

# 附退回条件商品销售核算改进

李从峰

(南京铁道职业技术学院经贸学院 南京 210015)

附有销售退回条件的商品销售,是指购买方依照有关协议在规定的期限内,符合一定条件下有权退货的销售方式。在这种销售方式下,企业应根据以往经验合理估计退货发生的可能性与退货率分别采用不同的会计处理方式。能够合理估计退货率且确认与退货相关负债的,在发出商品时确认收入;不能合理估计退货比例的,在售出商品退货期满时确认收入。

## 一、现行会计处理

例:甲公司是一家健身器材销售公司。20×7年2月1日,甲公司向乙公司销售5 000件健身器材,单位销售价格为500元,单位成本为400元,开出的增值税专用发票上注明的增值税销项税额为425 000元。协议约定,乙公司应于20×7年3月1日之前支付货款,在7月30日之前有权退还健身器材。甲公司健身器材已经发出,款项尚未收到。假定甲公司根据过去的经验,估计该批健身器材的退货率为20%;健身器材发出时纳税义务已经发生;实际发生退货时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。

依据现行会计处理规定,甲公司对其销售的健身器材能够合理估计其退货率,因此,甲公司在健身器材发出时可以确认商品收入实现,不同退货情况下具体的会计处理如下:

(1)2月1日发出商品。

借:应收账款	2 925 000
贷:主营业务收入	2 500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	425 000

借:主营业务成本	2 000 000
贷:库存商品	2 000 000

(2)2月28日确认估计的销售退回。

借:主营业务收入	500 000
贷:主营业务成本	400 000
预计负债	100 000

(3)3月1日前收到货款。

借:银行存款	2 925 000
贷:应收账款	2 925 000

“相关税费”计入乙公司换入固定资产的入账价值之中。但是对于消费税、营业税等价内税而言,由于其本身已经包含在商品的公允价值之中,因此无需再单独进行计算。以甲公司为例,甲公司处置固定资产并计算应交营业税的会计分录为:借:固定资产清理500 000,累计折旧500 000;贷:固定资产1 000 000。借:固定资产清理30 000;贷:应交税费——应交营业税30 000。

甲公司固定资产的公允价值已经包含了应当缴纳的营业税,而且同增值税不同,甲公司所缴纳的营业税并不会给乙公司带来任何潜在的经济利益流入,因此甲公司在计算换入资产的入账价值时,应直接以固定资产的公允价值60万元为基数,而不需再加计一遍“相关税费”。

其次,对于资产交换过程中,甲公司支付的固定资产清理费以及运杂费,也就是相关税费中的“费”,也应当分情况区别对待。笔者认为,资产的所有者为了处置自有资产而发生的各项直接相关费用,应当作为资产处置收入的抵减项进行处理,而不应当计入换入资产的入账价值。只有企业为了取得换入资产而发生的与使换入资产达到预定可使用状态直接相关的费用,才能够计入换入资产的入账价值。这样进行处理,可以使CAS 7与其他具体会计准则保持逻辑上的一致性。本例中,甲公司发生的换出固定资产清理费用以及换入

存货的运杂费,所作会计分录应为:借:固定资产清理5 000;贷:银行存款5 000。借:原材料3 000;贷:银行存款3 000。

2. 换入资产定价时何谓“确凿证据”。CAS 7并没有对什么是“确凿证据”作出详细的规范。在非货币性资产交换中,如果交换双方是等价交换,不论是否涉及补价,以换出资产的公允价值为基数和以换入资产的公允价值为基数计算出的结果应当是一样的。因此,“确凿证据”规范的应当是非等价交换下的非货币性资产交换。以上题为例(不考虑相关税费),由于是非等价交换,乙公司按照换出资产的公允价值为基数计算出的换入资产入账价值应当是54万元(40+14),而采用换入资产的公允价值计算出的入账价值则是60万元。

按照CAS 7的一般性规定,乙企业应当首先以54万元作为换入固定资产的入账价值,如果乙企业有“确凿证据”表明固定资产的公允价值比存货的公允价值更可靠,乙企业也可以60万元作为固定资产的入账价值。由于资产的初始入账价值会直接影响企业以后各会计期间的会计利润,这种规定事实上为乙企业提供了一定的盈余管理空间。为了减少会计政策的选择性,笔者认为准则可以按照公允价值的取得顺序,确定“确凿证据”的标准。例如,准则可以规定,存在活跃市场取得的市价的可靠性大于按照同类或类似资产的活跃市价调整后而得到的资产公允价值。○

