

内部商品交易合并抵销难点研究

刘泉军(博士)

(中国青年政治学院经济管理学院 北京 100089)

【摘要】 本文就集团内部商品交易合并抵销的难点展开分析,力图找出编制存货跌价准备与递延所得税资产相关抵销分录的不同思路并进行比较,以期指导合并财务报表编制实务。

【关键词】 合并 抵销 存货跌价准备 所得税

编制合并财务报表的难点在于调整抵销分录的编制,其中内部商品交易的合并处理更是令很多会计人员头疼的难题。内部商品交易合并处理的难点包括两个方面:一是内部交易形成的存货发生减值时存货跌价准备的合并处理;二是内部商品交易相关所得税的合并处理。下面笔者就对这两个难点展开分析,力图找出编制存货跌价准备与递延所得税相关抵销分录的不同思路并予以比较,以期解惑释疑、指导合并财务报表编制实务。

一、存货跌价准备的合并处理

根据现行会计准则的规定,存货期末采取成本与可变现净值孰低法进行计价。从个别企业来说,如果内部购入的存货期末发生了减值,企业就会对其按照购入成本(即销售企业的销售收入)与可变现净值的差额提取存货跌价准备。但从企业集团角度看,该存货的成本未必高于其可变现净值,从而可能就不需要提取存货跌价准备,或者即使要计提但计提的金额也远低于个别企业提取的金额。因此,就需要编制存货跌价准备的抵销分录。

对于内部存货初次计提存货跌价准备的期间,由于只需要对比分析个别企业计提的与从企业集团角度应计提的存货跌价准备,按其差额编制合并抵销分录,相对比较容易掌握;对于发生减值的后续期间连续编制抵销分录,既需要考虑上期抵销的存货跌价准备对本期期初的影响,又要对比分析本期个别企业计提的与从企业集团角度应计提的存货跌价准备,最终确定本期应抵销(或补提)的存货跌价准备,这就比较复杂了。所以存货跌价准备合并处理的难点在于连续编制合并财务报表时抵销分录的编制。

(一)连续编制合并财务报表存货跌价准备抵销分录的两种思路

1. 常规思路,其处理是循序渐进式的。

(1)具体处理步骤为:首先,将上期抵销的存货跌价

准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销,借记“存货”项目,贷记“期初未分配利润”项目。

其次,对于本期销售上期存货多转出的存货跌价准备予以抵销,借记“营业成本”项目,贷记“存货”项目。这是由于个别企业本期销售期初存货在结转销售成本时需同时转出对其计提的存货跌价准备,其账务处理是:借记“营业成本”、“存货跌价准备”项目,贷记“库存商品”项目,而从企业集团角度看这部分存货可能没有发生减值损失,并不需要转出存货跌价准备,从而需要编制抵销分录,借记“营业成本”项目,贷记“存货”项目。

最后,对于本期个别企业对内部购进存货补提或冲销的存货跌价准备予以抵销,借记“存货”项目,贷记“资产减值损失”项目。

这时分两种情况进行相应处理:①当本期内部购入存货的可变现净值高于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,从企业集团角度看该存货未发生减值,应将个别企业本期补提的存货跌价准备全部抵销。②当本期内部购入存货的可变现净值低于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,从企业集团角度看该存货也发生了减值,但其应确认的跌价准备仅是可变现净值低于抵销未实现内部销售损益后的取得成本的差额,应以未实现销售损益为限抵销存货跌价准备,同时要扣除期末存货中由期初转入的跌价准备抵销数(实际上就是上期计提的存货跌价准备),故实际抵销数为未实现内部销售损益减去期末存货中由期初转入的抵销数。

(2)方法评价。常规的处理思路易于理解,但操作起来步骤多,特别是最后一笔抵销分录的编制有一定难度,容易出现分析不清、计算错误等情形。

2. 便捷思路的处理是完全切除存货跌价准备本期抵销数与上期抵销数的关联关系,通过直接分析从个别公司角度与从企业集团角度看存货跌价准备期末余额的差

额,对期末存货跌价准备予以合并抵销处理。

(1)具体抵销过程是:首先,将上期抵销的存货跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销。假定上期存货本期全部销售出去了,相应的存货跌价准备也随之转出,借记“营业成本”项目,贷记“期初未分配利润”项目。

再对比分析本期期末个别企业确认的与从企业集团角度应确认的存货跌价准备余额,将其差额予以抵销,借记“存货”项目,贷记“资产减值损失”与“营业成本”(属于期末存货跌价准备余额中上期计提的部分)项目。

