汇算清缴后销售退回的所得税处理

昆明　施　谦

自2007年我国企业所得税采用资产负债表债务法核算后，关于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于企业报告年度所得税汇算清缴后所引起的所得税会计处理问题的争论，至今没有定论。

（一）

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，一般有两种情况：发生于企业所得税汇算清缴前；发生于企业所得税汇算清缴后。对于前者，在所得税费用的账务处理上能达成共识。对于后者，在所得税费用的会计调整上有三种处理方法（在例题中分别介绍），而按照税法的规定，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，换言之，也就是上年多交的所得税可以放在本年抵减。

例：甲公司2007年11月11日销售一批商品给乙公司，取得收入120万元（不含税，增值税税率17%）。甲公司发出商品后，按照正常情况确认收入，并结转成本100万元。2007年12月31日，该笔货款尚未收到，甲公司当年实现税前利润1 000万元。2008年3月10日，由于产品质量问题，该批商品被乙公司退回。甲公司于2008年2月28日完成2007年度所得税汇算清缴，于2008年4月15日对外报出财务报告。甲公司2008年度实现的税前利润为3 000万元，适用的所得税税率为25%，除销售退回之外，无其他纳税调整事项。

2008年3月10日，甲公司的账务处理如下：调整销售收入，借：以前年度损益调整120万元，应交税费——应交增值税（销项税额）20.4万元；贷：应收账款140.4万元。调整销售成本，借：库存商品100万元；贷：以前年度损益调整100万元。调整所得税费用，此步为关键步骤，会计上有以下三种处理方法：

方法一：按照企业会计准则讲解及2007年度CPA考试教材（会计）、会计职称考试教材（中级会计实务）：借：应交税费——应交所得税5万元；贷：所得税费用5万元。该处理思

一种情况是回购期间短于1年的。销货方确认的债务属于流动负债的范畴，故应该在“其他应付款”科目中反映；购货方确认的债权属于流动资产的范畴，故应该在“其他应收款”科目中反映。第二种情况是回购期间长于1年的。销货方确认的债务属于长期负债的范畴，购货方确认的债权属于长期资产的范畴，故销货方的债务应该在“长期应付款”科目中反映，购货方的债权应该在“长期应收款”科目中反映，回购价与原售价的差额，在回购期间按照实际利率法进行摊销。

例2：接例1，根据售后回购合同的规定，甲公司于2010年1月1日将所售商品购回，取得乙公司开具的增值税专用发票注明：回购价款2 420万元，增值税411.4万元，价税合计2 831.4万元。甲公司没有向乙公司交付销售商品。

计算实际利率：2 000=2 420×（P/A，I，2）；I=10%。

甲公司应做如下会计处理：2008年1月1日收到融资款时，借：银行存款2 340万元；贷：长期应付款2 000万元，应交税费——应交增值税（销项税额）340万元。同时将该商品在存货备查簿中登记。2008年12月31日计提应负担的利息=2 000×10%=200（万元）。借：财务费用200万元；贷：长期应付款200万元。2009年12月31日计提应负担的利息=（2 000+200）×10%=220（万元）。借：财务费用220万元；贷：长期应付款220万元。2010年1月1日回购商品并支付款项时，借：长期应付款2 420万元，应交税费——应交增值税（进项税额）411.4万元；贷：银行存款2 831.4万元。

乙公司应做如下会计处理：2008年1月1日支付融资款时，借：长期应收款2 000万元，应交税费——应交增值税（进项税额）340万元；贷：银行存款2 340万元。2008年12月31日计提应取得的利息收入=2 000×10%=200（万元）。借：长期应收款200万元；贷：其他业务收入200万元。2009年12月31日计提应取得的利息收入=（2 000+200）×10%=220（万元）。借：长期应收款220万元；贷：其他业务收入220万元。2010年1月1日收到甲公司的回购款时，借：银行存款2 831.4万元；贷：长期应收款2 420万元，应交税费——应交增值税（销项税额）411.4万元。

最后，关于售后回购交易的抵销处理问题，在不满足收入确认条件的情况下，销售商品在整个交易过程中，其价值在个别报表中既没有被少计也没有被多计，故不需要编制抵销分录。但由于销货方确认了债务、购货方确认了债权，故在编制合并财务报表时应该将其抵销，抵销分录如下：借：其他应付款，长期应付款；贷：其他应收款，长期应收款。

每期计提利息时，销货方计入费用减少了当年利润，购货方计入收入增加了当年利润。编制合并财务报表时，以前年度对该交易计提的利息不会对母子公司往年利润的汇总数有影响，所以不用编制抵销分录。但是如果当年对该交易计提了利息，就会导致销货方将该内部交易的利息列入财务费用，购货方将该内部交易的利息列入其他业务收入，故必须予以抵销。抵销分录为：借：其他业务收入；贷：财务费用。○

路将多交的所得税放在2008年抵减，与2007年度的账务处理无关。甲公司在2008年2月28日完成对2007年度的所得税汇算清缴后，“应交税费——应交所得税”和“所得税费用”两个科目均无余额。而此笔销售退回业务发生在2008年3月10日，进而断定会计分录中“应交税费——应交所得税”和“所得税费用”两个科目所发生的5万元应属于2008年度的核算数据。

