

收入准则解释

—— 特定交易的会计处理（一）

应唯■

一、附有销售退回条款的销售

附有销售退回条款的销售（以下简称销售退回），是指客户依照有关合同有权退货的销售方式。销售退回条款可能会在相关合同中明确约定（如合同中明确约定，若企业所提供的商品不符合合同条款约定的质量、品种等，客户有权退货；或者合同约定若客户对所购商品的颜色或款式不满意可以退货等），也可能是隐含的退货权，该隐含的退货权可能来自企业销售过程中向客户作出的声明或者承诺（如企业通过广告所作出的承诺等），也可能来自法律法规的要求（如根据《产品质量法》规定，对不具备产品应当具备的使用性能而事先未作说明的，或不符合在产品或者其包装上注明采用的产品标准的，或不符合以产品说明、实物样品等方式表明的质量状况的，销售者应当负责修理、更换、退货；《消费者权益保护法》规定，经营者提供的商品或者服务不符合质量要求的，没有国家规定和当事人约定的，消费者可以自收到商品之日起七日内退货，七日后符合法定解除合同条件的，消费者可以及时退货）或企业以往的习惯做法（如企业多年来允许客户对其销售的商品在3个月内无条件退货）。

（一）新收入准则关于销售退回会计处理的基本原则

企业将商品的控制权转让给客户之后，才可能会因为各种原因允许客户选择退货，客户取得商品控制权之前退回该商品不属于销售退回。新收入准则关于销售退回会计处理的基本原则如下：

1. 企业在允许客户退货的期间内随时准备接受退货的承诺，不构成单项履约义务。从销售退回概念考虑，附有

商品退货条款的商品销售，至少包含两项履约义务，即为客户提供商品以及在退货期内随时接受客户退回商品的义务。国际会计准则理事会（IASB）认为，如果不将随时为客户退货提供的服务确认为一项单项履约义务，企业会在客户取得商品的控制权时确认合同的所有收入和利润，这样处理可能无法如实反映企业履行合同的履约情况。但考虑到，若将随时为客户退货提供的服务单独确认为一项单项履约义务，按新收入准则通常需要估计该项服务的单独售价，而且在多数情况下预计退货的数量仅占总销售量的很小比例，且通常退货期较短（如7天、30天等），为避免企业向财务报表使用者提供的增量信息将导致不合理的复杂性和更多的成本，新收入准则不将为客户退货提供的服务作为一项单项履约义务。由于这一规定可能会影响收入确认的金额，为此，新收入准则要求企业应当遵循可变对价（包括将可变对价计入交易价格的限制要求）的处理原则来确定其预期有权收取的对价金额，即交易价格不应包含预期将会被退回的商品的对价金额。

2. 预计销售退回的可能性。企业允许客户退货期间内随时退货的承诺，实际上是企业对其销售商品的数量不确定导致收入确认金额的不确定，只有在退货权失效后，企业才能确切获悉销售的实际数量，因而新收入准则不应就企业预期因客户行使退货权而未实际销售的商品确认收入，而应确认为一项负债，企业只有在与退货权相关的不确定性消除、已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回时才应确认收入。同时，企业允许客户退货实质上为客户提供了一项退货权，该退货权赋予企业向客户收回商品的合同权利，该权利应确认为一项资产。

作者简介：应唯，财政部会计司原巡视员。

客户选择退货时，可能有权要求返还其已经支付的全部或部分对价、抵减其对企业已经产生或将会产生的欠款或者要求换取其他商品。为此，新收入准则规定，对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，预期因销售退回将退还的金额，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，企业按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。如果企业确实无法将附有销售退货权的商品所取得的全部对价确认为收入的，企业应将所取得对价中的一部分确认为一项退款负债。

为增加财务报表的透明度并确保在减值测试时考虑所确认的退货资产，因预期销售退回而确认的资产和负债应在资产负债表中分别列示，而不应相互抵销后列示。

3. 每一资产负债表日，企业应当根据所掌握的最新信息，重新估计未来销售退回情况，并对原确认的与退货相关的资产和负债重新进行计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

企业对已确认收入的售出商品发生的销售退回属于资产负债表日后事项的，应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

4. 科目设置和账务处理。企业应当设置“应收退货成本”科目，核算销售商品时预期将退回商品的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额。同时，在“预计负债”科目下设置“应付退货款”明细科目，核算企业按照预期因销售退回将退还的金额。

