

例解存货跌价准备转销对所得税差异的影响

胡亚兰

(河南师范大学新联学院, 郑州 451464)

【摘要】对存货计提跌价准备会影响当期损益,需按计提金额调增应纳税所得额,同时产生可抵扣暂时性差异,需确认相应的递延所得税资产。存货跌价准备的转销分两种情况:直接影响当期损益和影响资产入账价值。直接影响当期损益的转销,需要按转销金额调减应纳税所得额,同时转回递延所得税资产;影响资产入账价值的,不需调整应纳税所得额,而是在转回原存货递延所得税资产的同时,确认新资产的递延所得税资产。

【关键词】存货跌价准备转销;可抵扣暂时性差异;递延所得税资产;纳税调整

存货的期末计量原则为成本与可变现净值孰低,即期末按照成本与可变现净值中两者较低者进行计量。当期末可变现净值低于成本时,相当于预计从该存货上获得的收益低于该存货的成本,会发生损失。基于谨慎性原则,为避免资产和收益被高估,该预计损失需要作为存货跌价准备登记入账。由此产生相应的所得税差异,需要进行纳税调整,并对差异进行会计处理。存货跌价准备的计提和转回业务对所得税差异的影响,关键是存货跌价准备的转销,现行企业会计准则中与其相关的具体规定很少,实务中容易忽视存货跌价准备转销对所得税纳税调整的影响,也存在一些账务处理的误区。

笔者将存货跌价准备的转销分为直接影响当期损益的转销和影响资产入账价值的转销,第二种转销不影响当期损益。

一、期末对存货计提存货跌价准备

例1:甲企业(增值税一般纳税人),每年的利润总额均为1 000万元,适用25%的企业所得税税率,不考虑其他因素的所得税差异。

20×3年12月31日,甲企业库存的A材料的账面成本为100万元,可变现净值为90万元,则应对该存货计提10万元的存货跌价准备。20×3年12月31日计提存货跌价准备的账务处理为:

借:资产减值损失	100 000
贷:存货跌价准备	100 000

由于计提了存货跌价准备,A材料的账面价值为90万元,而其计税基础为其实际成本100万元,产生可抵扣暂时性差异10万元,应确认2.5万元的递延所得税资产。该差异10万元记入了损益类账户“资产减值损失”,在计算利润总额时被扣除;而在计算应纳税所得额时只允许抵扣实际的支出,因此需要调增应纳税所得额10万元,调

整后的应纳税所得额为1 010万元,应纳所得税额为252.5万元,所得税费用为250万元。20×3年12月31日甲企业关于所得税的会计分录为:

借:所得税费用	2 500 000
递延所得税资产	25 000
贷:应交税费——应交所得税	2 525 000

二、直接影响当期损益的转销

直接影响当期损益的转销,指的是当转销存货跌价准备时,使得当期确认的费用减少或者收益增加。这种转销情况包括销售存货、债务人以存货进行债务重组、按换出存货的公允价值计量换入资产价值的非货币性资产交换等。

例如,在销售存货时,应按照存货的账面价值结转销售成本,若已对存货计提了存货跌价准备,则确认的主营业务成本或其他业务成本将低于存货的实际成本,账面上的净收益将得到提高。债务人用已计提过存货跌价准备的存货进行债务重组也会导致这种结果,债务人在债务重组中转出存货,是以存货的售价抵偿了负债,应将转出的存货按销售处理,确认收入,并结转成本。这种转销使得账面上确认的净收益高于实际收益,故需要进行纳税调整,调减应纳税所得额。下面以债务重组为例进行分析说明。

例2:接例1,20×4年甲企业与乙企业进行债务重组,甲企业以上年结存的A材料抵偿前欠乙企业的100万元的货款,A材料的市价为80万元。

甲企业债务重组时的账务处理为:

借:应付账款	1 000 000
贷:其他业务收入	800 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	136 000
营业外收入	64 000

根据企业会计准则的规定,在结转销售成本的同时,应结转相应的存货跌价准备,即应按存货的账面价值结转销售成本。故甲企业该项债务重组业务下结转销售成本的账务处理为:

借:其他业务成本	900 000
存货跌价准备	100 000
贷:原材料——A材料	1 000 000

转出后,A材料的账面价值为0,计税基础为0,原来因计提存货跌价准备产生的可抵扣暂时性差异10万元转回,其相应的递延所得税资产2.5万元随之消失,即2.5万元的递延所得税资产应予以转回。

