

汇总纳税总分机构存货调拨的会计处理

李霞 解斐亚

(山东商业职业技术学院会计学院 济南 250103 邢台学院会计学系 河北邢台 054000)

【摘要】在汇总纳税实务中,总分机构存在存货调拨业务,因总公司在调拨时并不确认收入和成本,实务中有的企业运用“发出商品”和“分公司购销差价”账户处理,但这种处理存在缺陷。本文认为,运用“未实现内部损益”账户处理既能提供合适的会计信息,又能体现汇总纳税的数据。

【关键词】汇总纳税 存货调拨 会计处理 未实现内部损益

一、总分机构汇总纳税相关规定

为有效解决法人所得税制度下税源跨省市转移问题,加强跨地区经营汇总纳税企业所得税的征收管理,国家税务总局制定了《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法》(以下简称《暂行办法》)规定,汇总纳税的适用范围为在中国境内跨地区(指跨省、自治区、直辖市和计划单列市)设立不具有法人资格的营业机构、场所(简称分支机构)的居民企业(以下简称企业)。企业实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法。其

中,“统一计算”是指企业总机构统一计算包括企业所属各个不具有法人资格的分支机构的全部应纳税所得额、应纳税额;“汇总清算”是指在年度终了后,总机构负责进行企业所得的年度汇算清缴,统一计算企业的年度应纳税所得税额,抵减总机构、分支机构当年已就地分期预缴的企业所得税税款后,多退少补税款。

二、总分机构存货调拨中的会计问题

纳税实务中,有许多总分公司是一种松散型的总分组织,总公司对分公司并无很强的控制力,各自仍独立核算会

资产的现行会计处理方法进行如下改进。

1. 初始增加时点为盘点年度内的固定资产盘盈处理。如果盘盈固定资产是在盘点年度内购入(或通过其他途径转入),不能界定为以前年度的会计差错,由此,不应视为前期会计差错通过“以前年度损益调整”科目进行会计处理。应通过“待处理财产损益”科目进行会计处理,将盘盈所得转入“营业外收入”,直接计入当期损益。

例2:某企业为增值税一般纳税人,2012年年末进行全面财产清查时,发现基本生产车间盘盈一台生产设备。假设该企业根据相关原始凭证确认该项盘盈固定资产是2012年2月购入,并于当月交付基本生产车间使用。该设备买价12万元,增值税2.04万元,已申报抵扣。企业预计该项固定资产使用年限5年,预计期满无残值,采用直线法计提折旧。

具体会计处理程序如下(计量单位:万元):

(1)按实际成本调增固定资产,借:固定资产12;贷:累计折旧2 $[(12/5 \times 12) \times 10]$,待处理财产损益10。

(2)结转盘盈固定资产净值至营业外收入,借:待处理财产损益10;贷:营业外收入10。

2. 初始增加时点不能确定为盘点年度内的固定资产盘盈处理。企业进行财产清查时发现的固定资产盘盈,如果没有证据表明是盘点年度内增加的,根据盘盈固定资产的价值

大小分别按如下情况处理:

(1)盘盈固定资产价值较小(即非重要的前期差错),对财务报表产生的影响相对较小,因而不会对会计信息使用者的决策行为产生实质性影响,可采用简易处理方法,将盘盈固定资产损益直接计入当期损益,不调整期初财务报表相关项目金额。会计处理方法同例2。

(2)盘盈固定资产价值较大(即重要的前期差错),对财务报表产生的影响重大,为避免企业利润的波动,缩小企业管理者操作盈余的空间,也为了避免对会计信息使用者产生误导,应当采用追溯重述法将盘盈固定资产通过“以前年度损益调整”科目进行会计处理,并调整期初财务报表相关项目金额。会计处理方法同例1。

这两种情况的不同处理方法同《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十二条“企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错”之规定是一致的:即非重要的前期差错不采用追溯重述法,重要的前期差错应当采用追溯重述法。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 李芳. 由固定资产盘盈盘亏会计核算的变化谈对会计监管的认识. 经营管理者, 2011; 21

计利润,在账务处理中体现各自债权债务,但通过汇总纳税获得总体税负最低效果。在总分机构实行汇总纳税的情况下,如果总分机构发生存货内部调拨,如何进行会计处理,既能满足反映会计信息的需要,又能满足所得税汇总纳税的需要,实务中存在不同做法。

例:河北邢台某企业A为总公司(增值税一般纳税人),山东济南某分支机构B(增值税一般纳税人,独立核算,但不是独立法人),所得税实行汇总纳税。总公司向分公司调拨商品,分公司再对外销售。假设总公司存货成本100元,调拨价120元,增值税税率17%。讨论总公司A公司会计处理,要求反映往来账金额,反映总分机构作为独立核算单位各自业绩,同时在汇总报表中反映会计利润,反映汇总应纳税所得额。

