

连续编制合并财务报表时 存货涉税抵销处理详解

付春

(江西外语外贸职业学院 南昌 330029)

【摘要】 编制合并财务报表时存货及所得税的抵销处理是会计实务的难点,笔者以新颖的视角分析说明了存货及所得税抵销处理的全貌及实质,并结合实例加以论证。

【关键词】 合并财务报表 存货 所得税 抵销处理

一、合并财务报表的相关政策法规

连续编制合并财务报表时,存货及所得税抵销处理涉及的相关政策法规主要有《企业会计准则第18号——所得税》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》、《企业会计准则解释第1号》及《企业所得税法》等。

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定:在期末编制合并财务报表时,应将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。《企业会计准则解释第1号》规定:企业在编制合并财务报表时,因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中存货的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用。对确认的递延所得税资产或递延所得税负债应在未来该商品实现对外销售时再予以转回。《企业会计准则第18号——所得税》也规定,如果内部交易形成的存货计提了减值准备,应按其存货的账面价值与计税基础的差异,确认所产生的递延所得税资产。另《企业所得税法》规定,企业计提的存货跌价准备不能在所得税前扣除,只有该项存货实际发生损失时,才能从税前扣除。

二、抵销分录编制新解

根据对政策法规的解读,合并财务报表中存货及所得税的抵销处理需通过以下步骤进行:①抵销期末存货中包含的未实现内部销售利润;②确认因抵销存货中未实现内部销售利润产生的递延所得税资产;③站在个别报表主体角度抵销计提或结转的存货跌价准备及相应的递延所得税资产;④站在合并财务报表主体角度分析存货跌价准备及相应的递延所得税资产。连续编制合并财务报表时,具体会计分录详见右表。

严格说来,对因抵销未实现内部交易损益产生的暂时性差异而确认的递延所得税,实际上并不属于内部交易的抵销分录。如果内部交易产生未实现内部交易收益,为可抵扣暂时性差异,应确认递延所得税资产。反之,如果内部交易产生未实现内部交易损失,为应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债。连续编制合并财务报表时,通过抵销分录算出存货项目的增减变动额,从而得出相应的递延所得税资产期末余额,再对比其期初余额,以期期末余额减去期初余额,即可得出本期应确认或转回的递延所得税资产。

进行第三步处理时,注意存货跌价准备的抵销数额应以存货中未实现内部销售利润为限。由于个别财务报表主体

抵销步骤	首次编制合并财务报表	连续编制合并财务报表	
		抵销上期影响	抵销当期影响
①抵销期末存货中包含的未实现内部销售利润	借:营业收入 贷:营业成本 存货		借:营业成本 贷:存货
②确认因抵销存货中未实现内部销售利润而产生的递延所得税资产	借:递延所得税资产 贷:所得税费用		借:递延所得税资产(应确认金额>已确认金额) 贷:所得税费用 反之做与上述相反的会计分录
③站在个别报表主体角度抵销计提或结转的存货跌价准备及相应的递延所得税资产	借:存货——存货跌价准备 贷:资产减值损失 借:所得税费用 贷:递延所得税资产	左边会计分录中,涉及损益类的项目一律用“未分配利润——年初”项目替代	抵销计提跌价准备分录同第二列分录 抵销结转存货跌价准备及递延所得税资产 借:营业成本 贷:存货——存货跌价准备 借:递延所得税资产 贷:所得税费用
④站在合并财务报表主体角度分析存货跌价准备及相应的递延所得税资产	若发生减值: 借:资产减值损失 贷:存货——存货跌价准备 借:递延所得税资产 贷:所得税费用 若没有减值,做与上述相反的会计分录		同第二列分录

计提的存货跌价准备=(存货实际成本+存货中未实现内部销售利润)-存货可变现净值,将此等式变形可以得到:存货跌价准备-存货中未实现内部销售利润=存货实际成本-存货可变现净值。由该公式可知,若计提的存货跌价准备小于存货中未实现内部销售利润,则存货实际成本小于存货可变现净值,表明存货未发生减值,存货跌价准备的抵销数额就是已计提金额。反之,若计提的存货跌价准备大于存货中未实现内部销售利润,则存货实际成本大于存货可变现净值,表明存货发生减值,存货跌价准备的抵销数额就不再是已计提金额,而应是存货中未实现内部销售利润。

三、实例分析

例:甲公司2009年向其子公司乙销售A产品1000件,每件售价100元,每件成本80元。乙公司2009年对外销售A产品300件,每件售价为120元;年末结存A产品700件,每件可变现净值为90元。乙公司2010年对外销售A产品400件,每件售价为112元;年末结存A产品300件,每件可变现净值为85元。乙公司2011年对外销售A产品200件,每件售价为125元;年末结存A产品100件,每件可变现净值上升为110元。乙公司按单个存货项目计提存货跌价准备,存货跌价准备在结转销售成本时结转。假定甲、乙公司适用的企业所得税税率为25%。