这时分两种情况进行相应处理:当本期内部购入存货的可变现净值高于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,从企业集团角度看该存货未发生减值,应将个别企业期末的存货跌价准备余额全部抵销;当本期内部购入存货的可变现净值低于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,应以未实现内部销售损益金额抵销存货跌价准备。

(2)方法评价。便捷思路操作起来简便,抵销步骤少,不易出错,但理解起来有难度。

(二)举例说明

例1:甲公司系A公司的母公司,持有A公司60%的股权。甲公司20×1年向A公司销售商品取得销售收入1 000万元,该产品销售成本为700万元。

A公司在20×1年末将该批内部购进商品对外售出,期末存货账面余额为1 000万元,可变现净值为800万元,A公司计提了200万元的存货跌价准备,并因此确认了50万元的递延所得税资产。

20×2年甲公司又向A公司销售一批货物,取得销售收入800万元,该产品销售成本为560万元。A公司20×2年将上年内部购入的商品对外出售了50%,本年内购入的存货未实现对外销售,期末存货的账面余额为1 300万元,存货跌价准备余额为260万元,递延所得税资产余额65万元。甲公司和A公司适用的企业所得税税率均为25%。

(1)20×1年,未考虑所得税会计的抵销处理。

首先,将内部销售收入与销售成本以及期末存货中含有的未实现销售损益予以抵销。借:营业收入1 000;贷:营业成本700,存货300。

其次,抵销A公司对内部购入存货计提的存货跌价准备。借:存货——存货跌价准备200;贷:资产减值损失200。

(2)20×2年,连续编制合并财务报表时未考虑所得税会计的抵销处理。

常规思路的合并抵销处理如下:①将期初存货中包含的未实现销售损益对期初未分配利润的影响予以抵

销。借:期初未分配利润300;贷:营业成本300。②将上期抵销的存货跌价准备对期初未分配利润的影响予以抵销。借:存货——存货跌价准备200;贷:期初未分配利润200。③将本期销售期初存货转出的存货跌价准备予以抵销。借:营业成本100;贷:存货——存货跌价准备100。④将本期内部销售收入、销售成本与期末存货中包含的未实现销售利润予以抵销。借:营业收入800;贷:营业成本560,存货240。⑤将本期A公司对内部存货计提的存货跌价准备予以抵销。借:存货——存货跌价准备160(260-100);贷:资产减值损失160。

下面是便捷思路的合并抵销处理,仅列示与存货跌价准备有关的分录:①将上期抵销的存货跌价准备对期初未分配利润的影响予以抵销。借:营业成本200;贷:期初未分配利润200。②将本期A公司内部存货的存货跌价准备余额予以抵销。借:存货——存货跌价准备260;贷:资产减值损失260。

例2:承例1,假设20×2年A公司内部存货的存货跌价准备余额为400万元。

常规思路的合并抵销处理如下:由于该存货抵减未实现销售损益后账面价值为910万元(700×50%+560),可变现净值为900万元(1 000×50%+800-400),因此应以该存货的未实现销售利润(390万元)为限进行抵销,但需减去期末存货中由期初转入的抵销数100万元,即对其差额290万元进行抵销。前面的会计分录同上,最后一笔抵销分录应改为:借:存货——存货跌价准备290;贷:资产减值损失290。

便捷思路的合并抵销处理如下:①将上期抵销的存货跌价准备对期初未分配利润的影响予以抵销。借:营业成本200;贷:期初未分配利润200。②将本期A公司内部存货多计提的存货跌价准备予以抵销。借:存货——存货跌价准备390;贷:资产减值损失290,营业成本100。

二、内部商品交易相关所得税的合并处理

在编制合并财务报表时,由于需要对企业集团内部交易进行合并抵销处理,由此可能导致在合并财务报表中反映的资产、负债账面价值与其计税基础不一致,存在暂时性差异,应当进行所得税会计核算。

(一)内部交易形成存货的所得税问题处理思路

2014年2月财政部发布的《企业会计准则第33号——合并财务报表(修订)》第三十条第五款明确提出:“因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体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,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。”

所得税会计本身就是一大会计难题,其与财务会计的另一大难题合并财务报表联系在一起,似乎是难上加难。但经过仔细分析后,只要掌握方法与技巧,内部商品交易所得税的合并处理并不难。

