

新收入准则下零售业 有关疑难事项会计处理探讨

夏文杰 康玉霞 卞艳艳

摘要：由于零售行业内不同企业情况差异大，业务繁杂，加上财务人员水平不一等原因，零售业企业在执行新收入准则时存在部分疑惑和难点问题。本文以解决实际问题为目标，针对零售业中普遍出现的销售返利、折扣券、“非分销链”客户的判断、附有销售退回条件的销售等业务难点进行分析，并举例阐述其账务处理过程，为零售业企业更好实施新收入准则提供借鉴。

关键词：新收入准则；零售业；销售返利；折扣券；非分销链

中图分类号：F234.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)03-0061-04

财政部2017年修订发布的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)已于2021年1月1日起全面实施。新收入准则强化了合同的重要性，提高了收入的信息质量，促进了企业的业财融合。零售业作为国民经济的重要行业，是否执行《企业会计准则》，要依据企业规模具体判别，凡符合《中小企业划型标准规定》的中型及以上(即从业人员50人及以上且营业收入500万元及以上)的必须执行《企业会计准则》。本文针对零售业企业在执行新收入准则过程中遇到的疑难会计事项进行分析探讨。

一、零售业的产业链及业务模式

(一) 产业链

零售业产业链可分为上游、中游和下游。上游为厂商，包括零售业的品牌商、制造商等；中游为中间商，包括代理商、经销商、分销商和零售商；下游为用户，即个人消费者。厂商与中间商、中间商与用户，厂商与用户之间具有不同的销售渠道(如图1所示)。

(二) 业务模式

目前，零售业的业态主要有百货商场、超市、连锁经营、实体店以及网络销售五种形式。百货商场是零售业的传统业态，主要分为自营、联营和租赁三种业务模式。最初百货商场都采用自营模式，后来由于零售业竞争加剧、利润缩小，引厂进店的联营模式被广泛采用；租赁模式则主要应用于百货商场内的影院、餐饮等百货商品配套服务。

网络销售又称为电商，是新型业态的零售业。按照交易主体的不同，常见的电商业务模式包括B2B、B2C、C2C、B2M、M2C、B2A、C2A、O2O八类。现在应用比较广泛的是B2C和C2C两种模式。B2C是指企业对消费者，即企业通过平台直接向消费者进行交易，电商行业的主营业务均为此种模式。C2C是指消费者对消费者，没有商家介入，即给交易双方提供一个交易的平台，用户可以将自己不需要的东西放到网上交易，或用较低的价格得到自己需要的商品。O2O是指线上对线下，是近年来出现的一种新型电子商务模式。

二、新收入准则对零售业的影响

(一) 对会计确认产生的影响

基金项目：2021年度河北省社会科学发展研究课题“新收入准则应用实务与合同涉税管理研究”(20210602004)

作者简介：夏文杰，河北交通职业技术学院；康玉霞，河北地质大学华信学院；卞艳艳，河北交通职业技术学院。

新收入准则不再以风险报酬转移作为收入的确认时点,而是使用“五步法”模型确认收入。目前,零售业进行的销售返利、折扣券、积分等优惠活动均涉及收入确认时点问题,还有一些特殊交易业务(如附有销售退回条件的销售等)收入确认时点的确定也受到较大影响。

(二) 对会计计量产生的影响

新收入准则实施后,零售业调整并增设了部分账户,加强了企业对合同的确认。企业为了确定交易成本并在每项履约义务之间进行分摊时,应在合同中制定详细而清晰的计量标准。为了改善混乱的收入处理现象,新收入准则要求对合同及特定合同中每一项可以单独区分的履约义务均需进行分摊和计算。

(三) 对列报披露产生的影响

新收入准则中新增了多条列报披露相关规定,要求企业在业务合同存在现金流变化或收入性质、时点、数量不确定时,严格进行相关信息的披露。这就要求零售企业规范合同条款,加强合同管控,提高收入信息的可靠性。

