

跨期销售退回账务处理及报表调整

田天 张彦惠(副教授) 国建英

(东北大学秦皇岛分校经贸学院 河北秦皇岛 066004)

【摘要】 本文主要针对适用于《企业会计准则》的企业,讨论跨期销售退回的账务处理及报表分析。

【关键词】 销售退回 会计准则 日后事项 以前年度损益调整 所得税

会计人员对销售退回业务的会计处理一直存在困惑。有人简单地认为冲减当期的销售成本和收入,笔者认为这样的账务处理考虑不够全面。正确的会计处理应当考虑年度报表及汇算清缴的发生时间,针对具体情况,或调整报告年度的收入、成本,记入以前年度损益调整,或冲减当期收入、成本。本文借此阐述跨期销售退回业务的处理,以及对财务报表的影响。

一、案例分析

案例1

甲公司作为一家制造业公司,是增值税一般纳税人,增值税税率为17%,适用的所得税税率为25%。甲公司2012年12月8日销售一批商品给乙公司,取得收入120万元(不含税)。甲公司发出商品后,按照正常情况已确认收入,并结转成本100万元。2012年12月31日,该笔货款尚未收到,甲公司已经对应收账款计提1%的坏账准备。2013年3月20日,由于产品质量问题,本批货物被退回,相关手续完备。

现分别假设甲公司存在以下四种情况:①退货发生时2012年年度财务报表尚未批准报出,尚未完成2012年度所得税汇算清缴;②退货发生时2012年度财务报表尚未批准报出,完成2012年度所得税汇算清缴;③退货发生时2012年度财务报表批准报出,尚未完成2012年度所得税汇算清缴;④退货发生时2012年度财务报表批准报出,完成2012年度所得税汇算清缴。

1. 跨期销售退回发生在年报尚未批准报出、汇算清缴之前。会计准则规定,属于资产负债表日后事项涉及的销售退回,作为资产负债表日后调整事项,调整报告年度相关的收入、成本等,按照税法规定,企业发生的销售退回,只要购货方提供退货的适当证明,可冲减退货当期的销售收入。企业年终申报纳税汇算清缴前发生的属于资产负债表日后事项的销售退回,所涉及的应纳税所得额的调整,应作为报告年度的纳税调整。

在假设条件下,应通过“以前年度损益调整”科目对账务进行调整,并调整报告年度报表的年末数和本期报表的年初数。编制调整分录如下:

(1)2013年3月20日,调整销售收入:借:以前年度损益调整——主营业务收入1 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)204 000;贷:应收账款1 404 000。

(2)调整销售成本:借:库存商品1 000 000;贷:以前年度损益调整——主营业务成本1 000 000。

(3)调整坏账准备:借:坏账准备14 040;贷:以前年度损益调整——资产减值损失14 040。

(4)调整所得税:因净利润减少导致报告年度少交的所得税额50 000元 $[(1 200 000-1 000 000)\times 25\%]$ 。借:应交税费——应交所得税50 000;贷:以前年度损益调整——所得税费用50 000。

(5)调整原已确认的递延所得税资产,现冲回:借:以前年度损益调整——所得税费用3 510 $(14 040\times 25\%)$;贷:递延所得税资产3 510。

(6)将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配:借:利润分配——未分配利润139 470;贷:以前年度损益调整139 470。

(7)调整盈余公积:借:盈余公积——法定盈余公积13 947;贷:利润分配——未分配利润13 947。

调整分录编制后,应与2013年3月份日常会计分录一并记入总账和明细账。

2. 跨期销售退回发生在年报尚未批准报出、汇算清缴之后。会计准则规定,属于资产负债表日后事项涉及的销售退回,作为资产负债表日后调整事项,调整报告年度相关的收入、成本等。所以,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是发生在报告年度所得税汇算清缴之后的,应调整报告年度会计报表的收入、成本等,但按税法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(即报告年度次年)的纳税调整事项。

这也是与情况①的不同之处。

甲公司调整销售收入、销售成本、坏账准备、已确认的递延所得税资产、结转未分配利润、提取盈余公积的会计处理同情况①下调整分录的(1)、(2)、(3)、(5)、(6)、(7)。因所得税汇算清缴已经完成,不能调整报告年度的应纳税所得额,不能调整“应交税费——应交所得税”科目,应确认“递延所得税资产”。调整分录为:借:递延所得税资产 50 000;贷:以前年度损益调整——所得税费用 50 000。