对于个别公司来说,内部交易形成的存货,其计税基础为购入成本,其账面价值为购入成本与存货跌价准备的差额,这就形成可抵扣暂时性差异(当未发生存货减值损失时,无差异,处理起来较容易,属于特殊情况),差异额为存货跌价准备,并需要确认递延所得税资产。

从企业集团角度来看,内部交易形成的存货,其计税基础与个别公司一致,仍然为购入成本,其账面价值需要分两种情况分析:①当本期内部购入存货的可变现净值高于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,其账面价值为抵销未实现内部销售损益后的取得成本,从而形成金额等于未实现销售损益的可抵扣暂时性差异,对比个别公司,编制合并抵销分录时只需要补提抵减存货跌价准备后的未实现销售损益乘以适用税率计算的递延所得税资产。②当本期内部购入存货的可变现净值低于或等于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,其账面价值与个别公司确认的账面价值相同,从而形成的可抵扣暂时性差异以及确认的递延所得税资产也与个别公司相同,此时不需要对个别公司确认的递延所得税资产进行调整。

分析结果见下表所示:

内部商品交易形成存货的递延所得税处理			
项目	个别公司	企业集团	
		可变现净值高于抵销未实现内部销售损益后的取得成本	可变现净值低于或等于抵销未实现内部销售损益后的取得成本
计税基础	购入成本	购入成本	购入成本
账面价值	购入成本-存货跌价准备	购入成本-未实现销售损益	购入成本-存货跌价准备
可抵扣暂时性差异	存货跌价准备	未实现销售损益	存货跌价准备
递延所得税资产	存货跌价准备×适用税率	未实现销售损益×适用税率	存货跌价准备×适用税率

内部交易发生当期相关所得税的合并处理有两种思路。思路一,首先将个别企业确认的递延所得税资产予以抵销,然后从企业集团角度根据内部未实现销售利润(即从企业集团角度看存货的账面价值与计税基础的差额)确认相应的递延所得税资产。思路二,直接根据抵减存货跌价准备后的未实现销售利润乘以适用的所得税税率确认递延所得税资产。这是直接从企业集团角度与个别企业角度确认的递延所得税资产的差额考虑的。思路一更易于理解,思路二更便于操作。

(二)举例说明

例3:承例1,当可变现净值高于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,内部商品交易相关所得税的合并抵销如下:

(1)20×1年内部交易发生当期相关所得税的合并抵销处理。

思路一:①抵销A公司确认的递延所得税资产。借:所得税费用50;贷:递延所得税资产50(200×25%)。②从合并财务报表角度确认递延所得税资产。借:递延所得税资产75(300×25%);贷:所得税费用75。

思路二:直接根据抵减存货跌价准备后的未实现销售利润乘以适用的所得税税率补提递延所得税资产。借:递延所得税资产25[(300-200)×25%];贷:所得税费用25。

(2)20×2年连续编制合并财务报表时,相关所得税的合并抵销处理。

思路一:①将上期的递延所得税资产对本期期初未分配利润的影响予以抵销。借:递延所得税资产25;贷:未分配利润——年初25。②抵销A公司期末的递延所得税资产。借:所得税费用65;贷:递延所得税资产65。③确认从合并财务报表角度应补提的递延所得税资产。借:递延所得税资产72.5(390×25%-25);贷:所得税费用72.5。

思路二:①将上期的递延所得税资产对本期期初未分配利润的影响予以抵销(假定上期的递延所得税资产本期全部转回,期末再做调整处理)。借:所得税费用25;贷:未分配利润——年初25。②确认从合并财务报表角度应补提的递延所得税资产。借:递延所得税资产32.5(390×25%-65);贷:所得税费用32.5。

例4:承例2,当可变现净值低于抵销未实现内部销售损益后的取得成本时,内部商品交易相关所得税的合并抵销如下:

20×1年内部交易发生当期相关所得税的合并处理,同上。

20×2年连续编制合并财务报表时相关所得税的合并抵销处理。本期期末,从企业集团角度与从个别公司角度确认的递延所得税资产相同,所以只需将上期的递延所得税资产对本期期初未分配利润的影响予以抵销。借:所得税费用25;贷:未分配利润——年初25。

主要参考文献

1. 应唯. 所得税会计在合并财务报表中的运用. 中国注册会计师, 2008; 2
2. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2013
3. 财政部. 关于印发修订《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知. 财会[2014]10号, 2014-02-17