



第一节 收入

（三）多方交易主要责任人或代理人的识别与处理

1. 判断标准

企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。



第一节 收入

2. 处理原则

企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。（如委托代销）



第一节 收入

(1) 视同买断式委托代销

视同买断方式委托代销商品，是指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，实际售价可由受托方自定，实际售价与协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。

①协议明确约定，受托方无论是否卖出、是否获利，均与委托方无关，委托方应在发出商品后符合收入确认条件时确认收入。

②协议明确约定受托方没有售出的商品退回给委托方的，委托方不应在发出商品时确认收入，应在未来收到受托方开具的代销清单时确认收入、结转成本。受托方应在商品销售后，按实际售价确认销售收入，并向委托方开具代销清单。



第一节 收入

【计算分析·教材例题15—14】2×22年10月5日，A企业委托B企业销售甲商品100件，协议价为100元/件，该商品实际成本为60元/件，适用的增值税税率为13%。A企业收到B企业开来的代销清单时确认销售收入并开具增值税专用发票，发票上注明售价为10 000元，增值税税额为1 300元。B企业实际销售时开具的增值税专发票上注明售价为12 000元，增值税税额为1 560元。假设B企业对代销商品采用进价核算。



第一节 收入

解析：

事项	A公司（委托方）的 账务处理	B公司（受托方）的账务处理
发出/ 收到 商品	借：发出商品 6 000 贷：库存商品 6 000	借：受托代销商品 10 000 贷：受托代销商品款 10 000
对外 销售		借：银行存款 13 560 贷：主营业务收入 12 000 应交税费——应交增值 税（销项税额） 1 560 借：主营业务成本 10 000 贷：受托代销商品 10 000



第一节 收入

事项	A公司（委托方）的账务处理	B公司（受托方）的账务处理
收到 代销 清单/ 收到 发票	借：应收账款——B企业 11 300 贷：主营业务收入 10 000 应交税费——应交增值 税（销项税额） 1 300 借：主营业务成本 6 000 贷：发出商品 6 000	借：受托代销商品款 10 000 应交税费——应交增值税 （进项税额） 1 300 贷：应付账款——A企业 11 300
收到/ 支付 货款	借：银行存款 11 300 贷：应收账款——B企业 11 300	借：应付账款——A企业 11 300 贷：银行存款 11 300



第一节 收入

(2) 收取手续费方式委托代销

收取手续费方式委托代销商品是指受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费的销售方式。



第一节 收入

【计算分析】 甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。

2020年6月1日，甲公司与乙公司签订委托代销合同，甲公司委托乙公司销售W商品2 000件，W商品当日发出，每件成本为70元。合同约定乙公司应按每件100元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的10%向乙公司支付手续费。

除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在W商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的W商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户。



第一节 收入

2020年6月乙公司实际对外销售1 000件，开出的增值税专用发票上注明的售价为100 000元，增值税税额为13 000元。2020年6月30日，甲公司收到乙公司开具的代销清单和代销手续费增值税专用发票（增值税税率为6%），以及扣除代销手续费后的货款；甲公司开具相应的增值税专用发票。



第一节 收入

解析：

本例中，甲公司将W商品发送至乙公司后，乙公司虽然已经承担W商品的实物保管责任，但仅为接受甲公司的委托销售W商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户，乙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由乙公司控制，乙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将W商品发送至乙公司时不应确认收入，而应当在乙公司将W商品销售给最终客户时确认收入。



第一节 收入

事项	甲公司（委托方）的 账务处理	乙公司（受托方）的账务处理
发出/ 收到 商品	借：发出商品 140 000 贷：库存商品 140 000	借：受托代销商品——甲公司 200 000 贷：受托代销商品款——甲公司 200 000
对外 销售	借：应收账款——乙公司 113 000 贷：主营业务收入 100 000 应交税费——应交 增值税（销项税额） 13 000 借：主营业务成本 70 000 贷：发出商品 70 000	借：银行存款 113 000 贷：受托代销商品——甲公司 100 000 应交税费——应交增值税（销项税 额） 13 000 借：受托代销商品款——甲公司 100 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 13 000 贷：应付账款——甲公司 113 000



第一节 收入

事项	甲公司（委托方）的账务处理	乙公司（受托方）的账务处理
代销 手续 费	借：销售费用——代销手续费 10 000 应交税费——应交增值税 （进项税额） 600 贷：应收账款——乙公司 10 600	借：应付账款——甲公司 10 600 贷：其他业务收入——代销手续费 10 000 应交税费——应交增值税 （销项税额） 600
收到/ 支付 货款	借：银行存款 102 400 贷：应收账款——乙公司 102 400	借：应付账款——甲公司 102 400 贷：银行存款 102 400



第一节 收入

3. 第三方参与的情况

当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前能够控制该商品，从而应当作为主要责任人的情形包括：

- （1）企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。
- （2）企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务。
- （3）企业自该第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。



第一节 收入

注意：

企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，**不应**仅局限于合同的法律形式，而应当**综合考虑**所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括：

（4方面）

- ①企业**承担**向客户转让商品的主要责任。
- ②企业在转让商品**之前或之后**承担了该商品的存货风险。
- ③企业有权**自主决定**所交易商品的价格。
- ④其他相关事实和情况。