学　刘锐君

一、收入确认

《企业会计准则第14号——收入》规定,销售商品收入须同时满足下列条件,才能予以确认:①企业已将商品所有权上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,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

二、视同买断方式下的会计处理

1. 视同买断即由委托方和受托方签订协议,委托方按合同价收取所代销的货款,实际的售价由受托方自主决定,实际售价与合同价的差额归受托方所有。

2. 在视同买断方式下的代销业务中,一方面如果双方协议明确标明,受托方取得代销商品后,无论是否卖出、是否获利,均与受托方无关(第一类情况)。根据实质重于形式原则,这相当于委托方直接销售商品给受托方,委托方在发出商品时即可确认收入。另一方面如果协议中明确标明将来受托方没有售出商品,可将商品退回给委托方,或受托方因代销商品出现亏损是可要求委托方补偿的,委托方在交付商品时不确认销售收入,受托方也不作为购入商品处理;受托方将商品销售后,按实际的售价确认收入,并向委托方开具代销清单;委托方按代销清单确认收入,并缴纳相关税费(第二类情况)。

3. 委托代销方和受托代销方的会计处理。

(1)第一类情况:委托方将代销商品交付给受托方时,确认收入并计算相关税费,借记"应收账款"科目,根据收入额和税费(此处只讨论增值税),贷记"主营业务收入"、"应交税费——应交增值税(销项税额)"科目。同时,根据发出商品的成本,借记"主营业务成本"科目,贷记"库存商品"科目。

(2)第二类情况:委托方将代销商品交付给受托方时,委托方按照发出商品的成本,借记"委托代销商品"科目,贷记"库存商品"科目;此时受托方根据协议约定的商品金额,借记"受托代销商品"科目,贷记"受托代销商品款"科目。当受托方实际销售商品,委托方收到代销清单时,委托方借记"应收账款——受托方"科目,贷记"主营业务收入"、"应交税费——应交增值税(销项税额)"科目;同时,根据发出商品的成本,借记"主营业务成本"科目,贷记"发出商品"科目。此时,受托方根据对外销售金额,借记"银行存款"科目,贷记"主营业务收入"科目;同时,结转销售成本,借记"主营业务成本"科目,贷记"受托代销商品"科目。收到增值税专用发票时,借记"委托代销商品款"、"应交税费——应交增值税(进项税额)"科目,贷记"应付账款——委托方"科目。结算货款时,委托方借记"银行存款"科目,贷记"应收账款——受托方"科目;受托方按照合同协议价将款项付给委托方时,借记"应付账款——委托方"科目,贷记"银行存款"科目。

4. 案例分析。

例1:甲企业委托乙企业销售A商品100件,协议价为1 000元/件,该商品成本为600元/件,增值税税率17%。甲企业收到乙企业的代销清单时开具增值税专用发票,发票上注明:售价100 000元,增值税17 000元。乙企业实际销售时开具的增值税专用发票上注明:售价120 000元,增值税20 400元。

(1)甲企业会计处理如下:①甲企业将A商品交付乙企业时,借:委托代销商品60 000元;贷:库存商品60 000元。②甲企业收到代销清单时,借:应收账款——乙企业117 000元;贷:主营业务收入100 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000元。借:主营业务成本60 000元;贷:委托代销商品60 000元。③收到乙企业的货款117 000元时,借:银行存款117 000元;贷:应收账款——乙企业117 000元。

(2)乙企业会计处理如下:①收到A商品时,借:受托代销商品100 000元;贷:受托代销商品款100 000元。②实际销售时,借:银行存款140 400元;贷:主营业务收入120 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)20 400元。借:主营业务成本100 000元;贷:受托代销商品100 000元。借:受托代销商品款100 000元;贷:应付账款——甲企业100 000元。③按合同协议价将款项付给甲企业时,借:应付账款——甲企业100 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)17 000元;贷:银行存款117 000元。

三、收取手续费方式下的会计处理

1. 只收取手续费,即受托方按合同或协议约定,根据所代销的商品数量向委托方收取手续费的销售方式。受托方应按委托方规定的价格销售,不得自行改变售价。

2. 委托方在发出商品时通常不确认商品销售收入,而应在收到委托方开出的代销清单时确认收入。受托方在商品售出后,按合同或协议约定的方法收取手续费并确认收入。

3. 委托方和受托方的会计处理。委托方在发出商品时,按照商品的成本,借记"委托代销商品"科目,贷记"库存商品"科目。收到受托方的代销清单时,按照实际销售金额,借记"应收账款"科目,贷记"主营业务收入"、"应交税费——应交增值税(销项税额)"科目;同时,结转销售成本,借记"主营业务成

