

新收入准则下销售返利的会计处理

刘利君 邢战雷

摘要：销售返利是现代企业经营过程中常见的促销手段，其会计处理直接影响营业收入的确认。本文结合具体案例，探讨现金返利和实物返利两种企业销售过程中常见返利形式的具体会计处理，并讨论了合作未到期时的返利计提问题、返利与回款挂钩时的返利计提问题、返利的财税处理差异问题及合同中未约定的返利处理问题。

关键词：销售返利；现金返利；实物返利；可变对价

中图分类号：F231 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)07-0053-03

对于销售返利的会计处理，《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)提出“可变对价”“附有客户额外购买选择权的销售”，取代了旧准则下现金折扣、商业折扣和销售折让等概念，构造了以合同为基础的收入确认逻辑体系。本文依据新收入准则及应用指南(2018)、中国证监会《监管规则适用指引——会计类第2号》(以下简称《会计类第2号》)的相关规定，结合具体案例探讨新收入准则下现金返利和实物返利的具体会计处理。

一、销售返利的相关政策规定

根据新收入准则应用指南中对可变对价的描述，判断交易价格为可变对价需要满足以下要素：合同已签署并约定了对价；企业预期有权收取对价；根据企业已公开的政策、历史上的习惯做法和销售策略等，合理预期企业将会接受低于合同约定的对价金额；对价变动的具体原因与交

易双方的履约情况有关，如商品交付数量变动、质量未达要求等。根据新收入准则第十六条规定，包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的余额。

附有客户额外购买选择权的销售即在交易过程中，客户实质上通过一份交易合同获取了两项“商品”，除正常的商品采购外，还获取了未来以较优惠的价格购买额外商品的权利。对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否构成一项重大权利。若客户只有在订立了一项合同的前提下才取得额外购买选择权，并且行使该选择权时能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享受到的折扣，则该选择权为客户提供了重大权利，应当作为单项履约义务。

《会计类第2号》明确销售返利的会计处理应按照未来是否需要向客户提供可明确区分的商品或服务判断相关返

基金项目：陕西省社会科学基金“陕西高校科技创新能力评价及提升对策研究”(2020R023)；

西安市科技计划项目软科学研究项目“西安市科技成果转化机制优化及其对经济增长的效应评价研究”(21RKYJ0012)

作者简介：刘利君，中汇会计师事务所(特殊普通合伙)，注册会计师；

邢战雷，陕西科技大学经济与管理学院副教授，硕士生导师。

利属于可变对价还是向客户提供了重大权利。一般来说,基于客户采购一定数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣按照附有客户额外购买选择权的销售进行会计处理。二者的区别在于价格折扣不会单独结算,而是与未来其他采购合并结算,通过未来交易中较低的实际采购单价而实现。

二、新收入准则下销售返利的具体会计处理

(一) 现金返利

A公司为生产制造业企业,B公司为A公司的一级经销商,双方均为增值税一般纳税人。根据双方签订的合同,B公司代理A公司产品。若2021年B公司采购量达到120万元,A公司将按照返利政策向B公司返还采购金额20%的现金返利,返利金额将于次年支付。2021年A公司实际销售给B公司130万元的商品,B公司满足获取现金返利的条件。前述金额为不含税金额,假定不考虑其他情况。

该合同中交易价格属于可变对价,返利金额需要直接冲减主营业务收入,增值税销项税额也将减少。2021年年末A公司应将26万元(130×20%)的现金返利计入“预计负债”科目,同时确认“主营业务收入”104万元。现金返利的具体会计处理如下(单位:万元,下同):

借:应收账款	146.9
贷:主营业务收入	104
应交税费——应交增值税(销项税额)	16.9
预计负债	26

2022年A公司支付B公司前述20%现金返利,并开具红字发票给B公司。此时A公司需根据增值税红字发票,对前期因开票而多计的增值税销项税额3.38万元(26×13%)进行红字冲销。会计处理如下:

借:预计负债	26
应交税费——应交增值税(销项税额)	3.38
贷:银行存款	29.38

需注意的是,此时A公司需按照《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题的通知》(国税函[2010]56号)的规定开具红字专用发票,B公司需在增值税申请表中将进项税额转出。资产负债方面,一般来说双方约定不进行债权债务抵偿的需要单独结算,A公司需要将20%返利自“预计负债”科目转入“其他应付款”科目。若双方约定返利金额和正常交易金额进行抵销,则返利应冲减“应收账款”科目。

(二) 实物返利

C公司为商超类公司(商超类客户较多选择实物返利),向A公司购买产品在商场进行零售。根据合同,双方约定的合作周期为2021年3月至2022年2月。合作期内若C公司采购A公司商品达到120万元,A公司将在合作结束后以实物返利的形式,赠送给C公司价值为销售额20%的相同商品。前述金额为不含税金额,假定不考虑其他情况。

该案例中C公司采购量若达到120万元,可免费获取一定金额的商品,满足新收入准则中客户额外购买选择权的特征,该选择权属于向客户提供了重大权利,应作为单项履约义务。此时,双方合作的合同总额没有发生变化,但随着实物返利的兑付,销售商品的数量将增加,导致单价发生变化,因此该合同中存在可变对价。

实务中在资产负债表日常存在合同未履行完成、合作未到期的情形,因此需要相关人员对合同期满客户能否完成合同约定的采购额、是否满足获取销售返利的要求进行会计估计。以下分析2021年年末,A公司预测C公司能达标、无法预计能否达标、很可能不达标三种情形下实物返利的账务处理。

