给予现金折扣后发生销货退回或折让的会计处理

湖南理工学院　湛忠灿

我国企业会计准则规定,企业在销售时发生的现金折扣,按总额法进行会计处理,发生销货退回或折让时,允许按实际发生额冲销销售收入和增值税销项税额,即按照发生销货退回或折让时开出的红字增值税专用发票上注明的金额冲减相关金额。对于冲销的增值税,毫无争议地应该按照增值税专用发票上注明的金额处理,但是对于具体应冲销多少销售收入,在会计实务中没有明确规定。笔者认为,销货退回或折让后,应视同该部分业务没有发生,所以该部分(退回或折让的部分)收入应该全额予以冲销,相应地由于现金折扣而发生的财务费用也应该全额转销。本文试举例对现金折扣后又发生销货退回或折让的会计处理进行分析。

一、现金折扣后又发生销货退回的会计处理

例1:某企业为增值税一般纳税人,20×6年1月1日,销售一批商品,价税合计为11 700元,付款条件为(2/10,1/20,n/30)。款项于20×6年1月10日收讫。20×6年2月10日,由于商品质量出现问题,同意退货,并且款项已通过银行支付。

按照企业会计准则的规定,该企业的会计处理如下:

20×6年1月1日销售时的会计分录为: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。

20×6年1月10日收款时的会计分录为:借:银行存款11 466元,财务费用234元;贷:应收账款11 700元。

20×6年2月10日发生销货退回。按照企业会计准则的规定,对发生销货退回时的会计处理分析如下:第一,按照20×6年1月10日收到的金额全额退款,因此,"贷:银行存款11 466元"。第二,按照20×6年1月1日开出的增值税专用发票的内容,开出与之相对应的红字增值税专用发票,并按照其注明的增值税金额冲减销项税额,因此,"借:应交税费——应交增值税(销项税额)1 700元"。第三,根据借贷记账法的"借贷必相等"记账规则,"借:主营业务收入(差额)"。综上,发生销货退回时的会计分录为:借:主营业务收入9 766元(11 466-1 700),应交税费——应交增值税(销项税额)1 700元;贷:银行存款11 466元。

由此分析,企业在现金折扣后又发生销货退回时,冲销的主营业务收入的金额是依据支付给购买方的金额和冲销的增值税的金额共同决定的(其金额为两者之差)。其中,应冲销的增值税销项税额的金额是无可争议的,因此,应冲销的主营业务收入的金额就取决于购买方支付的金额(即银行存款),而购买方支付的金额会随着付款日期的不同而不完全相同,所以冲销的主营业务收入也不尽相同。笔者认为如此处理值得探讨,以下试作简单分析。

如果按照以上分析,虽然每个时点均没有违背企业会计准则的有关规定,但是若结合从货物销售到货物退回的各个时点的会计处理可以看出:

第一,20×6年1月1日销售时,确认了主营业务收入10 000元;20×6年2月10日发生销货退回时,冲销了主营业务收入9 766元;两者存在金额上的差异234元(该金额恰好等于20×6年1月10日收款时确认的财务费用234元)。如果仅简单结合财务费用的金额进行综合分析,从货物销售到销货退回,企业实现的营业利润为零(10 000-9 766-234),应交增值税为零(1 700-1 700),表面看也是非常符合实际情况的。但若仅对主营业务收入进行单项分析就可以看出:20×6年1月1日销售时,确认的主营业务收入为10 000元;而20×6年2月10日发生销货退回时,冲销的主营业务收入为9 766元,相应地,在主营业务收入明细账和总账之间存在余额234元。很明显,销售发生后再退回,联系起来实际上是相当于该项业务并没有发生,当然与之对应的账簿也不应该有余额,所以笔者认为,此时"主营业务收入"有关账簿上的余额234元应该予以转销。

第二,20×6年1月10日收款时,按照规定,企业确认了234元的财务费用,而事实上,从销售到最后退款企业并没有发生任何费用,但是如果按照以上处理,到20×6年2月10日发生销货退回后,企业"财务费用"明细账和总账也会有余额234元,这显然与实际情况也是不相符合的。

通过以上分析可以看出,虽然"主营业务收入"和"财务费用"账户的余额会在营业利润的形成过程中自动抵销,对企业的营业利润和利润表不会产生任何影响,但是仅从单个会计账簿看,显然如此处理是不准确的。

笔者认为,在20×6年2月10日发生销货退回时,可以进行如下会计处理:开出增值税专用发票并退款:第一,按照20×6年1月10日收款的金额全额退款,因此,"贷:银行存款11 466元";第二,按照20×6年1月1日开出的增值税专用发票的内容,开出与之相对应的红字增值税专用发票,并按照增值税专用发票上注明的销货退回的金额(应该与销售发生时的金额完全相同)和增值税金额冲减主营业务收入和销项税额。因此,"借: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"。由于退货时企业仅按照实际收款金额给予购货单位退款,所以20×6年1月10日收款时确