销售退回的具体账务处理为：在客户取得相关商品的控制权时，按照已收或应收合同价款，借记“银行存款”“应收账款”“应收票据”“合同资产”等科目，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（不包含预期因销售退回将退还的金额），贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目，按照应缴纳的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目，按照预期因销售退回将退还的金额，贷记“预计负债——应付退货款”等科目，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，借记“应收退货成

本”科目，按照已转让商品转让时的账面价值，贷记“库存商品”等科目，按其差额，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目。

其后，在资产负债表日对退货率进行重新评估，如重新评估的退货率小于原估计的退货率，应按预期减少退货率而减少退还客户的金额，借记“预计负债——应付退货款”科目，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目；按预期减少退货率而应确认的销售成本，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目，贷记“应收退货成本”科目。如重新评估的退货率大于原估计的退货率，应按预期增加退货率而增加退还客户的金额，借记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目，贷记“预计负债——应付退货款”科目；按预期增加退货率而减少所销售的商品成本，借记“应收退货成本”科目，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目。

实际退货时，按实际退回商品的成本，借记“库存商品”科目，按红字增值税专用发票上注明的增值税销项税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目，按预期退货需退还客户的金额而确认的预计负债账面余额，借记“预计负债——应付退货款”科目，按实际退回商品的成本，贷记“应收退货成本”科目，按预期退货率大于实际退货率而预期有权收取的对价金额，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目，按实际退还客户的金额，贷记“银行存款”科目；同时，按预期退货率大于实际退货率而实际销售的商品成本，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目，贷记“应收退货成本”科目。

例1：甲公司为增值税一般纳税人，销售货物适用的增值税税率为13%，提供运输服务的增值税税率为9%。2×21年9月1日，甲公司与乙公司签订购销合同，该合同约定：（1）甲公司为乙公司特制A产品500件，合同价格总额为7900万元（不含增值税）。（2）因乙公司仓库有限，无法放置从甲公司购入的500件A产品，故要求将500件A产品由甲公司提供保管。（3）根据销售合同的约定，乙公司可以在产品控制权转移时起的3个月内退回该批A产品。（4）乙公司因生产需要A产品时，应提前通知甲公司，并请甲公司将500件A产品运送至乙公司指定地点。（5）2×21年9月5日，该购销合同经甲公司和乙公司管理层批准。

假定：（1）2×21年10月10日，甲公司制造完成乙公司所需的500件A产品，并将该批A产品放置在仓库特定

地点且能单独识别。甲公司制造完成500件A产品并单独保管时,该批A产品的控制权转移给乙公司。(2)该批A产品的制造成本合计为5000万元(每件制造成本为10万元)。(3)甲公司为乙公司特制A产品,并且提供运输服务构成两项履约义务,不考虑甲公司保管A产品的服务。甲公司为客户特制类似500件A产品的单独售价为7600万元,为客户提供运输服务的单独售价为400万元。(4)甲公司根据乙公司要求于2×21年10月12日将500件A产品运送至指定地点,发生运输成本120万元(均以银行存款支付)。(5)甲公司根据历史经验,估计该批A产品的退货率为8%。(6)甲公司于2×21年10月10日,将500件A产品的控制权转移给乙公司时开出销售商品的增值税专用发票,2×21年10月12日将该批A产品运送至乙公司指定地点时开出运输服务的增值税专用发票(本例中的运输服务按时点确认收入)。(7)2×21年12月30日,乙公司通过银行转账支付该批A产品的合同价款及增值税额。(8)2×21年12月31日,甲公司根据与乙公司就该批A产品使用等的沟通情况,对估计退货率进行重新评估,经重新评估后的估计该批A产品的退货率为5%。(9)2×22年1月10日,甲公司收到乙公司退回的15件A产品,并获得税务机关开具的红字增值税发票;当日,甲公司通过银行转账退回了相关产品价款及增值税额。(10)甲公司2×21年度财务报告于2×22年2月28日经批准报出。(11)甲公司按分摊后的交易价格和退货率计算退货金额,并且按分摊后的交易价格计算增值税销项税额。(12)本例不考虑除增值税以外的其他税费及其他因素。

根据上述资料,甲公司的会计处理如下(单位:万元,下同):