1.2021年年末,C公司完成100万元采购量,A公司预测其能够达成销售任务。A公司按照合同总价扣除已销售金额对应的返利确认营业收入,按照合同约定的单价和实际销售数量确认应收账款,二者之间的差异作为合同负债。会计处理如下:

借:应收账款	113
贷:主营业务收入	80
应交税费——应交增值税(销项税额)	13
合同负债	20

2021年年末,A公司需要将已实现销售额的20%(对应的实物返利)作为一项履约义务,由于实物返利在次年形成实物给付业务,则将其计为本年的合同负债。2022年实物返利交付时确认营业收入,冲减合同负债。A公司在返利实现时应开具红字发票冲销收入与销项税额,返利货物出库时销售方应按照正常销售开具蓝字发票申报增值税销项税额。实物返利对销售方与采购方的增值税影响均为零。

2.由于市场情况多变,资产负债表日A公司无法预计C公司在合作期内能否达到120万元采购量。此种情况下,A公司若不考虑实物返利,按照合同约定的单价($P_{\text{合同}}$)确认当期营业收入,若后期C公司完成采购任务,那么在相关不确定性消除时累计已确认收入($P_{\text{合同}} \times 2021$ 年销售数

量)极可能因支付返利而发生重大转回。因此,对于无法确定客户能否完成约定采购任务的实物返利,建议按照客户完成采购任务情况下对应的考虑返利后的销售单价($P_{\text{返利}}$)确认较小的收入,差额作为合同负债。

3. 临近2021年年末,C公司尚未达到120万元采购量,A公司根据最新的市场状况和双方合作情况,预计C公司很可能无法达到120万元采购量。A公司在资产负债表日,应对C公司预计采购量按照期望值或最可能发生金额确定最佳估计数。若预计C公司“基本确定”不能完成采购任务,下一期无需给予C公司实物返利,A公司仅需按照合同约定的单价($P_{\text{合同}}$)和报告期实际销售数量确认对应的营业收入即可。若预计C公司完成采购任务的可能性较低,则建议按照无法预计客户能否完成采购任务的情况进行会计处理。

除上述三种情况外,实务中交易双方在资产负债表日可能会根据市场变化,对尚未履约完成的业务合同进行变更或者进一步明确,如更改返利条件、调整返利比例等。此时,企业需要根据已有信息对未来客户能否获取返利进行充分的估计,按照对应的估计值确认本期收入,并暂估对应的返利金额。

三、销售返利的会计核算要点

(一) 合作未到期时返利的计提

实务中常存在交易双方约定的合同期限与完整的会计年度不一致的现象,且合同约定了合作期内的考核机制,最终返利取决于客户的任务完成情况。合作期尚未结束时,资产负债表日公司必须对客户未来的任务完成情况进行合理预计,从而对本期营业收入的确认作出合理估计。实务中常因无法准确对客户未来完成任务的可能性进行合理预计,因此在资产负债表日确定营业收入时直接忽略返利引起的可变对价,按全额法确认营业收入,导致营业收入确认不合理。

(二) 返利金额与回款挂钩时返利计提的时点

为了督促回款,实务中常见的返利实现条件除达到一定的销售额外,还有对回款比例的要求,因此返利的支付时间一般会晚于销售时间,甚至存在跨期的现象。根据权责发生制原则的要求,资产负债表日企业需对对应支付的返利进行计提。但当返利与回款情况挂钩时,资产负债表日客户尚未付款时,理论上企业不存在向客户支付返利的义务。依据《企业会计准则——基本准则》中资产的定义,资产是基于过去的交易或事项,由企业拥有或者控制的、预

期会给企业带来经济利益的资源。而返利对应的金额很可能在期后随客户的回款而需返还给客户,因此预期并不能给公司带来经济利益。从可变对价的定义看,该返利属于公司给予客户的激励措施,资产负债表日公司应对计入交易价格的可变对价进行最佳会计估计。基于上述规定,当返利与回款情况挂钩、资产负债表日客户尚未付款时,按照合同约定的单价($P_{\text{合同}}$)确认的应收账款对应的可变对价部分预期并不能给企业带来经济利益,因此建议在本期直接计提当期销售额对应的日后预计返利金额,而无需考虑回款时间。

(三) 返利财税处理时间差异

返利的核算涉及较多会计估计,其入账一般早于实际的结算日期和发票开具日期。因此销售返利的会计和税务处理存在时间差异。实务中会计处理按照权责发生制原则确认返利金额,税务上则依据已开具发票金额认定可税前扣除的返利金额。此种情况下会计上应根据实际情况就该暂时性差异确认递延所得税资产,所得税处理上就该差异作纳税调整。

(四) 合同中未约定的返利会计处理

实务中因经济形势变化,交易双方基于市场的最新变化而进行谈判或销售方单方面作出返利让步,可能出现合同中未作约定的现金折扣或现金返利,属于合同中并未约定的、事后根据新的合作安排形成的收款金额变化,具有一定的偶发性。这类现金返利不满足可变对价“合同已签署并约定了对价”的特征,不适用新收入准则,而适用《企业会计准则第12号——债务重组》《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的相关规定。销售方根据新的交易安排收款时,前期按照原合同确认的应收账款金额与实际收到的款项之间的差额,应按照债务重组准则要求计入“投资收益”科目。□

责任编辑 陈利花 刘田

主要参考文献

[1] 朱学义. 新收入准则下现金折扣及销售折扣券的业务处理[J]. 财务与会计, 2020, (2): 57-60.

[2] 夏文杰. 新收入准则下零售业有关疑难事项会计处理探讨[J]. 财务与会计, 2022, (3): 61-64.