

售后回购递延流转税的核算

中国烟草总公司
马学国

《企业会计准则第18号——所得税》规范了会计利润与应纳税所得额之间差异的会计处理，解决了会计与税法的协调问题。但是，会计对收入的确认与税法对流转税(增值税、营业税、消费税、城市维护建设税、教育费附加等)应税收入的确认也存在重大差异，如何处理这种差异，缺乏明确的规范。一些企业为了规避纳税风险，用流转税应税收入的确认标准替代会计收入的确认标准；另一些企业则用会计收入的确认标准替代流转税应税收入的确认标准。实际上这两种做法都欠妥当。

一、会计收入确认与流转税应税收入确认遵循不同的原则

如同会计利润与应纳税所得额不同一样，会计收入与流转税应税收入是两个不同的概念。

简单地说，会计收入确认遵循权责发生制及收入确认的原则，在企业账面上确认收入；流转税应税收入的确认标准大多数情况下与会计收入的确认标准相同，但也有特殊规定，如对公允价值变动损益等未实现的收入不征税。流转税应税收入不一定在账面上确认，如果流转税应税收入确认时点或金额与会计收入不同，则只按照税法规定确认应交税金，收入或相关的其他项目的确认遵循会计准则的规定。

二、会计收入与流转税应税收入的协调

与所得税处理思路类似，会计收入与流转税应税收入之间的差异按照性质区分为永久性差异、暂时性差异和其他差异，不同差异应采取不同的处理方法。

永久性差异包括两类：一类是税法规定缴纳流转税但会计永远不确认收入的业务或事项，如将自产产品用于在建工程等；另一类是会计上作为收入入账，但税法规定不征流转税的收入，如补贴收入。暂时性差异是指会计上确认收入、税法规定缴纳流转税，但会计收入和流转税应税收入确认时间不同的业务或事项。其他差异是指不是永久性差异，也不是典型的暂时性差异的情况，如售后回购等。这些业务导致的差异性类似于暂时性差异，但不像暂时性差异那样初始确认后除了转回不发生变化。

对于暂时性差异和其他差异，应设置“递延流转税资产”和“递延流转税负债”科目。如果流转税纳税义务发生时间早于会计收入确认时间，在确认应交税费的同时确认递延流转税资产；待相应会计收入确认时转回递延流转税资产。如果流转税纳税义务发生时间晚于会计收入确认时间，在确认相关资产的同时确认递延流转税负债；待流转税纳税义务发生时

转回递延流转税负债。

下面以售后回购为例说明这类业务的处理。

对于售后回购交易，会计准则根据实质重于形式的原则，将销售和回购作为一笔业务看待，既不确认销售，也不确认购进；而税法根据业务形式分别按照销售征税、购进抵税处理。如果不通过“递延流转税资产”科目核算，很难正确处理。根据会计准则有关售后回购的规定，我们无法把会计分录做平。

例：某企业将账面价值80万元的商品以117万元的价格出售，3个月后以120万元的价格回购。

(1)在发出商品时，借：银行存款(或应收账款)117万元；贷：应交税费——应交增值税(销项税额)17万元，应付账款100万元。借：发出商品80万元；贷：库存商品80万元。

(2)回购价格与原销售价格之间的差额，应在售后回购期间内按期计提利息费用。借：财务费用3万元；贷：应付账款3万元。

(3)购回该项商品。①回购商品的价款按照应付账款余额计算，借：应付账款103万元，应交税费——应交增值税(进项税额)17.44万元(120÷1.17×0.17)；贷：银行存款120万元。该分录不平，借方多了0.44万元。②回购商品的价款按照不含税回购价计算，借：应付账款102.56万元(120÷1.17)，应交税费——应交增值税(进项税额)17.44万元；贷：银行存款120万元。该分录是平了，应付账款却在该笔业务完成后仍有0.44万元的余额。

出现上述错误的原因是会计未按照销售和购进两笔业务处理，出售价和回购价的差额作为财务费用处理；而税法分别按照销售和购进两笔业务处理，出售价和回购价的差额视同销售收入的组成部分允许抵扣进项税额。在不设置“递延流转税资产”科目的情况下，该差额可以抵扣的进项税额无法处理。

按照本文的设想，可以按照下述方式处理：

(1)销售时，借：银行存款(或应收账款)117万元；贷：应付账款117万元。借：递延流转税资产17万元；贷：应交税费——应交增值税(销项税额)17万元。借：发出商品80万元；贷：库存商品80万元。

这样处理“应付账款”科目余额符合业务实质，尤其是经过下面的处理后最终余额等于回购付款额，容易理解和接受。

(2)在确认财务费用的同时确认递延流转税资产，借：财务费用2.56万元，递延流转税资产0.44万元；贷：应付账款3万元。

(3)购进时，借：应付账款120万元；贷：银行存款120万元。借：应交税费——应交增值税(进项税额)17.44万元；贷：递延流转税资产17.44万元。借：库存商品80万元；贷：发出商品80万元。

这样处理以后“应付账款”科目回购付款前余额与实际应付金额一致；库存商品价值不变；财务费用为不含税价差；销项税额与进项税额相抵后少交税金为价差所含的税金(注：该业务还涉及递延所得税的处理，回购后商品账面价值为80万元，计税基础为102.56万元，会计处理略)。○