(4)7月31日发生销售退回,实际退货1000件,款项已经支付。

借:库存商品	400 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000
预计负债	100 000
贷:银行存款	585 000

如果实际退货量为800件,则:

借:库存商品	320 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	68 000
主营业务成本	80 000
预计负债	100 000
贷:银行存款	468 000
主营业务收入	100 000

如果实际退货量为1 200件时,则:

借:库存商品	480 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	102 000
主营业务收入	100 000
预计负债	100 000
贷:主营业务成本	80 000
银行存款	702 000

(5)7月31日之前没有发生退货。

借:主营业务成本	400 000
预计负债	100 000
贷:主营业务收入	500 000

## 二、存在的问题

**1. 账理混乱。**会计分录是指明某项经济业务所涉及的会计账户、记账方向和入账金额的记录,会计分录的账户对应关系应当准确反映会计要素的变化情况,也就是说,会计业务的处理应当做到账理清晰明了。依据现行会计处理规定,企业依据退货率经验数据估计退回部分商品销售不符合收入的确认条件,这部分估计退回的商品销售收入不能确认,因此,商品销售当月月末应当冲销这部分不能确认的收入,其会计处理如下:借:主营业务收入;贷:主营业务成本,预计负债。从会计基本原理角度分析,“主营业务收入”账户与“主营业务成本”账户不应当产生对应关系,这样的会计分录无法清晰反映经济业务的本质。

**2. 违背或有事项准则。**根据或有事项准则的规定,同时满足下列条件的或有事项相关义务应当确认为预计负债:该义务是企业承担的现时义务;履行该义务很可能导致经济利益流出企业;该义务的金额能够可靠计量。对于附有销售退回条件的商品销售业务,企业商品发出后即表明企业存在一项或有事项,也即意味着企业存在一项潜在的或有负债。如果企业依据经验能估计其退货率,对照预计负债的确认条件,不难发现此时的或有负债应当作为预计负债进行确认、计量、记录与报告。依据或有事项准则的规定,预计负债计量可以采用最佳估计数确定。以上题为例,如果企业发生20%的商品销售退回,在不考虑增值税销项税额的情况下,退货很可能产生的预计负债金额应当为500 000元(2 500 000×20%)。依据现行会计处理规定,预计负债确认金额是冲销的收入与相

应成本的差额即100 000元。很显然,这样的会计处理无理无据,不符合或有事项准则,低估了预计负债。

**3. 会计信息不准确。**依据配比原则,一项销售业务发生后如果不能确认为收入实现,则库存商品也不能结转为主营业务成本,反之亦然。依据现行会计处理规定,估计退回的商品销售收入不能实现,冲销了主营业务收入及相关的主营业务成本,那么也应当将不能确认销售实现的商品在账面上反映。事实上,现行处理定会导致企业从账面上突然消失了估计退回的商品资产。这样的会计处理必然导致资产负债表资产数据不实。

## 三、改进建议

笔者建议通过“发出商品”科目进行过渡,重新理顺各个科目间的对应关系。沿用上例,改进后的会计处理为:

(1)2月1日发出商品时的会计处理不变。

(2)2月28日确认估计的销售退回。

借:主营业务收入	500 000
贷:预计负债	500 000
借:发出商品	400 000
贷:主营业务成本	400 000

(3)3月1日前收到货款时的会计处理不变。

(4)7月31日发生销售退回,实际退货1 000件,款项已支付。

借:库存商品	400 000
贷:发出商品	400 000
借:应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000
预计负债	500 000
贷:银行存款	585 000

如果实际退货量为800件,则:

借:库存商品	320 000
主营业务成本	80 000
贷:发出商品	400 000
借:预计负债	400 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	68 000
贷:银行存款	468 000
借:预计负债	100 000
贷:主营业务收入	100 000

如果实际退货量为1 200件时,则:

借:库存商品	480 000
贷:发出商品	400 000
主营业务成本	80 000
借:应交税费——应交增值税(销项税额)	102 000
主营业务收入	100 000
预计负债	500 000
贷:银行存款	702 000

(5)7月31日之前没有发生退货。

借:主营业务成本	400 000
贷:发出商品	400 000
借:预计负债	500 000
贷:主营业务收入	500 000