2008年12月31日，会计上确认的利润为3 000万元，实际应向税务机关缴纳的所得税为745万元(750-5)，因为根据会计利润3 000万元确认“应交税费——应交所得税”科目贷方发生额750万元，而2008年3月10日在“应交税费——应交所得税”科目的借方已经确认了5万元，这样就可自动抵减，确保2008年12月31日“应交税费——应交所得税”科目贷方余额为745万元。同理，“所得税费用”科目贷方余额为745万元(3 000×25%-5)。因此，2008年12月31日编制会计分录：借：所得税费用750万元；贷：应交税费——应交所得税750万元。

从这种处理思路不难发现，属于资产负债表日后调整事项的销售退回将影响2007年度的税前会计利润，但并不影响2007年度的所得税费用。调整分录做完后，2007年度的税前会计利润=1 000-20=980(万元)，所得税费用=1 000×25%=250(万元)，净利润=980-250=730(万元)。2008年度的所得税费用=3 000×25%-5=745(万元)，净利润=3 000-745=2 255(万元)。2007年度和2008年度净利润合计2 985万元。

方法二：按照2008年度会计职称考试教材(中级会计实务)：借：递延所得税资产5万元；贷：所得税费用5万元。此笔会计分录中的数据均属于2008年度的核算数据。甲公司在2008年2月28日完成对2007年度的所得税汇算清缴后，“所得税费用”科目无余额。而此笔销售退回业务发生在2008年3月10日，进而断定会计分录中“所得税费用”科目所发生的5万元应当属于2008年度的核算数据。根据平衡原理可判断，“递延所得税资产”科目所发生的5万元若是属于2007年度的核算数据，则将导致2007年度的资产负债表数据不平，因此“递延所得税资产”科目所发生的5万元应当属于2008年度的核算数据。而2008年12月31日还需做如下账务处理：借：所得税费用750万元；贷：应交税费——应交所得税750万元。同时将可抵扣暂时性差异转回：借：应交税费——应交所得税5万元；贷：递延所得税资产5万元。

2007年度的税前会计利润=1 000-20=980(万元)，所得税费用=1 000×25%=250(万元)，净利润=980-250=730(万元)。2008年度的所得税费用=3 000×25%-5=745(万元)，净利润=3 000-745=2 255(万元)。2007年度和2008年度净利润合计2 985万元。

方法三：按照2008年度CPA考试教材(会计)：借：递延所得税资产5万元；贷：以前年度损益调整5万元。该处理思路认为，此笔销售退回业务因会计制度和税法规定的不同形成了可抵扣暂时性差异，虽然多交了5万元的所得税，但在会计上并不确认这笔多交的5万元所得税费用，而资产负债表日已经确认了这笔所得税费用，因此2007年度的所得税费用=1 000×25%-5=245(万元)，税前利润=1 000-20=980(万元)，净利润=980-245=735(万元)。

值得注意的是，会计分录中的“递延所得税资产”和“以前年度损益调整”两个科目所发生的5万元均属于2007年度的核算数据。而方法一和方法二却将这5万元确认为2008年度的核算数据。2008年12月31日的账务处理为：借：所得税费用750万元；贷：应交税费——应交所得税750万元。同时将可抵扣暂时性差异转回：借：应交税费——应交所得税5万元；贷：递延所得税资产5万元。这两笔会计分录既能抵减多交的5万元所得税，同时又不影响当期实际应当确认的所得税费用，更加真实地反映企业的财务状况和经营成果。2008年度的所得税费用=3 000×25%=750(万元)，净利润=3 000-750=2 250(万元)。2007年度和2008年度净利润合计2 985万元。

另外，我们也可以从另一个层面来假设：既然销售退回发生了，就相当于此笔经济业务(销售)自始至终就没有在账面上出现过，那么我们须将此笔经济业务还原为没有发生的状态。按照这种思路来处理，由于此笔销售业务已经在2007年度入账，此时应将此笔销售业务调整为没有发生的状态。2007年度的税前会计利润=1 000-20=980(万元)，尽管已经向税务机关缴纳了相应的所得税，但会计上所得税费用仍然只确认为245万元[(1 000-20)×25%]，净利润=980-245=735(万元)。2008年度的所得税费用=3 000×25%=750(万元)，净利润=3 000-750=2 250(万元)。2007年度和2008年度净利润合计2 985万元。

(二)

通过以上分析不难发现，上述三种处理方法对单独各年度(2007年度或2008年度)净利润的影响不同，而对整个存续期间(2007年和2008年两个会计年度内)的净利润合计影响都是相同的。

方法一和方法二的本质相同，只不过账务处理不一样罢了。两者都存在利润操纵的空间，将多交的所得税确认为上年度的费用，从而调减上年度的利润，第二年度又将此费用转回，抵减当年的所得税费用，进而调高第二个年度的利润。从理论上讲，其不符合权责发生制原则，收入和费用不配比，本来没有销售收入，却确认了相关的所得税费用，制造了盈余调节的空间，导致所提供的会计信息不具有可靠性和真实性，歪曲了企业的财务状况和经营成果。

方法三是笔者所推荐的。既然发生了销售退回，报告年度的销售收入就不应该确认，按照权责发生制原则和配比原则，相应的所得税即使已经向税务机关缴纳，也不能确认。此种方法通过“以前年度损益调整”科目巧妙地将多确认的所得税费用在报告年度转回，而下一年度通过“递延所得税资产”科目抵减多交的所得税，从而避免影响当期的所得税费用，使得各期均按权责发生制原则和配比原则确认和反映经济事项，更加合理、准确地反映了企业的财务状况和经营成果，使得企业所提供的会计信息更具真实性和可靠性。○