

附销售退回条件的产品销售会计处理改进

陈立云

(枣庄学院经济与管理学院 山东枣庄 277160)

【摘要】 附销售退回条件的产品销售是一种特殊形式的销售业务。本文主要讨论了附销售退回条件的产品销售业务会计处理方式,并指出了其中存在的不足,在此基础上提出了相应的完善建议。

【关键词】 附销售退回条件 产品销售 退货期

按照企业会计准则的规定,企业对外销售产品时,如果附有销售退回条件,企业应当分两种情况区别对待:第一,如果企业能够据历史经验合理判断未来退货的金额,则可以在商品发出时确认营业收入;第二,如果企业不能够合理判断退货金额,则应当在退货期满后再次确认收入。

一、附销售退回条件的销售业务一般性会计处理方法

例:甲企业2011年11月10日向乙企业销售1000件库存商品,单位商品销售价格为0.02万元,单位商品生产成本为0.015万元。商品已经于当日发出。对该笔销售,甲企业与乙企业在销售合同中约定了1个月的试用期。在试用期内,乙企业如果对商品不满意可以将其退还给甲企业而无需支付任何费用,试用期满后乙企业应当支付留用商品的货款。甲企业根据历史经验,估计乙企业对该批商品的退货率很可能为5%。甲企业适用的增值税税率为17%,已向乙企业开具增值税专用发票。甲企业所得税的汇算清缴在次年4月1日完成。

1. 2011年11月10日,由于甲企业能够合理估计商品退货率,因此甲企业可以确认销售收入。甲企业会计分录为:借:应收账款23.4;贷:主营业务收入20,应交税费——应交增值税(销项税额)3.4。借:主营业务成本15;贷:库存商品15。

2. 2011年11月30日,甲企业将估计的销售退回计入预计负债。甲企业会计分录为:借:主营业务收入1;贷:主营业务成本0.75,预计负债0.25。

3. (1)假设乙企业在退货期满后,留用了全部产品,并支付了全部价款。甲企业的会计分录为:①借:主营业务成本0.75,预计负债0.25;贷:主营业务收入1。②借:银行存款23.4;贷:应收账款23.4。

(2)如果乙企业退回了50件产品,那么实际退货率与甲企业预计的退货率一致。甲企业的会计分录为:借:银行存款22.23,应交税费——应交增值税(销项税额)0.17,预计负债0.25,库存商品0.75;贷:应收账款23.4。

(3)如果乙企业退回了70件产品,甲企业除应当按照实际退货金额给乙企业开具增值税红字发票外,还应当进一步冲减退货当月(12月)的主营业务收入和主营业务成本。为便于理解,甲企业进行会计处理时可该业务分解为两个部分:

第一部分,甲企业向乙企业售出20件产品,乙企业全部退回;第二部分,甲企业向乙企业售出980件产品,销售价款为19.6万元(980×0.02),应收账款总计为22.932万元(19.6×1.17)。乙企业将其中50件产品退回,退货率与甲企业的预计一致。

甲企业的会计分录可以分解如下:①按照正常销售退回的会计处理规定,冲减多退回的20件产品所对应的主营业务收入和主营业务成本。借:库存商品0.3;贷:主营业务成本0.3。借:主营业务收入0.4,应交税费——应交增值税(销项税额)0.068;贷:应收账款0.468。②按照预计退回与实际退回相一致的处理方法,冲减原已计提的预计负债。借:银行存款21.762,应交税费——应交增值税(销项税额)0.17,预计负债0.25,库存商品0.75;贷:应收账款22.932。

(4)如果乙企业退回了30件产品,那么实际退货数量小于甲企业预计的数量。为便于理解,可先假设甲企业11月预计的销售退回数量正确,那么该笔经济业务的性质类似于甲企业在11月对乙企业销售的基础上,又对乙企业作出了20件(50-30)商品的销售。

甲企业的会计分录可以分解为:①按照预计退回与实际退回相一致的处理方法,冲减原已计提的预计负债。甲企业的会计分录为:借:银行存款22.23,应交税费——应交增值税(销项税额)0.17,预计负债0.25,库存商品0.75;贷:应收账款23.4。②确认少退回的20件产品对应的主营业务收入和主营业务成本。甲企业的会计分录为:借:银行存款0.468;贷:主营业务收入0.4,应交税费——应交增值税(销项税额)0.068。借:主营业务成本0.3;贷:库存商品0.3。

二、附销售退回条件销售业务的会计处理存在的问题

1. 一般来说,销售企业预计的销售退回数量与实际退回数量不可能完全一致。从以上会计分录中可以看出:①如果实际退回的产品数量大于预计数量,那么由销售退回所造成的营业利润的减少将会被分解为两个部分,一部分表现为减少销售业务发生当月的营业利润,另一部分则表现为减少销售退回当月的营业利润。因此,如果销售业务发生时预计的退货数量偏低,那么实际退货时冲减的营业利润金额就会高;反之则低。②如果实际退回产品的数量小于预计数量,那么需要增

加确认销售退回当月的主营业务收入和主营业务成本。其实质可以理解为是将本应在销售业务发生当月确认的营业利润平移至了销售退回当月。

在这种情况下,如果产品试用期较长,而使销售业务发生日与退货期满日分属于不同的会计期间,则会给企业提供进行盈余管理的空间。例如,接上例,假设甲企业与乙企业约定的试用期限为5个月,试用期满日为2012年4月10日,假设届时甲企业2011年度的财务报表已经对外报出。那么,如果甲企业2011年度营业利润偏低,则甲企业可以在2011年11月30日减少预计退货数量,从而增加2011年度的营业收入;反之,如果2011年度营业利润偏高,甲企业则可以增加预计退货数量,从而减少2011年度的营业收入。

