

总分机构间存货调拨的会计处理

代学钢(副教授)

(河北软件职业技术学院 河北保定 071000)

【摘要】在企业的总分支机构一般会存在存货等内部交易,对于这种交易,其中未实现的损益要进行相应的会计处理。在实务中,有的企业通过发出商品和分公司购销差价等科目进行核算,但是这种处理尚有不足之处,本文提出了进一步的解决措施。

【关键词】总分机构 内部交易 存货

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征收管理,2012年12月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办法》。该文件第二条规定,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分支机构的居民企业。第三条规定,汇总纳税企业实行“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汇总纳税企业所属各个不具有法人资格分支机构在内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,总机构统一计算汇总纳税企业的年度应纳税所得

额、应纳税额,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。

二、总分机构存货调拨中的会计问题

纳税实务中,有许多总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,各自仍独立核算公司计利润,在账务处理中体现各自债权债务,但能够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,既能满足反映存货信息的需要,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

借:固定资产——设备	113.06
无形资产——专利技术	185.24
应交税费——应交增值税(进项税额)	18.7
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	17
固定资产清理	190
营业外收入	10
借:主营业务成本	110
贷:库存商品——打印机	110

借:固定资产清理	110
累计折旧	40
贷:固定资产——设备	150
借:固定资产——打印机	100
——厂房	200
应交税费——应交增值税(进项税额)	17
累计摊销	270
贷:固定资产清理	110
无形资产——专利技术	450
应交税费——应交增值税(销项税额)	18.7
营业外收入	8.3

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. 中国注册会计师协会.注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2013

2. B公司账务处理:由于换出设备和专利技术的公允价值均不能可靠计量,所以此时应直接以各项换入资产的公允价值作为换入资产的入账成本,不再考虑换出设备的增值税销项税额和换入打印机可抵扣的增值税进项税额。

换入打印机的成本=打印机的公允价值=100(万元),换入厂房的成本=厂房的公允价值=200(万元)。

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公司的会计处理,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,可能存在如下处理:总公司向分公司发出存货时,借:应收账款——B140.4;贷:主营业务收入120,应交税费——应交增值税(销项税额)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(进项税额)20.4;贷:应付账款——A140.4。

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方余额20为内部交易虚增价值。

三、总分机构存货调拨的处理方法

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分机构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,同时利用某个账户将“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: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——B140.4;贷:发出商品——B120,应交税费——应交增值税(销项税额)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”的作用。因为此项调拨是总分机构内部调拨,并未实现销售,不满足存货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额收入。但因为是跨地区调拨,需正常反映销项税额(分支机构反映进项税额,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。“发出商品”是正常使用,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. 假如两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元(其中包含了虚增的10元,从总分机构汇总角度看,主营业务收入成本应为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——B70.2。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——B10;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。

方法一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”对未实现内部损益进行调整。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——B140.4,贷:未实现内部损益——B120,应交税费——增(销)20.4。②借:未实现内部损益——B100;贷:库存商品100。	①借:库存商品120,应交税费——增(进)20.4;贷:就付账款——A140.4	“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——B70.2。②借:未实现内部损益——B10;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——A70.2;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。方法二的优势在于: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、债权债务的需要;三是不通过“发出商品”账户,避免“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.注册会计师全国统一辅导教材——审计.北京:中国财政经济出版社,2013
2. 国家税务总局.跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法.国税总局[2012]第57号,2012-12-27