(1)2×21年9月5日(合同开始日),确定合同交易价格及各单项履约义务的交易价格。

甲公司与乙公司的合同交易价格为固定价格,合同价格总额为7900万元,因该合同涉及销售商品和提供运输服务两项单项履约义务,故应按销售商品和提供运输服务的单独售价的相对比例,将交易价格分摊至各单项履约义务。

甲公司为乙公司特制500件A产品应分摊的交易价格=7900×7600÷(7600+400)=7505(万元)

甲公司为乙公司提供运输服务应分摊的交易价格=7900×400÷(7600+400)=395(万元)

(2)预期退货、确认收入。

根据上述资料,甲公司销售给乙公司的500件A产品

属于在某一时点履行的履约义务,应于2×21年10月10日将500件A产品的控制权转移给乙公司时确认销售商品收入;为乙公司提供的运输服务于2×21年10月12日确认运输服务收入。

甲公司估计的退货率为8%,应在相关产品的控制权转移时点按估计退回A产品在转让时的账面价值400万元(500×8%×10)确认为一项资产;按预计退回将退还的金额600.4万元(7505×8%)确认为负债;按向乙公司转让A产品预期有权收取的对价金额(不包括预期销售退回将退还的金额)确认6904.6万元(7505×92%)的收入;履行运输服务义务时确认395万元的收入。

①2×21年10月10日,确认销售A产品有权收取的对价金额并确认收入、结转成本、预计退货。

借:应收账款——乙公司	8 480.65
贷:主营业务收入——A产品	6 904.6
应交税费——应交增值税(销项税额)	975.65
预计负债——应付退货款	600.4

结转成本:

借:主营业务成本——A产品	4 600
应收退货成本——乙公司(A产品)	400
贷:库存商品	5 000

②2×21年10月12日,确认运输服务收入。

借:应收账款——乙公司	430.55
贷:其他业务收入——运输服务	395
应交税费——应交增值税(销项税额)	35.55

结转成本:

借:其他业务成本	120
贷:银行存款	120

③2×21年12月30日收到乙公司支付的款项。

借:银行存款	8 911.2
贷:应收账款——乙公司	8 911.2

(3)2×21年12月31日,调整估计退货率(由8%调整为5%)。

年末,根据重新评估的估计退货率,调整相关的收入、成本,以及原因估计销售退回确认的相关资产和负债。

借:预计负债——应付退货款	225.15
贷:主营业务收入(7505×3%)	225.15
借:主营业务成本	150
贷:应收退货成本——乙公司(A产品)(500×10×3%)	150

(4) 甲公司2×21年度财务报表于2×22年2月28日经批准对外报出, 甲公司于2×22年1月10日收到乙公司退回的15件A产品。

①假定乙公司在使用该批A产品过程中逐渐发现存在质量问题并再确定是否退货, 甲公司于资产负债表日(2×21年12月31日)与乙公司沟通退货情况时, 乙公司尚不能完全确定退货的数量, 但估计会有5%或者更低的退货率。为此, 甲公司将预期退货率调整为5%, 期后实际退货数量与资产负债表日预期退货率存在偏差, 是对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步的证据的事项, 应作为资产负债表日后调整事项处理, 相应调整2×21年度相关的收入、成本, 以及资产负债表相关资产、负债的年末数。其账务处理为(下述账务处理也可以通过“以前年度损益调整”科目):

借: 预计负债——应付退货款	150.1
贷: 主营业务收入(7 505×2%)	150.1
借: 主营业务成本	100
贷: 应收退货成本——乙公司(A产品)(5 000×2%)	100

2×22年1月10日, 收到退回的15件A产品时的账务处理为:

借: 应交税费——应交增值税(销项税额)	
(7 505×3%×13%)	29.2695
预计负债——应付退货款(600.4 - 225.15 - 150.1)	225.15
库存商品——A产品(5 000×3%)	150
贷: 应收退货成本——乙公司(A产品)	
(400 - 150 - 100)	150
银行存款(7 505×3%×1.13)	254.4195

②假定资产负债表日(2×21年12月31日), 根据甲公司与乙公司沟通, 以及该批A产品历史退货率等情况, 估计退货率为5%的, 期后实际退货情况是资产负债表日后新发生的事项, 与资产负债表日存在状况无关, 应作为资产负债表日后非调整事项处理, 即在实际退回商品的当年(2×22年)进行相应的会计处理。