实务中容易忽视的是转销存货跌价准备对当期应纳税额的影响。20×4年年末,甲企业在计算利润总额时,加上了A材料的转出收入80万元,减去了计入其他业务成本的A材料的账面价值90万元。而计算应纳税所得额时应据实扣除,应扣除A材料的实际成本100万元,则计算利润总额时少减了计入存货跌价准备的10万元,纳税调整时需按此10万元调减应纳税所得额,则应纳税所得额为990万元,应纳税额为247.5万元,所得税费用为250万元。

甲企业20×4年年末所得税的账务处理为:

借:所得税费用	2 500 000
贷:应交税费——应交所得税	2 475 000
递延所得税资产	25 000

至此,与该存货跌价准备相关的差异得以转回,递延所得税资产也得以转回。

三、影响资产入账价值的转销

当存货的转出是为了取得另外一项资产,且按转出存货的账面价值来计量取得的新资产的价值,转销存货跌价准备的时候,存货的暂时性差异得以转回,但这一差异并未真正消失,而是由存货转移至新资产。因为按转出存货的账面价值来计量取得的新资产的价值时,计入新资产价值的金额低于存货的实际成本,新资产的账面价值低于计税基础,即在新资产上产生可抵扣暂时性差异,且该差异与原存货上可抵扣暂时性差异相等。这种转销情况包括在建工程领用存货、按换出资产的账面价值计量换入资产成本的非货币性资产交换等。下面以在建工程领用存货为例进行分析。

1. 转销存货跌价准备当期的所得税差异。

例3:接例1,20×4年1月,甲企业领用上年结存的A材料建造一条生产线。12月份建造完工,达到预定可使用状态,建造总成本200万元,预计使用年限为10年,预计净残值为0,采用年限平均法计提折旧。

甲企业领用材料时,编制会计分录:

借:在建工程	900 000
存货跌价准备	100 000

贷:原材料——A材料	1 000 000
------------	-----------

该账务处理不涉及损益类科目,转销的存货跌价准备对当期损益没有影响,计算当期应纳税所得时无需进行纳税调整,当期的利润总额1 000万元即为应纳税所得额,应纳税额为250万元。

但是需要注意的是,20×4年年末A材料的账面价值为0,计税基础为0,不存在暂时性差异,即由于转销存货跌价准备使得20×3年末因计提存货跌价准备产生的可抵扣暂时性差异10万元得以转回,相应的递延所得税资产2.5万元也应予以转回。

同时需要注意的是,甲企业领用材料时所做的会计分录说明计入在建工程的是材料的账面价值,而非当初取得材料时发生的实际成本。此处理造成生产线的账面价值200万元低于其计税基础210万元,产生了10万元的可抵扣暂时性差异,这是A材料转移给生产线的,伴随而来的是2.5万元的递延所得税资产。

综合来看,A材料转回的暂时性差异与生产线产生的暂时性差异相互抵销,当期递延所得税资产为0,则递延所得税费用为0,当期所得税费用为250万元。甲企业对所得税的会计处理为:

借:所得税费用	2 500 000
贷:应交税费——应交所得税	2 500 000

2. 固定资产使用期间的所得税差异。从例3的账务处理分析可以看出,存货带来的暂时性差异源于计提了存货跌价准备,该暂时性差异的减少直至消失为0取决于存货跌价准备的转销。与此同时,该暂时性差异转移至固定资产上。与固定资产相关的暂时性差异10万元的减少直至消失则依赖于固定资产使用期间计提的折旧。

延续例3,若会计预计的使用年限、净残值及采用的折旧方法与税法规定一致,则会计上按照其入账价值200万元计提折旧,每年的折旧额为20万元;而该固定资产的计税基础为210万元,则按税法规定每年应提的折旧额为21万元。那么,该固定资产从使用第1年年末至第10年年末的账面价值分别为:180万元、160万元、140万元……0;每年年末的计税基础分别为:189万元、168万元、147万元……0。则在使用的10年内,每年暂时性差异减少2万元,意味着每年递延所得税资产减少0.5万元,应予以转回。假设甲企业年利润总额为1 000万元,不考虑其他因素,则应纳税所得额为998万元(1 000-2),应纳税额为249.5万元(998×25%),所得税费用即为当期应交所得税250万元(249.5+0.5)。每年末对所得税的会计处理为:

借:所得税费用	2 500 000
贷:应交税费——应交所得税	2 495 000
递延所得税资产	5 000

按此处理,至第10年年末,生产线的递延所得税资产将全部予以转回。

对高校基建账务核算的思考

郭小宁(高级会计师), 罗水秀(副教授)

(浙江工业职业技术学院, 浙江绍兴 312000)

【摘要】2014年1月23日财政部印发了《新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定》(财会[2014]3号), 明确提出了基建数据定期并账的基本原理。本文针对高校利用银行贷款进行基本建设投资支出时, 基建账并入“大账”的处理中存在的问题提出了改进建议, 同时以实例的形式, 对六项基建业务的账务处理及其并入“大账”进行了解析。

【关键词】基建并账; 衔接规定; 大账; 基建账

2014年1月1日起实行的《高等学校会计制度》(财会[2013]30号)规定, 高等学校的基本建设投资应当按照国家有关规定单独建账、单独核算, 同时要求至少按月并入高校大账反映。

2014年1月23日, 财政部印发了《新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定》(财会[2014]3号, 简称《衔接规定》)。《衔接规定》对“预付工程款、结算工程款、其他工程支出、工程交付使用、基建借款、基建借款利息”

等六项业务的数据定期并入高校“大账”规定了并账的基本原理。

本文针对《衔接规定》下的“预付工程款、结算工程款、其他工程支出、工程交付使用、基建借款、基建借款利息”等六项业务的基建账日常业务核算和定期并入“大账”的账务处理进行了解析, 对存在的问题提出了自己的解决思路。

一、《衔接规定》对基建数据定期并入“大账”的核算

四、生产经营领用存货

1. 领用时转销存货跌价准备。

(1) 生产领用。如甲企业生产产品领用A材料, 则A材料的价值转移至产品上。若领用时按A材料的账面价值核算产品的成本, 计入产品成本的金额低于存货的实际成本, 少计的金额即为转销的存货跌价准备的金额。由此产生与在建工程领用存货相同的情况, 即存货的可抵扣暂时性差异、递延所得税资产得到转回, 而该差异并未消失, 转移至产品上, 需对期末结存的产品核算可抵扣暂时性差异和递延所得税资产。这种情况下的转销不影响当期损益, 而只是影响产品的入账价值。产品的这项暂时性差异在产品转出时将得到转回。

(2) 管理部门或销售部门领用。如甲企业的管理部门或销售部门领用A材料, 领用时就转销存货跌价准备的, 则记入费用类科目的金额为存货的账面价值而非实际成本, 就使得当期确认的费用偏低、收益偏高, 与税法不一致, 需要进行纳税调整, 即按转销的存货跌价准备金额调减应纳税所得额。因转销准备, 原存货的可抵扣暂时性差异得到转回, 账面上应转回递延所得税资产。这种情况的转销直接影响当期损益, 与销售存货的处理原则相同。

2. 期末转销存货跌价准备。生产经营领用已经计提

存货跌价准备的存货, 也可以在领用时不结转相应的存货跌价准备, 在期末统一调整。就如例1中的A材料用于生产经营使用, 领用时, 可直接按其成本借记“生产成本”等科目, 贷记“原材料”科目; 至期末时, 若不考虑其他存货, 因A材料已经耗用, 其账面价值与可变现净值均为0, 则其存货跌价准备也应为0, 应转销之前计提的存货跌价准备10万元。这种处理很显然属于影响当期损益的情况, 需要按转销金额调减应纳税所得额10万元, 同时转回递延所得税资产2.5万元。

综上所述, 存货跌价准备的转销应区分不同情况, 对所得税的影响也应分别分析。对于直接影响当期损益的转销, 需要按转销金额调减应纳税所得额, 同时转回递延所得税资产。对于影响资产入账价值而不影响当期损益的转销, 不需调整应纳税所得额, 但由于可抵扣暂时性差异发生转移, 则需要在转回原存货递延所得税资产的同时, 确认新资产的递延所得税资产。

主要参考文献

袁晓燕. 合并财务报表存货跌价准备的抵销处理思路[J]. 财会月刊, 2013(7).

卢文忠. 完善存货跌价准备会计核算的相关思考[J]. 财会月刊, 2011(10).