

# 资产负债表日后附有退回条件的 销售退回的所得税处理

陈倩倩

(中国石油大学(华东)经济管理学院 青岛 266580)

**【摘要】**资产负债表日后事项可能发生在所得税汇算清缴前,也可能发生在所得税汇算清缴后。本文以资产负债表日后附有销售退回条件的销售退回为例,分析其所得税的会计处理。

**【关键词】**销售退回 日后事项 所得税

## 一、能够合理估计退货可能性的销售退回

会计准则规定,对于附有销售退回条件的商品销售,如果企业根据以往的经验能够合理估计退货可能性并确认退货相关负债的,通常应在发出商品时确认收入。发生销售退回时,根据估计与实际退货金额,冲减或增加退回当期的收入。而税法规定,无论附有销售退回条件售出的商品是否发生退回,均应在商品发出时确认收入,发生销售退回时冲减退回当期的收入。

1. 销售退回发生在报告年度所得税汇算清缴前。资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生在报告年度所得税汇算清缴之前,应调整报告年度的收入、成本等,并相应调整报告年度的应纳税所得额及应交所得税。

例1:甲公司为增值税一般纳税人,适用增值税税率17%,所得税税率25%。2012年4月10日,甲公司2011年度的财务报告经董事会批准报出,期末按净利润的10%提取盈余公积。2011年10月20日,甲公司销售给乙公司100件A产品,单位售价1000元(不含税),单位成本800元,开出的增值税专用发票上注明售价100000元,增值税17000元。合同约定,乙公司在2012年3月10日之前有权退回产品。假定甲公司根据过去的经验估计乙公司的退货率为10%,实际发生销售退回时增值税税额允许冲减,其他因素不予考虑。2011年12月31日,甲公司在确认退货估计时,借:主营业务收入10000;贷:主营业务成本8000,预计负债2000。甲公司于2012年2月28日完成2011年的所得税核算清缴工作。假设2012年1月12日发生了销售退回。

1. 实际退货量为10件,款项已支付(和估计的退货率10%一致)。

(1)税前处理。由于实际退货量与估计的一致,因此不涉及损益项目的调整,只做产品入库、退款处理。借:库存商品8000,应交税费——应交增值税(销项税额)1700,预计负债2000;贷:银行存款11700。

(2)调整所得税。销售退回不涉及损益项目的调整,税前利润调整为零。由于在销售当期税法上全额确认收入,因此在

销售退回时,应调减应交所得税:借:应交税费——应交所得税500 $[(10000-8000)\times 25\%]$ ;贷:以前年度损益调整(所得税费用)500。

由于在资产负债表日前确认的预计负债2000元,在实际支出时才允许税前扣除,造成账面价值小于计税基础,产生可抵扣暂时性差异,增加了递延所得税资产,此时可抵扣暂时性差异转回,导致递延所得税资产减少。借:以前年度损益调整(所得税费用)500;贷:递延所得税资产500 $(2000\times 25\%)$ 。

2. 实际退货量为20件(大于估计的退货率10%)。

(1)税前处理,调整销售收入和成本。借:库存商品16000,应交税费——应交增值税(销项税额)3400,预计负债2000,以前年度损益调整(主营业务收入)10000;贷:以前年度损益调整(主营业务成本)8000,银行存款23400。

(2)调整所得税。销售退回调减企业应交所得税:借:应交税费——应交所得税1000 $[(20000-16000)\times 25\%]$ ;贷:以前年度损益调整(所得税费用)1000。借:以前年度损益调整(所得税费用)500;贷:递延所得税资产500。

(3)税后调整。借:利润分配——未分配利润1500;贷:以前年度损益调整1500 $(10000-8000-1000+500)$ 。借:盈余公积150 $(1500\times 10\%)$ ;贷:利润分配——未分配利润150。

3. 实际退货量为5件(小于估计的退货率10%)。

(1)税前处理,调整销售收入和成本。借:库存商品4000,应交税费——应交增值税(销项税额)850,预计负债2000,以前年度损益调整(主营业务成本)4000;贷:以前年度损益调整(主营业务收入)5000,银行存款5850。

(2)调整所得税。销售退回调减企业应交所得税:借:应交税费——应交所得税250 $[(5000-4000)\times 25\%]$ ;贷:以前年度损益调整(所得税费用)250。借:以前年度损益调整(所得税费用)500;贷:递延所得税资产500。