借: 应交税费——应交增值税(销项税额)	
(7 505×3%×13%)	29.2695
预计负债——应付退货款(600.4 - 225.15)	375.25
库存商品——A产品(5 000×3%)	150
主营业务成本——A产品(5 000×2%)	100

贷: 应收退货成本——乙公司(A产品)	
(400 - 150)	250
主营业务收入(7 505×2%)	150.1
银行存款(7 505×3%×1.13)	254.4195

5. 附有销售退回条款的销售, 在客户要求退货时, 如果企业有权向客户收取一定金额的退货费, 则企业在估计预期有权收取的对价金额时, 应当将该退货费包括在估计的可变对价中(即交易价格), 同时, 减少预计应退回客户的款项; 如果企业因客户退回商品而发生相关成本的, 应当按预计退货率及预计发生的成本计算的金额作为收入确认当期的销售成本, 同时减少应收退货成本。其后, 如果退货率、退货成本等发生变化的, 作为会计估计变更进行会计处理时, 相应调整确认的收入、成本金额, 以及应收退货成本、预计退货而退回给客户的金额。企业取得客户承诺支付的退货费应按相关税法规定, 计算交纳相关税费(如增值税)。

例2: 沿用例1, 假定按照甲公司与乙公司签订的购销合同约定, 如果发生退货, 乙公司应支付6%的退货费, 即按照A产品的交易价格7 505万元、退货率和6%计算的金额支付退货费。假定:(1) 甲公司预计每件退货将发生的成本为2万元;(2) 退货费不属于增值税应税行为, 不交纳增值税。根据所给资料, 甲公司的会计处理如下:

(1) 预计退货应收取的退货费、应确认收入金额。

预计退货应收取的退货费=7 505×8%×6%=36.024(万元)

销售A产品应确认收入金额=7 505×92%+7 505×8%×6%=6 940.624(万元)

(2) 2×21年10月10日, 确认销售A产品收入有权收取的对价金额并确认收入(包括预计退货应收取的退货费)、结转成本、预计退货。

借: 应收账款——乙公司	8 480.65
贷: 主营业务收入——A产品	6 940.624
应交税费——应交增值税(销项税额)	975.65
预计负债——应付退货款(600.4 - 36.024)	564.376

结转成本:

借: 主营业务成本——A产品(4 600+500×8%×2)	4 680
应收退货成本——乙公司(A产品)	
(400 - 500×8%×2)	320



图 / 中国财政摄影家协会

贷：库存商品 5 000

(3) 2×21年12月31日，调整估计退货率(由8%调整为5%)，调整应收的退货费、相关的收入、成本，以及原因估计销售退回确认的相关资产和负债。

借：预计负债——应付退货款 211.641

贷：主营业务收入
(7 505×3% - 7 505×3%×6%)
211.641

借：主营业务成本——A产品 150

贷：应收退货成本——乙公司(A产品)(5 000×3%)
150

借：应收退货成本——乙公司(A产品) 30

贷：主营业务成本——A产品(500×3%×2) 30

(4) 2×22年1月10日，收到退回的15件A产品。

①假定期后退货数量表明甲公司为资产负债表日(2×21年12月31日)已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项(即估计的退货率应调整为3%)，应作为资产负债表日后调整事项处理，相应调整2×21年度相关的收入、成本，以及资产负债表相关资产、负债的年末数。其账务处理为：

借：预计负债——应付退货款 141.094

贷：主营业务收入
(7 505×2% - 7 505×2%×6%)
141.094

借：主营业务成本 80

贷：应收退货成本——乙公司(A产品)
(5 000×2% - 500×2%×2) 80

2×21年1月10日，实际发生销售退回时的账务处理：

借：库存商品——A产品(5 000×3% - 500×3%×2) 120

贷：应收退货成本——乙公司(A产品)
(320 - 150+30 - 80) 120

借：应交税费——应交增值税(销项税额)
(7 505×3%×13%) 29.2695

预计负债——应付退货款(564.376 - 211.641 - 141.094) 211.6410

贷：银行存款(7 505×3%×1.13 - 7 505×3%×6%) 240.9105

本例中：

甲公司销售商品应确认的收入合计金额=7 505×97%+7 505×3%×6%=7 279.85+13.509=7 293.359(万元)，该金额等于上述账务处理中金额的合计7 293.359万元(6 940.624+211.641+141.094)；对应的增值税销项税额946.3805万元(7 505×97%×13%)，该金额等于上述账务处理中金额的合计946.3805万元(975.65 - 29.2695)；

