

# 刍谈附条件的商品销售收入的确认

蔡嘉 廖颖

(上海大学国际工商与管理学院 上海 200444)

**【摘要】** 实务中附条件的商品销售主要有三种:附退货权条款、附售后回购条款及附融资条款的商品销售。在进行会计处理时,应当依据实质重于形式原则来确认相关收入。本文对其中的难点进行了分析。

**【关键词】** 附条件 商品销售 收入确认

确认营业收入通常是在向买方交付了产品、商品或提供了劳务,满足了已实现或可实现以及已赚得两个条件之时。此时与交易有关的风险和报酬已经转移到买方,卖方可以在账簿中确认收入。对一般的商品销售依此原则进行会计处理是没有问题的,如果是附条件的商品销售,那么收入的确认将会变得比较复杂。本文将结合实例对此进行探讨。

## 一、销售合同中附有退货权条款

一项销售业务如果买方保留退货权,当产品已经发出,货款也已收到时,形式上似乎销售已经成立,卖方似乎可以确认收入。然而根据实质重于形式原则,在退货期满之前,与该产品所有权相关的风险并未转移到买方,其报酬亦未转移到卖方,因此不能按照传统的确认收入的方法来进行会计处理。在实务中有三种处理方法:①销售时确认收入,在实际发生退货时冲减已确认的收入;②等到买方的退货权消失时才正式确认收入;③销售时确认收入,同时根据预计的退货率冲减已确认的收入。实务中采用得比较多的是后两种方法,下文将结合

实例分析这两种方法。

1. 销售时确认收入,同时根据预计的退货率冲减已确认的收入。这种方法适合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情况。

例1:藏经阁公司经营图书的出版与发行业务。2008年1月1日,该公司向学友公司发送一批教科书,共计15 000册,平均售价为50元/册,该批图书平均成本为30元/册。销售合同约定,学友公司应于2月1日之前支付货款,在6月30日之前有权退还未销售的图书。图书已发出,款项尚未收到。藏经阁公司根据以往的经验可以合理地估计该批教科书的退货率为20%。假定教科书发出时纳税义务已经发生,实际发生销售退回时有关的增值税额允许冲减,藏经阁公司为增值税一般纳税人。

(1)2008年1月1日发出教科书时:借:应收账款877 500元;贷:主营业务收入750 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)127 500元。借:主营业务成本450 000元;贷:库存

## 三、减值处理

金融工具准则对金融资产的减值处理进行了专门的界定:企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查,有客观证据表明该金融资产发生减值的,应当计提减值准备。由此可知,与其他类金融资产复杂的资产减值处理方式相比较,交易性金融资产是不涉及减值问题的。

所谓金融资产减值,指金融资产的可收回金额低于其账面价值。企业应在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象,并进行减值测试。交易性金融资产不存在减值问题,这也是由交易性金融资产的特性所决定的。

首先,如前所述,企业持有交易性金融资产的目的是近期内出售,这里“近期”通常是指少于一年或者一个营业周期又或者一个会计期间,甚至更短的时间。而金融工具准则中的描述是企业应当在资产负债表日对金融资产进行减值测试,但在资产负债表日企业很可能已经将某些交易性金融资产处置了,自然也就不存在对这些交易性金融资产进行减值测试的

问题。即使企业在资产负债表日仍然持有交易性金融资产,但由于交易性金融资产的持有期限非常短,是企业短期获利的工具,价格变动非常频繁,因此也不应涉及减值问题。

其次,金融工具准则规定交易性金融资产是以公允价值计量且其变动计入当期损益的资产,因此对交易性金融资产来说,其价值的变动都已经在发生时及时计入了当期损益,并最终影响企业的净利润,这可以说是相当于在对其进行资产减值处理了。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 戴德明,林钢,赵西卜.财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2007
3. 胡欣.新会计准则体系下金融资产减值刍议.现代金融,2007;6
4. 周萍.交易性金融资产及其会计处理.国际商务财会,2007;9

商品450 000元。

(2)2008年1月31日确认估计的销售退回:退货率为20%,因此本期应冲减主营业务收入150 000元,主营业务成本90 000元。借:主营业务收入150 000元;贷:主营业务成本90 000元,其他应付款60 000元。