《中级会计实务》教材例题处理的再商榷

甘肃地质矿产勘查开发局　王兴旺　王亚楼

《财会月刊》会计版2007年第11期刊登了彭广林同志《〈中级会计实务〉教材例题处理之商榷》一文(以下简称《彭文》),笔者认为,《彭文》在阐述会计实务教材例题的会计处理过程中对新会计准则有关规定的把握和理解不够准确,现阐述如下:

一、投资性房地产转为自用的固定资产入账问题

对于全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》(以下简称《教材》)第88页【例5-7】:

1.《彭文》将固定资产入账价值等同于固定资产入账金额,忽略了"累计折旧"作为"固定资产"科目备抵账户的含义。固定资产入账价值反映固定资产的价值,固定资产入账金额反映"固定资产"科目登记金额,"累计折旧"作为该科目的备抵账户,在固定资产入账金额扣除累计折旧后才能反映固定资产的价值,因此,入账价值不能等同于入账金额。

2.《彭文》的账务处理不能反映该项固定资产的历史原貌,不符合《企业会计准则——基本准则》有关历史成本计量属性的规定。《企业会计准则——基本准则》是以财政部第33号令的形式发布的,属于行政法规的范畴,法律级次高于38项具体准则和应用指南,是其他具体会计准则的总纲和前提。其规定,企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注时,应该按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。会计计量属性包括历史成本计量,即资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。从投资性房地产由成本法转换为自用固定资产核算的过程来看,该资产属于企业自身拥有的资产在企业内部不同用途之间的转换,应按照历史成本进行核算,不能因资产用途发生了一次转变,而改变其历史成本的会计计量属性。

二、以存货清偿债务的会计处理问题

对于《教材》第206页【例11-2】:

1.《彭文》的账务处理没有将债务重组利得与资产转让损益分开反映。在《教材》中,销售产品取得的利润体现在主营业务利润中,债务重组利得作为营业外收入处理。《彭文》也认为债务人将债务重组利得与资产转让损益分开反映的做法符合《企业会计准则第12号——债务重组》第五条的规定,然而其后的会计处理却将用于偿债的存货账面价值与公允价值的差额同债权人做出让步形成的利得共同确认为债务重组利得,未能分开反映,最终还是违背了上述规定。

2.《彭文》认为以存货资产清偿债务的债务重组不一定按公平交易原则办事,只能看成是视同销售行为。这是对公允价值计量模式的理解有偏颇。笔者认为,债务重组协议本身就不是遵循公平交易原则达成的,只有债权人做出让步的情况下才构成债务重组,所以,只要发生债务重组,债务人必定会有债务重组利得,即债务人一定少偿付了应付的债务。但是,作为偿债的存货,必定要用公允价值计量。所以,债务重组即便是《彭文》理解的"只能看成是视同销售行为",也要按照公允价值模式进行计量。实质上,换出存货以及以存货偿债的行为,本身就是作为"视同销售"进行业务处理的,所以,按照公允价值模式,存货既要确认收入,又要结转成本。○

认的财务费用234元并没有实际发生,所以应将其予以冲销,因此"贷:财务费用234元"。

综上,发生销售退回时的会计分录为:借: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;贷:银行存款11 466元,财务费用234元。

这样进行会计处理,一方面,不会对企业营业利润产生任何影响,自然也不会对利润表产生任何影响;另一方面,在不违背企业会计准则的前提下,既不会导致在事实上并没有实现任何收入的情况下形成"主营业务收入"账簿仍然存在余额,也不会导致事实上并没有形成融资费用的情况下产生"财务费用"账簿上的余额。

二、现金折扣后又发生销售折让的会计处理

销售折让,是指由于产品质量等问题,销售后给予购货方的折扣。其会计处理与销货退回相似。下面举例加以分析。

例2:某企业为增值税一般纳税人,20×7年1月1日,销售一批商品,价税合计为10 000元,付款条件为(2/10,1/20,n/30)。款项于20×7年1月10日收讫。20×7年2月10日,由于商品质量出现问题,双方协议给予购买方20%的销售折让,款项通过银行支付。

参照以上对销货退回的处理,对企业20×7年2月10日发生销售折让时的会计处理分析如下:按照20×7年1月10日收款的金额的20%退款,因此,"贷:银行存款1 960元(9 800×20%)"。按照20×7年1月1日开具发票上注明的销售额和增值税额的20%开具红字增值税专用发票,并根据发票上的相关金额,"借:主营业务收入1 709.4元(8 547×20%),应交税费——应交增值税(销项税额)290.6元(1 453×20%)"。根据借贷必相等的规则,差额即为应该予以转销的财务费用,金额为20×7年1月10日收款时确认的财务费用200元的20%,因此,"贷:财务费用40元"。

综上,发生销售折让时的会计分录为:借:主营业务收入1 709.4元,应交税费——应交增值税(销项税额)290.6元;贷:银行存款1 960元,财务费用40元。○