

不同回购选择权下销售回购的会计核算会计硕士考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E4_B8_8D_E5_90_8C_E5_9B_9E_E8_c74_541265.htm

销售回购是指销售方在售出商品的同时与购货方签订合同，规定销货方在一定的期间内按照合同的有关规定将其售出的商品购回的一种交易方式。销售回购是否应当确认收入，应视商品所有权上的主要风险和报酬是否转移及销售方是否放弃对商品的控制权而定，企业应根据不同的回购协议进行具体分析。判定的标准是看该项业务是否同时符合《企业会计准则收入》中收入确认的四个条件：企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；与交易相关的经济利益能够流入企业；相关的收入和成本能够可靠地计量。按照销售回购协议中回购选择权的不同，销售回购可以分为三种情况：无选择权回购、买方选择权回购、卖方选择权回购。下面就上述三种情况对销售回购的会计核算方法进行简要探讨。

一、无选择权回购的会计核算方法

无选择权回购是指销售方与购买方在销售回购协议中约定，在商品销售以后的一定时期内，销售方将无条件地购回商品，而购买方也将无条件地同意销售方购回商品。回购价格的确定可能会出现两种情况：第一种情况是回购价格在销售回购协议中已确定；第二种情况是回购价格根据回购当日的市场价格确定。

1、约定回购价格的会计核算

当回购价格在销售回购协议中已确定时，由于售出商品价格变动产生的风险和报酬均由销售方承担，与购买方无关，且销售方对售出的商品实施控制，所

以这种情况不符合商品销售收入确认的前两个条件，此时销售回购的实质不是一种销售，而是一项融资交易，不应当确认收入。按照企业会计制度的规定，企业应当设置“待转库存商品差价”科目，核算发出商品的销售价格与实际成本及相关税费之间的差额，企业在发出商品时，按实际收到或应收的价款，借记“银行存款”或“应收账款”等，按库存商品的实际成本，或固定资产账面价值，贷记“库存商品”、“固定资产清理”等，按增值税发票上的增值税额，或销售不动产、无形资产应交的营业税，贷记“应交税金—应交增值税（销项税额）”、“应交税金—营业税”等，根据计算的有关税金和附加，借记“待转库存商品差价”，贷记“应交税金—应交城建税”、“其他应交款—教育费附加”，按借、贷方差额，贷记或借记“待转库存商品差价”。如果回购价格大于原售价，还应在销售与回购期内按回购价格大于原售价的差额计提利息费用，借记“财务费用”，贷记“待转库存商品差价”。如果回购价格小于原售价，根据谨慎性原则，则不能计提财务费用。企业日后重新购回该商品时，根据对方开据的增值税专用发票，借记“物资采购”或“库存商品”、“应交税金—应交增值税（进项税额）”等，贷记“银行存款”、“应付账款”等；同时，将“待转库存商品差价”科目的余额冲减或增加购回商品的成本。

2、根据回购日市场价格确定回购价格的核算 当回购价格根据回购当日的市场价格确定时，尽管售出商品因增值而获得的收益或因贬值而遭受的损失均由购买方承担，销售方不再保留该商品所有权上的风险和报酬，但销售方仍对售出的商品实施控制，购买方无权对该商品进行处置，所以不符合收入确认的

第二个条件，也不能确认收入。笔者认为，为了便于会计核算，在售出商品时，需要根据该商品的市场行情对售出商品的回购价格进行合理预计。预计回购价格可能会出现三种情况：预计回购价等于原售价，预计回购价大于原售价，预计回购价小于原售价。无论出现哪种情况，都可以在售出商品时参照回购价格已确定的情况进行相应的会计处理。实际回购时，若预计没有偏差，则仍参照回购价格已确定的情况进行会计处理。若预计出现偏差，则应根据不同情况进行调整。当预计回购价小于或等于原售价，而实际回购价大于售价时，应根据实际回购价与售价之间的差额补提利息费用，借记“财务费用”，贷记“待转库存商品差价”。当预计回购价大于原售价，而实际回购价小于或等于原售价，或实际回购价虽然大于原售价，但和预计回购价有偏差，则应根据实际回购价与售价之间的差额对已计提的利息费用进行调整，调整计算后的利息费用应为实际回购价与售价之间的差额。

二、买方选择权回购的会计核算 买方选择权回购是指购买方将商品买回后，有权在一定时间内要求卖方按一定的价格将商品回购，也可以选择不行使该项权利。回购价格可能是固定的，也可能采用其他方式确定。在回购价格固定的情况下，如果商品的价格持续上涨并超过回购价格，买方就会持有该商品，获得升值收益；反之，如果商品的价格持续下跌并跌破回购价格，买方则可能行使选择权，要求卖方按照回购价回购，此时受商品跌价损失的自然就是卖方。这就说明，在只有买方选择权的情况下，卖方只将商品所有权上的主要报酬转移给了买方。商品所有权上的主要风险是否留在自己一方要看买方行使选择权的可能性有多大。因此，《企业会

