能够合理估计退货可能性的销售退回对所得税的影响分析

山东滨州职业学院　杨淑华

附有销售退回条款的商品销售，是购买方依照有关协议有权退货的一种销售方式。在这种销售方式下，企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收入；企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。下面通过举例说明，能够合理估计退货可能性的销售退回对所得税的影响。

例：2009年1月10日，甲公司向乙公司销售1 000件A商品，单位销售价格为1 000元，单位成本为800元，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为1 000 000元，增值税为170 000元。A商品已经发出，款项已于当日收到。协议约定，乙公司在2009年6月30日之前有权退回A商品。假定甲公司根据过去的经验，估计A商品的退货率约为10%；A商品发出时纳税义务已经产生；实际发生销售退回时有关增值税允许冲减。甲公司适用的企业所得税税率为25%，其他因素不予考虑。

分析：此项商品销售附有销售退回条款，并且企业根据过去的经验能够合理估计退货的可能性。根据《企业会计准则第14号——收入》的有关规定，在发出商品时应将估计不会发生退货的部分确认为收入。发生销售退回时，应根据估计与实际退货金额，冲减或增加退回当期的收入，属于资产负债表日后事项的销售退回，应调整报告年度的收入。

而根据税法的规定，附有销售退回条款售出的商品无论是否发生退回，均在商品发出时全额确认收入，商品发生退回时，一般应冲减退回当期的收入。

甲公司的账务处理如下：

1. 2009年1月。①1月10日发出A商品：借：应收账款1 170 000；贷：主营业务收入1 000 000，应交税费——应交增值税（销项税额）170 000。借：主营业务成本800 000；贷：库存商品800 000。②1月10日收到货款：借：银行存款1 170 000；贷：应收账款1 170 000。③1月31日确认估计的销售退回：借：主营业务收入100 000；贷：主营业务成本80 000，其他应付款20 000。

甲公司1月税前利润增加：(1 000 000−800 000)−(100 000−80 000)=180 000(元)。

根据税法的规定，甲公司1月应纳税所得额：1 000 000−800 000=200 000(元)，应交企业所得税：200 000×25%=50 000(元)。

甲公司1月确认的其他应付款的计税基础为零，产生可抵扣暂时性差异20 000元，形成递延所得税资产：20 000×25%=5 000(元)。

甲公司1月确认的所得税费用：50 000−5 000=45 000(元)。

借：递延所得税资产5 000，所得税费用45 000；贷：应交税费——应交所得税50 000。

2. 假定2009年6月30日发生销售退回，实际退货量为1 000件（全部退货），款项已经支付。①冲减收入：借：主营业务收入1 000 000，应交税费——应交增值税（销项税额）170 000；贷：银行存款1 170 000。②冲减成本：借：库存商品800 000；贷：主营业务成本800 000。③冲减原来估计的退货：借：主营业务成本80 000，其他应付款20 000；贷：主营业务收入100 000。以上三笔会计分录可以合并为：借：库存商品800 000，应交税费——应交增值税（销项税额）170 000，其他应付款20 000，主营业务收入900 000；贷：银行存款1 170 000，主营业务成本720 000。④调整销售退回对所得税的影响：6月税前利润减少：900 000−720 000=180 000(元)。6月应纳税所得额减少：1 000 000−800 000=200 000(元)。6月应交企业所得税减少：200 000×25%=50 000(元)。原来确认的可抵扣暂时性差异转回20 000元，导致递延所得税资产减少：20 000×25%=5 000(元)。6月所得税费用减少：50 000−5 000=45 000(元)。

借：应交税费——应交所得税50 000；贷：所得税费用45 000，递延所得税资产5 000。

3. 假定2009年6月30日发生销售退回，实际退货量为100件（和估计的退货率10%一致），款项已经支付。①发生销售退回时：借：库存商品80 000，应交税费——应交增值税（销项税额）17 000，其他应付款20 000；贷：银行存款117 000。②调整销售退回对所得税的影响：因实际退货量和原来估计的一致，因此6月税前利润调整为零。6月应纳税所得额减少：100 000−80 000=20 000(元)。6月应交企业所得税减少：20 000×25%=5 000(元)。原来确认的可抵扣暂时性差异转回20 000元，导致递延所得税资产减少：20 000×25%=5 000(元)。6月所得税费用减少：5 000−5 000=0(元)。

