

售后回购会计处理之完善

广西桂林 谢海娟 尤 谊

售后回购是一种特殊形式的销售业务,是指销货方在售出商品的同时,与购货方签订合同,规定销货方在一定期间内按照合同的有关规定将其售出的商品重新购买回来的一种交易方式。售后回购的主旨是为销货方筹集资金,而购货方也找到了一个风险小、回报有保障的投资机会。笔者拟对售后回购的会计处理做一探讨。

一、现行售后回购会计处理的规定

售后回购方式下是否按销售、回购两项业务分别处理,主要看其是否满足收入确认的条件。通常情况下,售后回购交易属于融资交易,商品所有权上的主要风险和报酬没有发生转移,销货方收到的款项应确认为负债;回购价与原售价的差额,购货方应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。例如,在合同中已经将回购价订明,那么商品价格变动产生的风险和报酬均与销货方相关,与购货方无关。这时,售后回购其实是一种融资行为,相当于销货方将商品质押在购货方,然后获得融资,并在一定期限之后将其赎回。如果有确凿证据表明售后回购交易满足收入确认条件的,销售的商品按照售价确认收入,回购的商品作为购买商品处理。如果在合同中规定回购价以回购当日的市场价为基础确定,则表明该商品增值或贬值直接和购货方有关。

例1:甲公司系增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。2008年1月1日,甲公司向乙公司销售一批商品,账面成本为1500万元,开具的增值税专用发票注明的销售价款为2000万元,增值税税额为340万元,价税合计2340万元。商品已经发出,全部款项已经收存银行。根据售后回购合同的规定,甲公司于2008年4月30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2100万元,增值税357万元,价税合计2457万元。

甲公司在销售商品后4个月内必须回购,且回购价已在合同中确定,表明该商品所有权上的主要风险和报酬并没有转移给乙公司。这种售后回购交易形式上是销售,实质上是融资。所以,依据企业会计准则的有关规定,甲公司不应确认销售商品收入,应做如下会计处理:

2008年1月1日发出商品并收到融资款时,借:银行存款2340万元;贷:其他应付款2000万元,应交税费——应交增值税(销项税额)340万元。借:发出商品1500万元;贷:库存商品1500万元。回购价与原售价的差额为100万元且回购期间为4个月,故每月应承担的利息费用为25万元。在回购期间每月月末,借:财务费用25万元;贷:其他应付款25万

元。2008年4月30日回购商品并支付款项时,借:其他应付款2100万元,应交税费——应交增值税(进项税额)357万元;贷:银行存款2457万元。借:库存商品1500万元;贷:发出商品1500万元。

二、现行售后回购会计处理规定存在的问题

1. 没有考虑售后回购交易中销货方是否交付销售商品的情况。在售后回购交易中,如果不满足收入确认的条件,则实际上是一种担保融资行为。这时销货方既可以选择向购货方交货,也可以选择向购货方不交货。这两种情况显然会导致不同的业务处理。

2. 没有考虑回购期间的长短问题。对于不满足收入确认条件的售后回购交易来讲,回购期间长短的不同,也决定了销售方的负债和购货方的债权入账的科目和金额的不同。这一点在企业会计准则及其应用指南中没有涉及,即使是2008年度注册会计师和会计职称考试用书也没有解释。

3. 没有规定购货方的会计处理。笔者翻阅了企业会计准则以及2008年度注册会计师和会计职称考试用书,仅仅在收入一章中提到了售后回购的会计处理,且仅仅对销货方的会计处理进行了说明,对于购货方的会计处理没有任何涉及。这导致购货方的会计处理没有可参考的依据。

4. 没有规定在编制合并财务报表时售后回购交易如何处理。售后回购是近年来兴起的一种新型融资方式,这样就不可避免会涉及在母公司编制合并财务报表时,如何将其与子公司内部的售后回购交易抵销的问题,而我国没有对其抵销处理进行规定。

三、售后回购会计处理的完善建议

首先,针对在不符合收入确认条件的售后回购交易中,销货方是否向购货方交付销售商品的情况,笔者认为应区别处理。如果在该交易中交付了销售商品,这时与该交易相关的商品已从销货方的仓库转移至购货方的仓库,所以销货方也应将其由“库存商品”科目转入“发出商品”科目;对于购货方来讲则应该在存货备查簿中予以登记。如果在该交易中没有交付销售商品,尽管该商品仍然在销货方的仓库,但是已经被销货方用于抵押了,所以销货方应该在存货备查簿中说明该商品的抵押情况;由于购货方没有收到销售商品,所以不需做任何处理。

其次,关于回购期间长短的考虑,对于不满足收入确认条件的售后回购交易,应视回购期间的长短进行不同的会计处理。根据企业会计准则的规定,可以分两种情况予以考虑:第

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

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: $2\ 000=2\ 420\times(P/A, I, 2)$; $I=10\%$ 。

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= $2\ 000\times 10\%=200$ (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= $(2\ 000+200)\times 10\%=220$ (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。

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

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= $2\ 000\times 10\%=200$ (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= $(2\ 000+200)\times 10\%=220$ (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。○