销售商品应确认的营业成本合计金额=5 000×97%+500×3%×2=4 850+30=4 880(万元)，该金额等于上述账务处理中金额的合计4 880万元(4 680+150 - 30+80)；销售商品的价税合计=7 293.359+946.3805=8 239.7395(万元)，等于现金流量(银行存款)8 239.7395万元(8 480.65 - 240.9105)。

②假定期后实际退货数量表明甲公司资产负债表日(2×21年12月31日)后新发生的事项，应作为资产负债表日后非调整事项处理，即在实际退回商品的当年(2×22年)进行相应的会计处理。

借：应交税费——应交增值税(销项税额)

(7 505 × 3% × 13%)	29.2695
预计负债——应付退货款 (564.376 - 211.641)	352.735
库存商品——A 产品 (5 000 × 3% - 500 × 3% × 2)	120
主营业务成本——A 产品 (5 000 × 2% - 500 × 2% × 2)	80
贷：应收退货成本——乙公司 (A 产品)	
(320 + 30 - 150)	200
主营业务收入——A 产品	
(7 505 × 2% - 7 505 × 2% × 6%)	141.094
银行存款	240.9105

(5) 其他账务处理同例 1。

6. 附有无条件退回条款的销售，如果实务中不能合理估计退货的可能性（如企业推出的新产品，在市场推广期间允许无条件退货，且无法获得退货率的可靠信息），对于已收取的对价金额应确认为负债，并对合同进行持续评估。对于确实不能合理估计退货可能性从而一直无法合理估计退货可能性的交易，假定不存在其他影响合同成立的因素，则于退货期满后根据实际退货情况，按照预期有权收取的对价金额确定交易价格。

例 3：甲公司向市场推出一款新产品（B 产品），并向乙公司销售 B 产品 500 件，合同价格总额为 7 505 万元，合同约定乙公司可以在 2 个月内无条件退货。甲公司已于 2 × 21 年 11 月 20 日将该批 B 产品的控制权转移给乙公司，并按合同约定于 2 × 21 年 12 月 25 日将该批 B 产品运送至乙公司指定地点（假定运输服务不构成单项履约义务）。因甲公司销售给乙公司的 B 产品是刚上市的新产品，没有销售 B 产品退货率的历史数据，也不存在其他可参考的市场信息，故不能合理估计该批 B 产品退货的可能性，也不满足可变对价计入交易价格的限制要求。2 × 22 年 1 月 20 日退货期满时，实际退回 15 件 B 产品。假定甲公司向乙公司销售 500 件 B 产品的合同成立；销售该批 B 产品的成本为 5 000 万元，销售 B 产品适用的增值税税率为 13%；甲公司收到乙公司支付的合同价款及增值税时，销售商品的增值税纳税义务尚未发生。2 × 21 年 12 月 30 日，甲公司收到乙公司支付的款项。2 × 21 年年末，甲公司没有获得可靠信息预计所销售 B 产品的退货率。甲公司相关的账务处理如下：

(1) 2 × 21 年 11 月 20 日，甲公司将该批 B 产品的控制权转移给乙公司。

本例中，甲公司给予乙公司 2 个月的退货权，因甲公司不能合理估计该批 B 产品的退货率，故甲公司在将该批 B 产品的控制权转移给乙公司时确认收入的金额为零，应在退货期满后，根据实际退货情况，按照预期有权收取的对价金额确定交易价格。

借：发出商品——乙公司 (B 产品) 5 000
贷：库存商品 5 000

(2) 2 × 21 年 12 月 30 日收到乙公司支付的款项。

借：银行存款 8 480.65
贷：合同负债 7 505

应交税费——待转销项税额 975.65

(3) 2 × 22 年 1 月 20 日，退货期满，乙公司实际退回 B 产品 15 件，应确认收入 7 279.85 万元 (7 505 × 97%)。

借：合同负债——乙公司 7 279.85
应交税费——待转销项税额 946.3805

贷：主营业务收入 7 279.85

应交税费——应交增值税 (销项税额) 946.3805

借：主营业务成本 4 850

库存商品 150

贷：发出商品——乙公司 (B 产品) 5 000

(4) 转账支付乙公司退回 A 产品的价款。

借：合同负债——乙公司 (7 505 - 7 279.85) 225.15

应交税费——待转销项税额 (7 505 × 3% × 13%)