三、新收入准则下零售业疑难会计事项分析

新收入准则基于单一的控制模型,对收入的确认和计量分为五个步骤进行分析和判断,改变了收入的确认理念和模式。零售企业在执行新收入准则过程中存在不少疑惑和难点,如销售返利、折扣券、奖励积分、换购等促销激励问题,“非分销链”客户的判断问题,退货权问题等,这些业务在账务处理过程中会涉及新收入准则中的可变对价、应付客户对价、授予客户额外购买权等相关事项。下面对实务中具有代表性的四个多发疑难会计事项进行分析。

(一) 销售返利导致的可变对价问题

新收入准则规定,可变对价取决于一项或者多项或有事项的发生或不发生而有所不同。可变对价具有两个特点:第一,不确定事项影响交易价格,但客户的行为并不会导致企业有义务提供额外的商品或劳务;第二,与客户的合同中对该或有事项进行了约定。

销售返利属于可变对价的范畴。一般来讲,销售返利是合同中约定的在将来采购方的采购量或者金额达到约定指标时,销售方按照事先确定的规则应给予采购方的奖励。由于销售方获得对价的权利以某未来事件的发生或不发生为条件(是否达到约定条件),故已承诺的对价金额是可变的。目前常见的返利形式有实物返利和现金返利两种。

例1:冀石电子商城为增值税一般纳税人,增值税率为

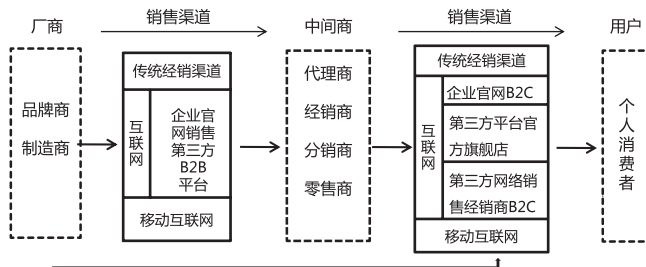


图1 零售业产业链体系

13%。2021年7月,商城向A经销商累计销售音响组合1000万元,均已取得增值税专用发票,款项已通过银行转讫。为了扩大和抢占销售市场,商城制定了返利政策,经销商年采购额达到一定金额,可享受不同比例的同类型产品返利。商城根据与A经销商的以往交易记录以及对市场行情的分析,估计A经销商将享受1%的返利10万元(1000×1%)。

针对上述业务,返利可以作为可变对价处理。销售方按照销售量或者销售额等指标计算的返利其实质是销售折扣,由于在达到约定的条件后才能确认是否可以享受返利,因此其属于事后的销售折扣。很多情况下,实物返利是一个可变数,应按照可变对价的规则进行处理,若可变对价基本确定,其金额记入“其他应付款”;若可变对价是估算,其金额记入“预计负债”。将来实物交付时,应作为正常的销售处理。故冀石电子商城的会计处理如下(单位:元,下同):

计算返利时:

借:主营业务收入 100 000
贷:其他应付款 100 000

将来发生返利时:

借:其他应付款 100 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 13 000
贷:应收账款 113 000

转移用于返利的商品控制权时:

借:应收账款 113 000
贷:主营业务收入 100 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 13 000

企业向客户支付的返利可以是实物方式,也可以是现金等方式。销售方返还给采购方的现金取决于相关指标是否能达到约定的条件,属于可变对价,应冲减报告期收入项目。

(二) 折扣券的额外购买选择权问题

新收入准则规定的额外购买选择权是指企业在销售商品的同时向客户授予选择权,允许客户可以据此免费或者

以折扣价格购买额外的商品,且该购买选择权代表了一项重大权利。客户在购买商品的前提下取得的折扣券是额外购买选择权的一种常见形式,客户将来可以选择用该折扣券购买额外的商品。

例2:冀石电子商城以500元(不含税)的价格向客户销售M系智能笔,并赠送一张30%的折扣券,15天内,买方可以用该折扣券购买商城中原价不超过266元(不含税)的任何商品。同时,国庆节将至,冀石电子商城推出“十一”期间全部商品均可享受10%折扣的促销策略,但是两项优惠只能选其一。冀石电子商城估计30%折扣券使用概率为70%,额外购买的商品价格平均为100元(不含税)。