(3)税后调整。借:以前年度损益调整750 $(5000-4000+250-500)$ ;贷:利润分配——未分配利润750。借:利润分配——未分配利润75;贷:盈余公积75 $(750\times 10\%)$ 。

2. 销售退回发生在报告年度所得税汇算清缴后。对于发

# 盈余管理新动向——低值易耗品项目

孙响响 张庆雷

(北京交通大学经济管理学院 北京 100044 北京工商大学商学院 北京 100048)

**【摘要】**企业可能利用绝对价值较高的低值易耗品进行盈余管理,这一会计行为的起因是低值易耗品的摊销方法与其实际损耗脱节,继而对于“盘盈”低值易耗品不恰当的会计处理造成的。通过修正的低值易耗品概念和摊销方法的改进可以规避这一现象的产生,从而规范企业反映真实的盈利水平。

**【关键词】**低值易耗品 固定资产 盈余管理

## 一、低值易耗品和固定资产的划分

《企业会计准则第4号——固定资产》规定,固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计年度的有形资产。周转材料是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态,但不确认为固定资产的材料。如为了包装本企业商品而储备的各种包装物,各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等低值易耗品和建造承包商的钢模板、

木模板、脚手架等其他周转材料。《企业会计准则讲解2008》特别强调周转材料符合固定资产定义的,应当作为固定资产处理。

会计核算上,有些国家的会计准则以及国际会计准则允许将某些价值量不大、使用年限超过一年的个别项目,如模子、工具、冲模等,合并为一个总额作为固定资产核算。例如,《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》第12条指出,对于一些不重要的个别项目,诸如模具、工具和冲模等,可

生在所得税汇算清缴之后的销售退回,企业应调整报告年度会计报表中的收入以及成本。但按照税法的有关规定,在此期间的销售退回所涉及的应交所得税应作为本年度的纳税调整事项。由于报告年度所得税汇算清缴已经完成,不能调整报告年度的“应交税费——应交所得税”,但仍可抵减报告年度所得税,因此通过“递延所得税资产”科目过渡,等计算退回年度的应交所得税时,再编制分录:借:应交税费——应交所得税;贷:递延所得税资产。

例2:承例1,假设2012年3月5日发生销售退回,其他条件不变,则该销售退回为资产负债表日后事项,且发生在所得税汇算清缴后。

在进行会计处理时,甲公司仅需将所得税调整项下的“应交税费——应交所得税”科目改为“递延所得税资产”科目,其余会计分录不变。

## 二、不能够合理估计退货可能性的销售退回

附有销售退回条件的商品销售,企业不能合理估计退货可能性时,通常应在售出商品退货期满时确认收入。这种情况下的销售退回属于资产负债表日后事项的,只需做与发出商品时相反的会计分录,确认的收入、结转的成本作为报告年度次年的一般事项处理,在年终进行所得税汇算清缴时对会计与税法上不一致的地方进行纳税调整。

例3:承例1,将“估计的退货率10%”改为“无法估计退货可能”,其余条件不变。

甲公司在发出商品时,纳税义务已经发生:借:银行存款

117 000;贷:预收账款 100 000,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000。借:发出商品 80 000;贷:库存商品 80 000。

假设2012年1月12日退回A产品20件:借:库存商品 16 000,主营业务成本 64 000;贷:发出商品 80 000。借:预收账款 100 000,应交税费——应交增值税(销项税额)3 400;贷:主营业务收入 80 000,银行存款 23 400。税法确认收入,而会计上不确认,作为负债反映的“预收账款”形成的可抵扣暂时性差异转回,导致递延所得税资产减少:借:所得税费用——递延所得税费用 25 000(100 000×25%);贷:递延所得税资产 25 000。在进行年终所得税汇算清缴时,由于在销售当期税法上全额确认了收入,故应调减应纳税所得额 20 000元(100 000-80 000)。

## 三、结论

附有销售退回条件的销售退回属于资产负债表日后事项,且企业能合理估计退货率的,要根据实际退货量与估计退货量来进行调整。如果退回发生在报告年度所得税汇算清缴之前,应调整“应交税费——应交所得税”;如果退回发生在报告年度所得税汇算清缴之后,则应调整递延所得税。若附有销售退回条件的销售退回属于资产负债表日后事项,但企业不能合理估计退货率,则只需做与发出商品时相反的会计分录即可,不需要调整报告年度的所得税。

## 主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007