29.2695

贷：银行存款 (7 505 × 3% × 1.13) 254.4195

注：上述甲公司于 2 × 21 年 12 月 30 日收到乙公司支付的全部价款和增值税时，因销售商品的增值税纳税义务尚未发生，收入也尚未确认，按照新收入准则对合同负债的规定，尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债；同时考虑到《增值税会计处理规定》中在“应交税费”科目下设置的“待转销项税额”明细科目，尽管是核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额，但在纳税义务尚未发生且按新收入准则也未确认收入而已收取客户的增值税的，也可以借用“应交税费——待转销项税额”科目进行核算。

7. 企业与客户签订的合同条款不同，可能涉及不同的销售退回情况，如果客户以一项商品换取类型、质量、状况

及价格均相同的另一项商品,不作为销售退回处理;如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取合格的商品,企业应按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。实务中,企业与客户合同的条款中可能存在多种情况,如允许客户在一定期限内退货(如客户购买黑色上衣可以在一定期间内调换其他颜色,同时还附有退货条款等),对于具有类似特征的商品组合,企业也可以在确定退货率、坏账率、合同存续期间等方面运用组合法进行估计。

(二)原收入准则与新收入准则有关销售退回会计处理的主要区别

新收入准则有关销售退回的会计处理,与原收入准则的主要区别包括:

1.销售退回定义表述有所区别。原收入准则下区分销售退回与附有销售退回条件的商品销售,其中附有销售退回条件的商品销售,是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。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,会计处理上与新收入准则有相似之处。而对于销售退回,是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货;新收入准则所述的附有销售退回条件的商品销售,是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。尽管新收入准则和原收入准则就销售退回的定义表述有所不同,但总体而言均是指商品销售之后所销售商品的退回。

2.会计处理原则不同。原收入准则对于销售退回分别不同情况进行会计处理:对于未确认收入的售出商品发生销售退回的,企业应按已记入“发出商品”科目的商品成本金额,借记“库存商品”科目,贷记“发出商品”科目;对于已确认收入的售出商品发生退回的,企业应在发生时冲减当期销售商品收入,同时冲减当期销售商品成本;如该项销售退回已发生现金折扣的,应同时调整相关财务费用的金额;如该项销售退回允许扣减增值税额的,应同时调整“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目的相应金额。原收入准则对于附有销售退回条件的商品销售,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。

新收入准则要求预计退货的可能性,并将预计的销售

退回在确认销售时按预期退货率计算的商品成本确认为一项资产,同时按预期退货率计算的预计需退还客户的商品价款确认为一项负债;特殊情况下,对于不能合理估计退货可能性的商品销售,需要分析评估是否符合新收入准则规定的满足合同成立(合同开始日)的条件中的“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”,并对合同进行持续评估。此外,即使满足合同成立的条件,还需评估是否符合将可变对价计入交易价格的限制要求。

3.期末处理不同。新收入准则要求企业于每一资产负债表日,企业应当重新估计未来销售退回情况,如有变化,应当作为会计估计变更进行会计处理。新收入准则就附有销售退回条款的销售的期末处理,与原收入准则中附有销售退回条件的商品销售的期末处理原则基本相同,但与原收入准则中的销售退回的处理原则不同。

另外,资产负债表日后事项期间销售退回的处理新收入准则与原收入准则基本相同,即均需根据资产负债表日后事项的原则进行会计处理。

例4:甲公司为增值税一般纳税人,销售商品适用的增值税税率为13%。2×21年8月18日,甲公司与乙公司签订的购销合同约定,甲公司向乙公司销售其生产的一批B产品,合同价格总额为1000万元(不含增值税)。合同同时约定:(1)甲公司应于2×21年9月20日前发出该批B产品,乙公司收到该批B产品并经过3日内验收合格后(实质性验收),将该批B产品的控制权转移给乙公司。(2)在该批B产品的控制权转移后,甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为(不考虑增值税):2/10,1/20,n/30。(3)乙公司可以在6个月内无条件退回该批B产品。2×21年8月20日,合同经甲公司和乙公司管理层批准,合同符合合同开始日的所有条件。