“个别法”编制合并财务报表评析

厦门大学管理学院　汪裕川　胡俊辉

合并财务报表的编制是会计实务操作中的一个难点，现行的合并财务报表编制方法可以看成是“合并法”，即通过“合并” 母公司单独报表和各子公司个别报表来编制合并财务报表。汪一凡（2006）创造性地发展了合并财务报表编制的另一种方法——“个别法”，即像单个公司编制个别报表一样通过“凭证→账簿→报表”的程序来编制合并财务报表。本文将对采用“个别法”编制合并财务报表的问题进行探讨。

一、现行“合并法”编制合并财务报表的两大执行难点

通过了解现行的合并财务报表编制过程我们发现，“合并法”至少存在两大不可忽视的执行难点。

首先，现行“合并法”下调整分录和抵销分录的编制都只在合并工作底稿中进行而并没有修改个别的账项，这样，在连续编制合并财务报表时，每期都需要重新考虑前期调整分录和抵销分录对本期的影响，这显然增加了合并财务报表编制的工作量和复杂性：一方面，需要重新考虑的前期调整分录和抵销分录可能会很多；另一方面，对于每个这样的调整或抵销事项，不仅要保留前期的完整数据，而且要对各期数据进行详细的分析以保证各期的整体汇总结果能够与本期期末的金额相衔接，进而准确地编制本期的调整分录和抵销分录。

其次，现行“合并法”下各种抵销分录的编制实际上是以能够知道每笔内部交易的来龙去脉为前提的，然而这在实务中通常很难做到，特别是对于内部交易的存货来说，进行这种“个别辨认”几乎不可能，因为：一是存货的购入和销售业务可能频繁发生，进行“个别辨认”的工作量太大；二是存货可能作了进一步加工，从而使销售的存货与购入的存货不再相同，进行“个别辨认”相当困难。

二、“个别法”编制合并财务报表的主要操作要点

与“合并法”不同，“个别法”采用的是另一种思路，其基本步骤可以大致概括为以下几点：①首次采用“个别法”时先建立集团账，并录入期初余额；②站在集团的立场将合并范围内各成员公司的当期会计事项转变为集团的会计事项，并生成集团当期的记账凭证；③将集团当期的记账凭证进行过账，并以过完账后的集团账为依据编制当期的集团报表（即合并财务报表）。

上述步骤中，集团账的建立与单个公司账簿的建立略有不同，它只需按报表项目建立账户即可，不过，在反映的内容上，集团账户应能够涵盖所有成员公司的账户；同时，集团账户应包含合并财务报表所特有的一些项目，如“少数股东权益”等。上述步骤中，集团账过账和集团报表的生成与单个公司的处理是类似的，关键的是集团记账凭证的生成，下面将对此作具体说明。

1. 分两个阶段生成集团当期记账凭证。在“个别法”下，

本”科目，贷记“委托代销商品”科目。结算手续费时，借记“销售费用”科目，贷记“应收账款”科目。

受托方在收到商品时，按照合同或协议约定的金额，借记“受托代销商品”科目，贷记“受托代销商品款”科目。对外销售商品时，按照实际销售金额，借记“银行存款”科目，贷记“应付账款”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。收到增值税专用发票时，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应付账款”科目；同时，借记“受托代销商品款”科目，贷记“受托代销商品”科目。向委托方支付货款并计算代销手续费时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”、“主营业务收入”或“其他业务收入”科目。

4. 案例分析。

例 2：甲公司委托丙公司销售商品 200 件，商品已经发出，成本为 60 元/件。合同约定丙公司应按 100 元/件的价格对外销售，甲公司按售价的 10%向丙公司支付手续费，丙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10 000 元，增值税为 1 700 元，款项已收。甲公司收到丙公司开具的代销清单时，向丙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。

（1）甲公司会计处理如下：发出商品时，借：委托代销商品 12 000 元；贷：库存商品 12 000 元。收到代销清单时，借：应收账款 11 700 元；贷：主营业务收入 10 000 元，应交税费——应交增值税（销项税额）1 700 元。借：主营业务成本 6 000 元；贷：委托代销商品 6 000 元。结算手续费时，借：销售费用 1 000 元；贷：应收账款 1 000 元。

（2）丙公司会计处理如下：收到商品时，借：受托代销商品 20 000 元；贷：受托代销商品款 20 000 元。对外销售时，借：银行存款 11 700 元；贷：应付账款 10 000 元，应交税费——应交增值税（销项税额）1 700 元。收到增值税专用发票时，按照税票上记载的金额，借：应交税费——应交增值税（进项税额）1 700 元；贷：应付账款 1 700 元。同时，借：受托代销商品款 10 000 元；贷：受托代销商品 10 000 元。支付货款并计算代销手续费，借：应付账款 11 700 元；贷：银行存款 10 700 元，主营业务收入 1 000 元。○