一般来说,如果需要反映往来账金额,反映总分机构作为独立核算单位各自业绩,那么,可能有如下处理:总公司向分公司发出存货时,借:应收账款——B 140.4;贷:主营业务收入120,应交税费——应交增值税(销项税)20.4。同时,借:主营业务成本100;贷:库存商品100。与此同时,分公司独立核算,则可能会有如下处理:借:库存商品120,应交税费——应交增值税(进项税)20.4;贷:应付账款——A 140.4。

但这样处理会出现下述问题:一是总公司虽然体现了自身经营成果,但这项销售从会计角度及汇总纳税角度并未真正实现,不应确认收入、成本;二是汇总报表中库存商品借余20为内部交易虚增价值。

三、总分机构存货调拨的会计处理方法

因为总分机构实际上是一个法人,在编制会计报表时一般直接汇总总公司报表数据即可得到法人报表数据,所以一般不采用母公司与子公司做法(个别报表中确认收入及成本,再在编制合并报表时编制抵销分录)。其处理原则是,总公司在调出存货时不确认收入和成本,同时利用某下账户将“库存商品”中未实现损益抵销,仍以实际成本列示于资产负债表项下。

方法一:实务中有些总公司运用“发出商品”及“分公司购销差价”账户进行会计处理。

(1)总公司发出存货时,借:应收账款——B 140.4;贷:发出商品——B 120,应交税费——应交增值税(销项税)20.4。此处的“发出商品”是个过渡性账户,仅仅起到不确认会计上的“主营业务收入”作用,因为此项调拨是总分机构内部调拨,并未实现销售,不满足会计准则规定的收入确认条件,同时也不属于税法上的应纳税所得收入。但因为是跨地区调拨,需正常反映销项税(分支机构反映进项税,且金额相等,此业务增值税负总体为零)。

(2)发出存货的同时,借:发出商品——B 100;贷:库存商品100,此时的“发出商品”是正常使用,反映存货暂不能确认收入的发出。此时,“发出商品——B”账户借方为成本价100;贷方为调拨价120,贷方余额为未实现的总分机构内部损益。期末将此余额全部转入“分公司购销差价——B”。

(3)假如2个月后分支机构实现对外销售50%,分公司账上已确认主营业务收入与相应主营业务成本60(其中包含了虚增的10元,从总分机构汇总角度看,主营业务成本应为50元),因此总公司账上不再体现收入与成本。但总公司要反映已实现的内部损益,因此在收到销售清单时,借:银行存款70.2;贷:应收账款——B 70.2。同时将“分公司购销差价——B”中相应50%调整“主营业务成本”,分录为借:分公司购销差价——B 10;贷:主营业务成本10。

在期末总分机构汇总利润表中,主营业务收入额为真正对外销售收入;主营业务成本为真正的存货成本50元;汇总资产负债表中存货项目,由“库存商品”借方余额减“分公司进销差价”贷方余额。

上述方法虽然能反映各自往来账金额,反映总分机构作为独立核算单位各自业绩,同时在汇总报表中反映会计利润,反映汇总应纳税所得额,但是仍存在一些缺陷:该方法运用“发出商品”账户作为过渡,“发出商品”会出现贷方余额,这不符合一般对盘存账户的理解。该方法实质上是在使用“分公司进销差价”对未实现内部损益调整。为避免上述问题,建议采用下述方法二。

方法二:运用“未实现内部损益”账户调整。具体处理见下表:

业务	总公司	分公司	期末汇总报表
总公司向分公司发出存货时	①借:应收账款——B 140.4;贷:未实现内部损益——B 120,应交税费——增(销)20.4。 ②借:未实现内部损益——B 100;贷:库存商品100。	①借:库存商品120,应交税费——增(进)20.4;贷:应付账款——A 140.4。	“应收账款”与“应付账款”相抵;应交税费——增值税销项减进项,税负为零;库存商品中虚增价值20元被未实现内部损益抵销。
分公司对外销售50%	①借:银行存款70.2;贷:应收账款——B 70.2。②借:未实现内部损益——B 10;贷:主营业务成本10。	①确认相应收入及销项税,确认主营业务成本60。②借:应付账款——A 70.2;贷:银行存款70.2。	汇总后主营业务收入为对外销售收入;主营业务成本为60-10=50,为实际成本;结存的50%库存商品中所包含的虚增价值10元仍被“未实现内部损益”贷余10元抵销。期末以实际成本(60-10=50)列示在存货项下。

方法二运用“未实现内部损益”账户,该账户作为“库存商品”账户的备抵账户,将期末报表中的“库存商品”调整成实际成本。运用方法二,一是满足了汇总纳税的需要,获得汇总纳税的好处;二是满足总分机构反映各自经营成果、反映债权债务的需要;三是不通过“发出商品”账户,避免了“发出商品”出现贷方余额的现象。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 2013年度注册会计师全国统一考试辅导教材——财务成本管理. 北京:中国财政经济出版社, 2013
2. 财政部. 企业会计准则2006. 北京:经济科学出版社, 2006