2. 如果购货方有权利向销售方退货,那么商品上的风险和报酬就没有完全转移,与商品销售有关的经济利益也就不是很可能流入企业,因此销售方一方面不能确认营业收入,另一方面也不能终止库存商品的确认。而对于企业预计的销售退回,虽然冲减了对应的营业收入和营业成本,但并没有体现出库存商品的增加,这会使企业期末会计报表中所反映的存货数量小于实际数量。从会计分录的对应关系可以看出,被低估的这部分存货计入了应收账款之中,而应收账款和存货虽同属于企业的流动资产,但经济属性差距较大。

3. 销售退回一旦发生,销售方向购货方退回的货款应当为已经收取的商品全额销售价款。即使销售方尚未收取货款,那么其减少的应收账款金额也应当同样为商品的售价。换言之,如果购货方实际向销售方退货,销售方的现金流出应当为商品的实际售价,而销售方前期所确认的预计负债却仅为营业收入减去营业成本后的差额,完全不能反映由于未来退货而可能使企业承担的负债。

4. 即使同为附销售退回条件的产品销售业务,根据销售方是否能够合理判断未来可能的退货数量,会计处理方式存在较大的差异,这降低了会计信息的可比性。例如,A、B两家公司以相同的价格同时向C企业销售了完全一样的同类产品。如果A企业具有同C企业的历史销售记录,因而能够合理判断预计退货率,则A企业可以当期确认销售收入,从而增加销售当期的会计利润。而假设B企业是第一次向C企业销售产品,因而无法合理判断预计退货率,B企业则要等到退货期满后才可以确认销售收入。但实际上A、B两家企业的经济业务实质完全相同,却采用了不同的会计处理方法,降低了会计信息的可比性。

三、附销售退回条件的销售业务会计处理的改进建议

1. 将销售业务发生时企业确认的预计负债金额调整为估计退货对应的价税合计数,同时减少企业的应收账款确认金额,增加企业的存货数量。

(1)例如,接上例,假设乙企业在甲企业发出产品时按照1000件产品数量足额支付了23.4万元的货款,那么按照以上会计处理思路,甲企业在2011年11月10日向乙企业销售商品时,预计退货数量为50件,对应的销售价款为1万元(50×0.02),甲企业需要确认1万元的预计负债。同时,甲企业

只需确认950件商品对应的19万元(950×0.02)主营业务收入和14.25万元(950×0.015)主营业务成本;预计退货的50件商品对应的账面价值0.75万元(50×0.015)转入“发出商品”账户。

甲企业会计分录为:①借:银行存款23.4;贷:主营业务收入19,应交税费——应交增值税(销项税额)3.4,预计负债1。
②借:主营业务成本14.25;贷:库存商品14.25。③借:发出商品0.75;贷:库存商品0.75。

(2)如果2011年12月10日退货期满后,乙企业退回了50件产品。甲企业的会计分录为:①借:应交税费——应交增值税(销项税额)0.17,预计负债1;贷:银行存款1.17。②借:库存商品0.75;贷:发出商品0.75。

(3)如果2011年12月10日退货期满后,乙企业退回了70件产品。甲企业的会计分录为:①借:主营业务收入0.4[(70-50)×0.02],应交税费——应交增值税(销项税额)0.238(70×0.02×0.17),预计负债1;贷:银行存款1.638。②借:库存商品1.05;贷:发出商品0.75,主营业务成本0.3。

(4)如果2011年12月10日退货期满后,乙企业退回了30件产品。甲企业的会计分录为:①借:应交税费——应交增值税(销项税额)0.102,预计负债1;贷:银行存款0.702,主营业务收入0.4[(50-30)×0.02]。②借:库存商品0.45(30×0.015),主营业务成本0.3;贷:发出商品0.75。

2. 如果实际退货量与企业的预计退货量相差较大,对企业各期会计利润的核算造成重大影响,即使退货时间不属于资产负债表日后事项所属会计期间,企业也应当进行追溯调整。

例如,接上例,假设甲、乙企业约定的退货期间为5个月,2012年4月10日退货期满后,甲企业2011年度的财务报表已经实际对外报出,乙企业实际退货率为20%,共计200件,与甲企业原先的估计悬殊巨大。甲企业应当按照重大会计差错更正的方法进行追溯调整。甲企业按照10%提取盈余公积。

甲企业会计分录为:①借:以前年度损益调整3[(200-500)×0.02],预计负债1,应交税费——应交增值税(销项税额)0.68(200×0.02×0.17);贷:银行存款4.68。②借:库存商品3;贷:以前年度损益调整2.25,发出商品0.75。③借:利润分配——未分配利润0.675,盈余公积0.075;贷:以前年度损益调整0.75。

这样既可以有效防止企业通过人为地高估或低估预计退货数量来调节当期会计利润,还可以促使企业严谨判断自身是否能够“合理判断出预计退货数量”。对于判断预计退货数量出现重大差错的,应当要求企业在今后的会计期间内,对类似经济业务一律待退货期满后再确认收入。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008