(3)2008年2月1日前收到货款时:借:银行存款877 500元;贷:应收账款877 500元。

(4)2008年6月30日前发生销售退回:①假定实际退货量为2 500册。在这种情况下实际退货量比估计退货量小,需将未退货的教科书在本期确认收入,并结转相关成本。借:库存商品75 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)21 250元,主营业务成本15 000元,其他应付款60 000元;贷:银行存款146 250元,主营业务收入25 000元。②假定实际退货量为3 000册。在这种情况下实际退货量与估计退货量一致,只需记录退回的商品并支付退货款。借:库存商品90 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)25 500元,其他应付款60 000元;贷:银行存款175 500元。③假定实际退货量为3 500册。在这种情况下实际退货量大于估计退货量,需将多退的商品冲减当期的收入和成本。借:库存商品105 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)29 750元,主营业务收入25 000元,其他应付款60 000元;贷:银行存款204 750元,主营业务成本15 000元。④假定没有发生销售退回。借:主营业务成本90 000元,其他应付款60 000元;贷:主营业务收入150 000元。

**2. 退货权消失时确认收入。**如果无法合理地估计退货率,应在退货权消失时确认收入和成本。

例2:假定例1中藏经阁公司销售的教科书属于第一年试用,无法根据过去的经验估计该批教科书的退货率,其他条件与例1中的一致。

(1)2008年1月1日发出教科书时:借:应收账款127 500元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)127 500元。借:发出商品450 000元;贷:库存商品450 000元。

(2)在2008年2月1日前收到货款时:借:银行存款877 500元;贷:应收账款127 500元,预收账款750 000元。

(3)假定2008年6月30日退货期满没有发生销售退回:借:预收账款750 000元;贷:主营业务收入750 000元。借:主营业务成本450 000元;贷:发出商品450 000元。

(4)假定2008年6月30日前发生销售退回,退货量为3 000册:借:预收账款750 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)25 500元;贷:主营业务收入600 000元,银行存款175 500元。借:库存商品90 000元,主营业务成本360 000元;贷:发出商品450 000元。

## 二、销售合同中附有售后回购条款

销售合同中附有售后回购条款是指卖方售出商品后又将其买回的销售活动。售后回购是否确认收入,应视商品所有权上的主要风险和报酬是否转移以及卖方是否放弃对商品的控制而定。售后回购协议一般规定:①卖方在销售商品后的一定时间内必须回购;②卖方有回购选择权;③买方有要求卖方回购的选择权。以上规定表明与商品所有权有关的风险和报酬

实质上并没有转移,售后回购交易具有融资性质,在会计处理上应该按照融资交易的要求处理。发出商品时:借:发出商品;贷:库存商品。借:银行存款;贷:其他应付款,应交税费——应交增值税(销项税额)。回购价大于原销售价的差额,应在回购期间按期计提利息费用,计入当期财务费用:借:财务费用;贷:其他应付款。回购商品时:借:库存商品;贷:发出商品。借:其他应付款,应交税费——应交增值税(销项税额);贷:银行存款。

## 三、销售合同中附有融资条款

销售合同中附有融资条款的商品销售,也就是所谓的产品融资业务。产品融资业务的流程是:发起人将其存货“销售”给中间人,通过中间人获得现金流入,中间人以该存货向融资机构进行抵押融资,并将融入的资金返还给发起人,用于“支付”向发起人“购买”存货的货款,中间人的负债由发起人来保证。实质上发起人不过是以存货作为担保进行融资,当发起人购回存货时,意味着贷款的偿付(在发起人的全部现金流出中除原先取得的贷款外,还应包括产品运输费用、保管费用、银行利息和支付给中间人的酬金)。

例3:2008年6月,茂生公司与天祥公司订立协议,将一批成本为680 000元的商品按800 000元的价格销售给天祥公司。协议规定,天祥公司可以该批商品为抵押向商业银行取得800 000元贷款以支付货款;如果天祥公司届时转售这批商品的售价达不到800 000元,茂生公司将按原价重新购回这批商品;无论是否购回,茂生公司都将支付天祥公司该批存货所发生的全部保管及融资费用。商品发出时纳税义务已经发生。

案例中的交易从实质上看就是产品融资交易。会计处理如下:

(1)发出商品时:借:应收账款936 000元;贷:产品融资负债800 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)136 000元。借:发出商品——产品融资680 000元;贷:库存商品680 000元。

(2)假定天祥公司已将该批商品转售出去,此时与该批商品有关的风险与报酬完全转移到天祥公司,茂生公司可以正式确认销售收入和成本。借:产品融资负债800 000元;贷:主营业务收入800 000元。借:主营业务成本680 000元;贷:发出商品——产品融资680 000元。

(3)核算本期发生的与该批产品相关的保管费用2 000元、保险费用1 500元及利息费用12 000元。借:财务费用15 500元;贷:银行存款15 500元。

(4)如果天祥公司未能将商品转售出去,则茂生公司应该对“产品融资负债”按照借款业务的处理办法进行核算,同时将发出商品转回:借:库存商品680 000元;贷:发出商品——产品融资680 000元。

## 主要参考文献

1. 杨文龙.小议赊销净额与销售收入.财会月刊(会计),2006;1
2. 葛家澍.中级财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2003