调整分录编制后,应与2013年3月份日常会计分录一并记入总账和明细账。

3. 跨期销售退回发生在年报已批准报出、汇算清缴前。按照财会[2003]29号文件规定:如果报告年度所得税汇算清缴发生于报告年度财务报告批准报出日之后,对于汇算清缴时涉及的需要调整报告年度所得税费用的,应通过“以前年度损益调整”科目进行核算并相应调整本年度会计报表相关项目的年初数。根据这一规定,对报表和账务做出如下处理:

(1)调整分录与销售退回发生在年报尚未批准报出、汇算清缴之前假设下的账务处理完全相同。

(2)因2012年度的年度报告已经批准报出,所以不能如情况①调整报告年度(2012年度)的“期末余额”(-393 470)和“本期金额”(-139 470),而应调整2013年财务报表的“年初余额”(-393 470)和“上期金额”(-139 470)。

4. 跨期销售退回发生在年报已批准报出、汇算清缴之后。按照《企业会计准则第14号——收入》第九条规定,企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的,应当在发生时冲减当期销售商品收入。这里的销售退回既包含当年确认收入、当年发生的销售退回,也包含以前年度确认收入、当年发生的销售退回。据此,发生在2012年年报已经批准报出、报告年度所得税汇算清缴之后的销售退回,不论是在退货当年确认收入的,还是在以前年度确认收入的,一律冲减退货当期的销售收入和成本。

编制调整分录如下:(1)2013年3月20日,调整当期销售收入:借:主营业务收入 1 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)204 000;贷:应收账款 1 404 000。

(2)调整当期销售成本:借:库存商品 1 000 000;贷:主营业务成本 1 000 000。

(3)调整坏账准备:借:坏账准备 14 040;贷:资产减值损失 14 040。

(4)调整当期所得税:因净利润减少导致报告年度少交的所得税额 50 000元 $[(1\ 200\ 000-1\ 000\ 000)\times 25\%]$ 。借:应交税费——应交所得税 50 000;贷:所得税费用 50 000。

(5)调整原已确认的递延所得税资产,现冲回:借:所

得税费用 3 510;贷:递延所得税资产 3 510。

调整分录编制后,应与2013年3月份日常会计分录一并记入总账和明细账。

销售退回涉及相关科目的调整,包括因跨期销售退回少交的所得税都包含在甲公司2013年的财务报表中,无须做专门调整。

案例2

接案例1,假设甲公司是2011年12月8日销售一批商品给乙公司,其他情况均不变。

现分别假设甲公司存在以下四种情况:①退货发生时2012年年度财务报表尚未批准报出,尚未完成2012年度所得税汇算清缴;②退货发生时2012年度财务报表尚未批准报出,完成2012年度所得税汇算清缴;③退货发生时2012年度财务报表批准报出,尚未完成2012年度所得税汇算清缴;④退货发生时2012年度财务报表批准报出,完成2012年度所得税汇算清缴。

1. 跨期销售退回发生在2012年度年报尚未批准报出、汇算清缴之前。根据《企业会计准则第14号——收入》第九条规定,2011年销售的货物在退货发生时,尽管2012年年度财务报表尚未批准报出,尚未完成2012年度所得税汇算清缴,也应冲减退货当期(2013年度)的销售收入和成本。以下三种情况皆如此。编制调整分录如下:

(1)2013年3月20日,调整当期销售收入:借:主营业务收入 1 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)204 000;贷:应收账款 1 404 000。

(2)调整当期销售成本:借:库存商品 1 000 000;贷:主营业务成本 1 000 000。

(3)调整当期坏账准备:借:坏账准备 14 040;贷:资产减值损失 14 040。

(4)调整2012年度所得税:因净利润减少导致报告年度少交的所得税额 50 000元 $[(1\ 200\ 000-1\ 000\ 000)\times 25\%]$ 。借:应交税费——应交所得税 50 000;贷:以前年度损益调整——所得税费用 50 000。

(5)调整原已确认的递延所得税资产,现冲回:借:所得税费用 3 510;贷:递延所得税资产 3 510。

(此处略去了本年利润、利润分配两个调整分录)