借：应交税费——应交所得税5 000；贷：递延所得税资产5 000。

4. 假定2009年6月30日发生销售退回，实际退货量为150件（大于估计的退货率10%），款项已经支付。①发生销售

现行会计准则中未实现损益的会计核算思考

湖南涉外经济学院　熊金粮　刘　瑾

在现行会计准则中,除了传统的历史成本外,还广泛地引入了多元化的计量属性,如:超过正常信用条件购买资产或分期收款销售业务中资产和收入采用现值计量,交易性金融资产和可供出售金融资产期末采用公允价值计量等。公允价值、现值等计量属性的运用,导致了公允价值变动等未实现损益的产生。这些未实现损益如何在账簿上和报表中体现,才能向报表使用者传递真实、可靠的会计信息呢?笔者拟对此作一探讨。

一、现行会计准则中未实现损益的种类、账务处理和报表列示

1. 计入当期损益的未实现损益。这部分未实现损益通过"公允价值变动损益"科目核算。"公允价值变动损益"科目核算交易性金融资产、交易性金融负债,以及采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期保值业务等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。期末,公允价值变动损益在利润表"营业利润"项目中体现,收益以正数列示,损失以负数列示。

2. 计入所有者权益的未实现损益(计入所有者权益的利得和损失)。这部分未实现损益主要包括:可供出售金融资产的公允价值变动;企业自己使用的房地产或存货等转化为投资性房地产时,公允价值超过账面价值的部分;长期股权投资权益法核算下,被投资单位除净损益变动外所有者权益发生变动,投资企业按持股比例计算应享有的部分;将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时,账面价值与公允价值之间的差额等。期末,这部分未实现损益在资产负债表所有者权益"资本公积"项目中体现。

3. 计入未实现融资收益或未确认融资费用的未实现损益。这部分未实现损益主要产生于融资租赁业务和超过正常信用期收付款的资产交易(一般指超过三年的分期收款销售或分期付款购买)。由于该部分未实现损益产生于融资性质的业务,因此其主要与资金的时间价值有关,随着时间的推移逐渐转化为已实现损益。

该类未实现收益记入"未实现融资收益"科目,如融资租赁的出租方将租赁资产的公允价值与长期应收款等之间的差额记入"未实现融资收益"科目;该类未实现损失记入"未确认融资费用"科目,如超过正常信用期间付款购买资产时,购买方将应付款现值与应付款总额之间的差额记入"未确认融资费用"科目。每个会计期末按实际利率法将此类未实现损益递延分摊,记入"财务费用"科目。期末,未实现融资收益作为"长期应收款"的备抵项目在资产负债表"长期应收款"项目中体

退回时:借:库存商品120 000,应交税费——应交增值税(销项税额)25 500,其他应付款 20 000,主营业务收入 50 000;贷:银行存款 175 500,主营业务成本 40 000。②调整销售退回对所得税的影响:6 月税前利润减少:50 000-40 000=10 000(元)。6 月应纳税所得额减少:150 000-120 000=30 000(元)。6 月应交企业所得税减少:30 000×25%=7 500(元)。原来确认的可抵扣暂时性差异转回 20 000 元,导致递延所得税资产减少:20 000×25%=5 000(元)。6 月所得税费用减少:7 500-5 000=2 500(元)。

借:应交税费——应交所得税 7 500;贷:递延所得税资产 5 000,所得税费用 2 500。

5. 假定 2009 年 6 月 30 日发生销售退回,实际退货量为 50 件(小于估计的退货率 10%),款项已经支付。①发生销售退回时:借:库存商品 40 000,应交税费——应交增值税(销项税额)8 500,其他应付款 20 000,主营业务成本 40 000;贷:银行存款 58 500,主营业务收入 50 000。②调整销售退回对所得税的影响:6 月税前利润增加:50 000-40 000=10 000(元)。6 月应纳税所得额减少:50 000-40 000=10 000(元)。6 月应交企业所得税减少:10 000×25%=2 500(元)。原来确认的可抵扣暂时性差异转回 20 000 元,导致递延所得税资产减少:20 000×25%=5 000(元)。6 月所得税费用增加:5 000-2 500=2 500(元)。

借:应交税费——应交所得税 2 500,所得税费用 2 500;贷:递延所得税资产 5 000。

6. 假定 2009 年 6 月 30 日未发生销售退回。①冲减原来估计的销售退回:借:其他应付款 20 000,主营业务成本 80 000;贷:主营业务收入 100 000。②调整销售退回对所得税的影响:6 月税前利润增加:100 000-80 000=20 000(元)。由于没有发生销售退回,因此 6 月应纳税所得额无需调整,也即不需要调整 6 月应交企业所得税。但由于原来确认的可抵扣暂时性差异转回 20 000 元,导致递延所得税资产减少 5 000 元,因此 6 月所得税费用增加 5 000 元。

借:所得税费用 5 000;贷:递延所得税资产 5 000。

【注】本文系山东省教育厅课题"新企业会计准则下企业销售退回对所得税的影响分析研究"(编号:S07WB02)的阶段研究成果。