假定:(1)甲公司估计乙公司将于10日内支付款项,根据历史资料估计该批B产品的退货率为10%,为此,甲公司估计该合同的可变对价金额(交易价格)为882万元(1000×98%×90%),且符合可变对价计入交易价格的限制要求。(2)甲公司于2×21年9月10日发出该批B产品;乙公司于2×21年9月15日收到所购入的该批B产品,并于2×21年9月16日验收入库,乙公司控制了该批B产品,当日甲公司开出了增值税专用发票上注明的销售价格为1000万元,增值税额130万元。该批B产品的销售成本为520万元。(3)2×21的9月20日,甲公司获悉乙公司将于10日内付款;2×21年9月25日甲公司收到乙公司通过银行转账

表 1


新收入准则与原收入准则会计处理的主要区别

单位：万元

2×21 年度 / 项目	新收入准则	原收入准则
8月20日	估计可变对价金额 882 万元	无需估计可变对价
9月10日发出该批 B 产品	借：发出商品 520 贷：库存商品 520	借：发出商品 520 贷：库存商品 520
9月16日确认收入	借：应收账款 1 130 贷：主营业务收入 882 预计负债(应付退货款) 98 应交税费——应交增值税(销项税额) 130 预计负债——可变对价 20	借：应收账款 1 130 贷：主营业务收入 1 000 应交税费——应交增值税(销项税额) 130
同时，结转销售成本	借：主营业务成本 468 应收退货成本 52 贷：发出商品 520	借：主营业务成本 520 贷：发出商品 520 估计销售退回： 借：主营业务收入 100 贷：主营业务成本 52 预计负债 48
9月20日，确认乙公司将于10日内付款	借：预计负债——可变对价 20 贷：其他应付款 20	借：预计负债——可变对价 20 贷：其他应付款 20
9月25日收到款项	借：银行存款 1 110 其他应付款 20 贷：应收账款 1 130	借：银行存款 1 110 财务费用 20 贷：应收账款 1 130
12月31日，调整退货率	借：预计负债 9.8 贷：主营业务收入 9.8 借：主营业务成本 5.2 贷：应收退货成本 5.2	借：主营业务成本 5.2 预计负债 4.8 贷：主营业务收入 10
2×22 年度 / 项目	新收入准则	原收入准则
2月5日退回所售 B 产品的 8%	借：库存商品 41.6 应交税费——应交增值税(销项税额) 10.4 预计负债——应付退货款 88.2 贷：应收退货成本 41.6 主营业务收入 9.8 其他应付款 88.8 借：主营业务成本 5.4 贷：应收退货成本 5.4	借：库存商品 41.6 应交税费——应交增值税(销项税额) (80×13%) 10.4 主营业务成本 5.2 预计负债 43.2 贷：其他应付款 88.8 财务费用(20×8%) 1.6 主营业务收入 10
2月20日	借：其他应付款 88.8 贷：银行存款 88.8	借：其他应付款 88.8 贷：银行存款 88.8

支付的扣除现金折扣后的全部合同价款及增值税 1 107.4 万元 (1 000×98%×1.13)，税法规定现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。(4) 2×21 年 12 月 31 日，甲公司根据乙公司使用该批 B 产品的情况，以及与乙公司沟通退货数量，预计退货率为 9%。(5) 2×22 年 2 月 5 日，该批 B 产品被乙公司退回 8%，并收到税务部门开具的红字增值税专用发票，甲公司于 2×22 年 2 月 20 日退还乙公司退回该批 B 产品 8% 的款项。(6) 本例不考虑除增值税以外的其他税费及其他因素。根据上述资料，按新收入准则和原收入准则的会计处理的区别如表 1 所示。

值得说明的是，本例中，考虑到 20 万元的现金折扣是

甲公司预计乙公司会得到的 2% 现金折扣，甲公司在开出增值税专用发票时尚未确定乙公司是否能够获得该 2% 现金折扣，故在增值税专用发票上注明的销售 B 产品的价款为未扣除现金折扣的金额 1 000 万元，并全额计算增值税销项税额。同时，甲公司在按新收入准则预计可变对价时，将预计乙公司会在 10 日内支付款项从而获得的现金折扣 20 万元计入可变对价，在进行账务处理时，甲公司将预计乙公司获得的现金折扣 20 万元先计入预计负债(可变对价)，待甲公司确定乙公司可获得 20 万元现金折扣时，再从预计负债(可变对价)转入其他应付款。(未完待续) 

责任编辑 王词