调整分录编制后,应与2013年3月份日常会计分录一并记入总账和明细账。

2. 跨期销售退回发生在2012年度年报尚未批准报出、汇算清缴之后。编制调整分录如下:

甲公司调整销售收入、销售成本、坏账准备、已确认的递延所得税资产、结转未分配利润、提取盈余公积的会计处理同情况①调整分录的(1)、(2)、(3)、(5)、(6)、(7)。因所得税汇算清缴已经完成,不能调整报告年度的应纳税所得额,不能调整“应交税费——应交所得税”科目,应

非可行权条件的股份支付会计问题探讨

卿 固(教授) 赵 洁

(大连大学经济管理学院 大连 116622)

【摘要】 本文通过分别研究我国会计准则和国际会计准则中非可行权条件的相关内容,举例说明非可行权条件未满足时的会计处理,并分析非可行权条件对企业股份支付计划的影响,为完善我国股份支付准则提出相应建议。

【关键词】 非可行权条件 股份支付 会计处理

2009年我国发布的《企业会计准则解释第3号》(简称“解释第3号”)在如何正确运用可行权条件和非可行权条件方面与修改后的《国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付》(简称“IASB第2号”)趋同,但没有考虑非可行权条件类型的具体影响。在我国企业股权激励操作环境日趋完善的大环境下,部分企业已经开始逐步深入实施股份支付计划,并涉及非可行权条件。因此,对非可行权条件的股份支付会计处理问题进行研究,有助于帮助企业会计人员理解非可行权条件、遵循准则规定。

一、我国会计准则对非可行权条件的相关规定

1. 解释第3号中的非可行权条件概念。解释第3号中指出,企业进行股权激励计划时所附条件分为可行权条件和非可行权条件。其中可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务且该服务使职工或其

确认“递延所得税资产”。调整分录为:借:递延所得税资产 50 000;贷:以前年度损益调整——所得税费用 50 000。

3. 2012年度财务报表批准报出,尚未完成2012年度所得税汇算清缴。根据财会[2003]29号文件规定,2012年度年报已批准报出、汇算清缴之前,是通过“以前年度损益调整”科目进行核算,并相应调整2013年报表的年初数。而对于2011年销售的货物发生的退回,2011年度的年度报表已经报出和汇算清缴已经完成,所以不能通过“以前年度损益调整”科目进行核算,应该冲减退货当期的销售成本和销售收入,其账务处理和案例1情况④的账务处理是完全相同的。相应调整2013年财务报表的“年初余额”和本年年报的“本期金额”。

4. 2012年度财务报表批准报出,完成2012年度所得税汇算清缴。根据会计准则的规定,对于上年年报已经批准报出、汇算清缴之后发生的销售退回,一律冲减退货当期的销售成本和销售收入。由此在2011年销售的货物发

他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件。不满足上述条件的即为非可行权条件。

尽管解释第3号首次提出了非可行权条件概念,并对此概念定义采取排除法,但解释第3号并没有对其概念作进一步的阐释,也没有规定非可行权条件的种类。根据中瑞岳华会计师事务所的实践统计,最常用到的非可行权条件有如下三种:①取得股权后应履行的“不竞争协议”和对股权转让的限制。这种情况发生于可行权条件满足之后,因此被认定为非可行权条件。②基于商品价格指数的条件。商品价格指数的高低并不与职工或其他方向本企业提供的服务直接相关,也因此被认定为非可行权条件。③按照行权价格支付款项。

2. 解释第3号对非可行权条件会计处理的相关规定。解释第3号规定,股份支付条件中包含有非可行权条件

生的退回,其账务处理和2012年度情况④的账务处理是完全相同的。因跨期销售退回少交的所得税都包含在甲公司2013年的财务报表中,无须做专门调整。

二、结语

本文通过实例,以财务报告批准日和所得税汇算清缴日为限阐述了不同情况下跨期销售退回业务的账务处理以及对财务报表的影响,有利于企业正确核算收入和成本,真实合理地反映企业的财务状况,从而计算出正确的应纳税所得额,辅助企业作出有效的财务分析和决策。

主要参考文献

1. 周萍.所得税会计.大连:东北财经大学出版社,2011
2. 步瑞.所得税汇算清缴前后销售退回业务纳税调整的探讨.太原城市职业技术学院学报,2013;8
3. 徐勇.销售退回:会计与税务处理差异.中国税务报,2013-05-06