1. 2009年与存货相关的合并抵销分录如下:

(1)抵销乙公司期末存货中包含的未实现内部销售利润。借:营业收入100000(1000×100);贷:营业成本86000,存货14000[700×(100-80)]。

(2)确认递延所得税资产。税法规定存货以历史成本作为计税基础,则期末存货的计税基础为70000元(700×100),合并财务报表中期末存货的账面价值为56000元(700×100-14000),可抵扣暂时性差异为14000元(70000-56000),该可抵扣暂时性差异就是期末存货所包含的未实现内部销售利润,由此应确认递延所得税资产3500元(14000×25%)。借:递延所得税资产3500;贷:所得税费用3500。

(3)抵销本期计提的存货跌价准备及相应的递延所得税资产。①借:存货——存货跌价准备7000[700×(100-90)];贷:资产减值损失7000。②借:所得税费用1750(7000×25%);贷:递延所得税资产1750。

(4)站在合并主体角度,由于可变现净值90元高于其成本80元,无需计提跌价准备。

2. 2010年与存货相关的合并抵销分录如下:

(1)抵销A产品上期影响数。①借:未分配利润——年初14000;贷:营业成本14000。②借:存货——存货跌价准备7000;贷:未分配利润——年初7000。③借:递延所得税资产1750(3500-1750);贷:未分配利润——年初1750。

(2)抵销乙公司期末存货中包含的未实现内部销售利润。借:营业成本6000[300×(100-80)];贷:存货6000。

(3)确认递延所得税资产。因抵销存货中包含的未实现内部销售利润需确认递延所得税资产1500元(6000×25%),上期已确认3500元,因此冲回2000元。借:所得税费用2000;

贷:递延所得税资产2000。

(4)抵销本期出售产品结转的存货跌价准备及相应的递延所得税资产。①借:营业成本4000[400×(100-90)];贷:存货——存货跌价准备4000。②借:递延所得税资产1000(4000×25%);贷:所得税费用1000。

(5)抵销乙公司本期计提的存货跌价准备及相应的递延所得税资产。①借:存货——存货跌价准备1500[300×(90-85)];贷:资产减值损失1500。②借:所得税费用375(1500×25%);贷:递延所得税资产375。

(6)站在合并主体角度,由于可变现净值85元高于其成本80元,无需计提跌价准备。

3. 2011年与存货相关的合并抵销分录如下:

(1)抵销A产品上期影响数:①借:未分配利润——年初6000;贷:营业成本6000。②借:存货——存货跌价准备4500(7000-4000+1500);贷:未分配利润——年初4500。③借:递延所得税资产375(1750-2000+1000-375);贷:未分配利润——年初375。

(2)抵销乙公司期末存货中包含的未实现内部销售利润。借:营业成本2000[100×(100-80)];贷:存货2000。

(4)确认递延所得税资产。因抵销存货中包含的未实现内部销售利润需确认递延所得税资产500元(2000×25%),上期已确认1500元,因此冲回1000元。借:所得税费用1000;贷:递延所得税资产1000。

(5)抵销本期出售产品结转的存货跌价准备及相应的递延所得税资产。①借:营业成本3000[200×(100-85)];贷:存货——存货跌价准备3000。②借:递延所得税资产750(3000×25%);贷:所得税费用750。

(6)乙公司转回存货跌价准备账面余额。2011年末A产品可变现净值回升,大于成本价,因此需要转回。①借:资产减值损失1500;贷:存货——存货跌价准备1500(4500-3000)。②确认递延所得税资产。借:递延所得税资产375(1500×25%);贷:所得税费用375。

(7)站在合并主体角度,由于可变现净值110元高于其成本80元,无需计提跌价准备。

由上可知,乙公司2011年末存货包含的未实现内部销售利润为2000元,应确认的递延所得税资产为500元,2011年末递延所得税资产账面余额为500元(375-1000+750+375),两者印证,完全相符。

特别需要说明的是,根据《企业会计准则第18号——所得税》规定:对于内部销售存货中未实现的利润或者存货跌价准备余额变动,应当按预期收回该资产或清偿该负债期间的适用所得税税率为基础确定递延所得税资产或负债。当集团内部适用所得税税率不同,应当分别就不同资产、负债所属纳税主体的适用所得税税率确定递延所得税资产或负债。

主要参考文献

1. 财政部会计司.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:经济科学出版社,2011