新收入准则应用指南规定,如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权,并且客户行使该选择权购买额外商品时,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有的折扣,则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利且该重大权利应当作为单项履约义务。

上述业务中,买方取得30%的折扣券前提条件是以500元的价格购买了M系智能笔,而且买方在行使该折扣券的额外购买选择权时,其折扣力度为30%,远远超过同商城推出的“十一”期间10%折扣的促销活动。因此该选择权向买方提供了一项重大权利,应当作为单项履约义务。

计算折扣券单独售价应考虑两个因素:一是买方使用该折扣券的概率;二是买方不用行使选择权即可享受的折扣。上述业务中,买方不用行使选择权即可享受的折扣为10% (“十一”促销活动),在估计折扣券单独售价时应将其扣除;除此之外,冀石电子商城估计的70%的使用概率也应考虑在内。因此,折扣券的单独售价为14元 $[100 \times 70\% \times (30\% - 10\%)]$ 。

销售商品并发放折扣券时,该电子商品分摊的交易价格为486.38元 $[500 \div (500+14) \times 500]$,折扣券选择权分摊的交易价格为13.62元 $[14 \div (500+14) \times 500]$ 。会计处理如下:

借:银行存款	565
贷:主营业务收入	486.38
合同负债——折扣券	13.62
应交税额——应交增值税(销项税额)	65

“十一”期间,某客户购买了226元的产品,使用了30%的折扣券,则商城实际收款158.2元 $[226 \times (1 - 30\%)]$,应确认主营业务收入153.62元 $[158.2 \div (1+13\%) + 13.62]$,应计增值税18.2元 $[158.2 \div (1+13\%) \times 13\%]$ 。会计处理如下:

借:银行存款	158.20
合同负债——折扣券	13.62
贷:主营业务收入	153.62
应交税额——应交增值税(销项税额)	18.20

应当注意的是,如果该权利到期失效,应将初始计入合同负债的金额转入该合同下原购买商品的收入。

(三) 应付客户对价中“非分销链”客户的判断问题

新收入准则规定,应付客户对价中的“客户”有以下情形:一是直接客户;二是分销链上“客户的客户”,即企业销售商品给分销商,分销商再销售商品给客户;三是非分销链上“客户的客户”。非分销链上“客户的客户”具备以下两个条件之一即属于准则所述的应付客户对价的第三方,其款项视为应付客户对价进行会计处理:一是企业认为该第三方也是本企业客户;二是根据企业与其客户的合同约定,企业有义务向该第三方支付款项。

例3:冀石电器有限公司进驻B电商平台,与平台签订协议。协议规定,冀石电器有限公司委托B电商平台收取电器销售款,B电商平台按照电器销售款的5%收取服务费,余额再转付给冀石电器有限公司。冀石电器有限公司负责电器的售价确定、发货以及售后服务等。“双十一”期间,B电商平台为了推广平台的使用,吸引更多的消费者,发放了满1000减30元的生活电器优惠券。假定冀石电器有限公司在平台上销售商品100万元(含税)。

上述业务中,冀石电器有限公司向B电商平台支付使用平台的服务费,是B电商平台的营业收入,所以冀石电器有限公司是B电商平台的客户。虽然消费者也向B电商平台支付款项,但该款项实质为B电商平台代收代付款,应作为负债处理,不是交易平台的交易价格和收入,所以消费者不是平台客户。由于冀石电器有限公司是B电商平台的客户,消费者是冀石电器有限公司的客户,因此消费者是B电商平台非分销链上“客户的客户”,但并不满足准则中所列出的条件,所以不能按照应付客户对价进行会计处理。具体原因如下:第一,B电商平台认为,该业务中消费者并未和自己订立购买其商品并支付款项的合同,所以消费者不是自己的客户,因此条件一不满足。第二,B电商平台是为了推广自己的业务才发放了优惠券,是自行支付给消费者的费用,不是平台与冀石电器有限公司的合同约定,因此条件二也不满足。

上述业务中B电商平台向消费者发放优惠券,是为了推广平台的使用,并未与消费者发生任何销售货物、服务

的增值行为,所以应作为促销费用,计入当期损益。B电商平台收取款项时的会计处理如下:

借:银行存款	970 000
销售费用——优惠券	30 000
贷:其他应付款	1 000 000

同时,冀石电器有限公司是B电商平台的直接客户,对其支付的平台使用服务费,B电商平台应确认主营业务收入4.72万元 $[100 \times 5\% \div (1+6\%)]$,同时计应交增值税0.28万元 $(4.72 \times 6\%)$ 。会计处理如下:

借:其他应付款	1 000 000
贷:银行存款	950 000
主营业务收入	47 200
应交税费——应交增值税(销项税额)	2 800

(四) 关于退货权的处理问题

针对退货权的判断与会计处理问题,新收入准则较原收入准则要求更为严格。第一,如果客户退货发生在取得商品控制权之前,这种情况不属于退货;第二,客户退货期间企业随时准备接受退货的承诺,这种情况不构成单项履约义务,但会影响收入的计量金额以及列报项目;第三,对于附有销售退回条件的销售,企业应当在客户取得相关商品控制权时进行收入确认与结转。应注意的是,在确认收入时要分情况进行分析:如果零售商可以根据同种商品的退货率进行预估,则对预计退回的商品先不进行收入确认,应全额计入预计负债,对其余货款进行收入确认和成本结转;对于无法估计退货率的商品暂时不确认收入,在退货期满后确认收入。

例4:2021年“双十一”期间,苏宁易购商城销售了100台跑步机,单位售价5100元,增值税税率13%。该商品试销期为3个月,其间客户有权退还全额货款。每台跑步机的成本为2000元。苏宁易购根据以往退货经验,估计10%的销售将会退回。不考虑因退货而导致的运费等成本。

发出商品时,应确认收入45.9万元 $[51 \times (1 - 10\%)]$,预计退货款为5.1万元 $(51 \times 10\%)$,同时应缴纳增值税6.63万元 $(51 \times 13\%)$ 。会计处理如下:

借:银行存款	576 300
贷:主营业务收入	459 000
预计负债——应付退货款	51 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	66 300

预计退回商品价值为2万元 $(100 \times 0.2 \times 10\%)$,需结转商品成本18万元 $(0.2 \times 100 - 2)$ 。

借:主营业务成本	180 000
应收退货成本	20 000
贷:库存商品	200 000

苏宁易购预计10%的退回商品应按总额法全额确认为负债项目,与预计产生的退货资产分别核算,与原准则的差额核算相比,更符合资产负债的定义,更具有合理性。

12月31日,苏宁易购对上述业务的退货率进行重新评估后将其确定为7%,预计退货款减少1.53万元 $[51 \times (10\% - 7\%)]$,同时转回商品成本0.6万元 $[100 \times 0.2 \times (10\% - 7\%)]$ 。会计处理如下:

借:预计负债——应付退货款	15 300
贷:主营业务收入	15 300
借:主营业务成本	6 000
贷:应收退货成本	6 000

新收入准则规定,对于附有销售退回条款的业务,每一资产负债表日,企业应当重新估计未来销售退回情况,并对业务中的资产和负债进行重新计量。如有变化,应当作为会计估计变更进行会计处理。苏宁易购之前按照预计退货率10%确认收入和成本,现评估退货率为7%,因此应将之前多计提的“预计负债”以及“应收退货成本”作冲销处理,同时相应调整收入与成本。2021年汇算清缴时会产生税会差异,应进行纳税调整。

如试销期满,客户未退货,则应做如下会计处理:

借:预计负债——应付退货款	35 700
贷:主营业务收入	35 700
借:主营业务成本	1 400
贷:应收退货成本	1 400

责任编辑 武献杰 林荣森

主要参考文献

- [1] 财政部会计司.《企业会计准则第14号——收入》应用指南[M].北京:中国财经经济出版社,2018.
- [2] 企业会计准则编审委员会.企业会计准则及应用指南实务详解[M].北京:人民邮电出版社,2019.
- [3] 任邦齐,任祥铭.新收入准则下解析特定交易的会计处理[J].中国农业会计,2019,(6):43-50.