

关于附有销售退回条款 会计处理的新旧准则比较

陈雅雯 郭华平

摘要：新旧《企业会计准则第14号——收入》都规范了收入确认、计量和相关信息披露在企业会计核算及管理的应用模式，明确了某些特定交易（或事项）的收入确认原则和计量方法，但是附有销售退回条款销售的会计核算处理却有比较明显的差异。本文通过实例对附有销售退回条款销售的会计核算处理进行比较，强调新旧准则下收入与负债的不同确认方式。

关键词：会计准则；附有销售退回条款；会计处理

2017年7月19日财政部发布了《企业会计准则第14号——收入》（下称新准则），这项准则是在国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会联合发布了《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》的基础上对原有准则（下称旧准则）的修订和完善。笔者认为，新收入准则最突出的变化是收入确认计量设定了统一的五步法模型和对特定交易（或事项）的会计核算处理。本文拟通过实例就新旧准则对附有销售退回条款销售的会计核算处理进行比较。

一、新旧准则对附有销售退回条款的销售收入确认原则的比较

新收入准则对于特定交易（或事项）的收入确认和计量原则比旧准则规定得更明确。就附有销售退回条款的销售而言，旧准则对附有销售退回条款的销售的收入确认和计量是基于销售收入确定方法来规定的，确认原则是物品所有权是否转移及货款是否能够收回，按照交易双方合同中已收或应收的合同或协议价款认定。而新收入准则明确指出，企业主要根据交易方身份来判断对该商品的控制权：销售企业如果是拥有商品控制权的主要责任人，应使用总额法；销售企业如果是没有商品控制权的代理人，应使用净额法，按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入。

二、能够合理估计退货率的附有销售退回条款销售的会计处理比较

根据旧准则，如果企业能够根据经验合理估计退货率，则在商品发出时确认收入，在当月底资产负债表日按照预计的金额作收入退回处理，并按退货金额确认相关负债，实际发生退回时再作调整。例如，某公司2017年5月10日销售A产品1 000件，售价10元/件，增值税税率17%，产品成本6元/件，销售合同附有退回条款，7月31日前可以退货，公司估计退货率为20%。账务处理如下：

1.5月10日，销售发生时按原准则规定进行业务处理（单位：元，下同）：

借：应收账款	11 700	
贷：主营业务收入		10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		1 700
同时结转销售成本：		
借：主营业务成本	6 000	
贷：库存商品		6 000

新准则明确销售企业主要根据交易方身份判断对该商品的控制权，该销售企业是拥有商品控制权的主要责任人，应使用总额法。企业应在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将还的金额）确认收入，按照预计销售退回的金

额确认负债。以后每一资产负债表日如有变化企业都应重新估计未来销售退回情况，作为会计估计变更进行处理。同时，按照预期退回商品的账面价值扣除退回商品的价值减损后的净额结转成本。

5月10日，销售发生时：

借：应收账款	11 700
贷：主营业务收入	8 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 700
预计负债	2 000

同时结转销售成本：

借：发出商品	1 200
主营业务成本	4 800
贷：库存商品	6 000

新准则指出如果该销售企业是没有商品控制权的代理人，应使用净额法进行账务处理，这样跟委托代销的会计处理一致，销售企业按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入（在此不作细述）。

2.5月31日估计退货20%，旧准则确认与退货相关的负债如以下会计分录所示，新准则不需进行会计处理：

借：主营业务收入	2 000
贷：主营业务成本	1 200
预计负债	800

3.若7月31日前退货10%，旧准则确认与退货相关的负债：

借：库存商品	600
预计负债	800
主营业务成本	600
贷：银行存款	1 170
主营业务收入	1 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	-170

新准则会计业务处理如下：

借：预计负债	2 000
贷：主营业务收入	1000
应收账款	1 170
应交税费——应交增值税（销项税额）	-170
借：库存商品	600
主营业务成本	600
贷：发出商品	1200

4.若7月31日前退货30%，旧准则确认与退货相关的负债：

借：库存商品	1 800
预计负债	800

主营业务收入	1 000
贷：银行存款	3 510
主营业务成本	600
应交税费——应交增值税（销项税额）	-510

新准则会计业务处理如下：

借：主营业务收入	1 000
预计负债	2 000
贷：应收账款	3 510
应交税费——应交增值税（销项税额）	-510
借：库存商品	1 800
贷：主营业务成本	600
发出商品	1 200

三、不能合理估计退货率的附有销售退回条款销售的会计处理

根据旧会计准则，如不能合理估计退货率，须待退货期满方能确认收入，商品发出时收到的货款先记入“预收账款”。接上例，若上例销售时无法预计退货率，其他条件不变。

1.5月10日，销售发生时：

借：发出商品	6 000
贷：库存商品	6 000
借：应收账款	1 700
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	1 700

5月31日，收到价款时：

借：银行存款	11 700
贷：预收账款	10 000
应收账款	1 700

新准则规定在不能合理估计退货率时，商品发出时不能确认收入，待商品退回期满再根据实际退回数量，按没有发生退货的发出商品确认收入。

5月10日，发出商品时：

借：发出商品	6 000
贷：库存商品	6 000

5月31日，收到价款时：

借：银行存款	11 700
贷：预收账款	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 700

2.若7月31日前没有退货，旧会计准则与新会计准则业务处理基本相同：

借：预收账款	10 000
贷：主营业务收入	10 000
借：主营业务成本	6 000