计准则收入》规定，如果综合各方面的情况表明，买方行使选择权的可能性非常小，则可以认为售出商品所有权上的主要风险转移给了买方。这种情况符合收入确认的条件，应当确认收入；反之，则不能认为售出商品所有权上的主要风险和报酬转移给了买方。考虑到这种规定可能会成为某些企业人为调节利润的借口，从谨慎性原则角度来考虑，在买方选择权回购方式售出商品时，不管是哪一种情况都不宜直接确认收入，只有根据收入实现原则，待影响销售实现的全部因素都消失后，再确认收入。以下举例说明。A公司为增值税一般纳税人企业，2005年4月1日A公司与B公司签订一项销售合同，向B公司销售家用空调一批，增值税专用发票注明价款500万元，增值税85万元。协议规定，如果7月30日以前B公司未将该批商品出售，B公司可以要求A公司应在9月1日前按市价购回。A公司预测，7月份为空调销售旺季，估计B公司售出该批空调的概率为60%。现商品已发出，货款已收回，该批商品的实际成本为400万元。会计处理如下：（1）2005年4月1日发出商品暂不确认收入。从表面上看，商品售出时满足了确认收入的四个条件，而且预计B公司能够售出该批商品的概率高达60%。但根据收入实现原则，应在影响商品销售实现的所有因素全部消除后，再行确认收入，即在2005年7月末再决定是否确认收入。因此，商品发出时的会计分录为：借：银行存款 585万元；贷：库存商品 400万元，贷：应交税金应交增值税（销项税额） 85万元，贷：待转库存商品差价 100万元。（2）2002年7月30日，假定B公司销售了50%的商品，该批商品的销售收入已经实现，故A公司应对已实现的销售确认收入，按实现销售的比例结转成本，并将待转库存商品

差价按比例结转。会计分录为：借：主营业务成本 200万元，借：待转库存商品差价 50万元；贷：主营业务收入 250万元。

（3）2005年9月1日，假定剩余的商品目前的售价为220万元，低于原售价，根据合同，A公司全部回购，回购的商品已入库，增值税专用发票注明，价款220万元，增值税37.4万元，会计分录为：借：物资采购 220万，借：应交税金应交增值税（进项税额） 37.4万；贷：银行存款 257.4万。同时结转待转库存商品差价余额50万元：借：待转库存商品差价 50万；贷：物资采购 50万。

（4）若2005年9月1日，B公司愿意继续保留该批商品。A公司则应及时确认剩余的销售收入并结转成本和待转库存商品差价。会计分录为：借：主营业务成本200万元，借：待转库存商品差价 50万元；贷：主营业务收入 250万元。

三、卖方选择权回购的会计核算

卖方选择权回购，是指销售方将商品售出后，有权在一定时间内选择性地将其回购。回购价格可能是固定的，也可能采用其他方式确定。在只有卖方选择权的情况下，情况正好与只有买方选择权时相反，卖方只将商品所有权上的风险转移给了买方，而商品所有权上的报酬却可能留在自己一方。由于在这种情况下销售方仍然保留了对商品的控制权，所以在售出商品时，也不应当确认收入。卖方选择权回购实质上是一种典型的通过抵押资产从事融资活动的行为，在回购价格的确定上与无选择权回购一样也可能会出现两种情况，一种在销售回购协议中已约定，二是根据回购当日的市场价格确定。因此，在发出商品时卖方选择权回购的会计处理与无选择权回购类似。在回购价格高于原售价的情况下，也需要按期计提利息费用。若在回购日，销售方不行使回购权利，则应确认相应的

销售收入，借记“主营业务成本”、“待转库存商品差价”，贷记“主营业务收入”。同时冲减已计提的利息费用，借记“待转库存商品差价”，贷记“财务费用”。

四、销售回购的所得税处理与报表披露

由于销售后回购业务大多出于融资或利润操纵等目的，按照“实质重于形式”的会计核算原则，此类业务一般视同融资进行处理，并在销售和回购期内按期计提利息费用并记入各期损益。但税法不承认这种融资，而是视为销售、购入两项经济业务。事实上，企业在销售时还需要按规定开具发票，并收取价款，这本身已构成计税收入的实现。所以若企业当期采用这种方式销售，税法上应确认收入计入当期应纳税所得额，同时，为购回所售商品计提的利息费用不得在税前列支，应调增应纳税所得额。以下举例说明。

A公司2005年5月1日将成本80万元的商品以100万元的价格销售给B公司，并约定2006年2月底再以130万元的价格回购。该笔业务在会计上不确认收入，从2005年5月至2006年2月要按月计提利息3万元（ $30 \div 10$ ）记入“财务费用”。但在税法上，2005年5月1日销售时即应确认100万元的应税收入和80万元的销售成本，计提的财务费用也不能在税前扣除，都应调增应税所得。假设2005年度会计利润为500万元，无其他纳税调整项目，则该年度应纳税所得额为544万元（ $500 + 20 \times 3$ ）。假设2006年度会计利润为600万元，无其他纳税调整项目，则该年度应纳税所得额为606万元（ $600 + 2 \times 3$ ）。对于销售回购交易的信息披露，企业在期末应将“待转库存商品差价”科目的借方余额或贷方余额，按照售出资产的性质与交易期限的长短，分别在资产负债表上的“其他流动资产”、“其他长期资产”或“其他流动负债”、“其他长期负

债”项目中反映。数额较大的，属于重大的融资活动，由于该业务会对企业未来的现金流量产生重大影响，应当在会计报表附注中予以详细披露，以满足报表使用者决策的需要。

百考试题编辑整理 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com