

# 企业集团内部存货交易的抵销原理及其运用

宋亏霞

(平顶山学院经济与管理学院, 河南平顶山 467000)

**【摘要】** 本文分别从个别财务报表和企业集团两个角度分析内部存货交易母、子公司实际已经如何记录与整体上应该如何反映和记录,然后比较实际记录与理论记录上的差额,其差额分录就是企业集团内部存货交易相关的抵销分录。主要阐述了发生当期和连续年度内部购进存货价值中包含的未实现销售损益及其产生递延所得税的抵销原理,详细地分析了当期内部存货计提存货跌价准备的抵销原理,并运用案例进行了验证。

**【关键词】** 内部存货交易; 未实现销售损益; 递延所得税; 递延所得税资产; 存货跌价准备

## 一、企业集团内部存货交易的抵销思路与原理

为了更好地理解企业集团内部存货交易的抵销处理,本文从个别财务报表和企业集团整体两个视角,首先分析企业集团发生的内部存货交易个别财务报表上根据权责发生制原则母、子公司如何做相关的会计分录,再站在整个企业集团的角度看该交易应该如何编制会计分录。母、子公司作为一个报告主体对外提供财务报表时,内部存货交易从理论上说应该是整体上如何确认和记录,然而合并财务报表的编制是以个别财务报表为基础。因此,企业集团内部存货交易的抵销思路是:比较整体上应该要做的会计分录与个别财务报表上实际已经做的分录的差别,其差额分录就是企业集团内部存货交易相关的抵销分录。

需要说明的是,由于会计分录中的会计科目与会计报表中的会计项目不完全一致,个别财务报表上实际做的会计分录是在相关会计报表之前编制的,而编制合并财务报表是以资产负债表日个别财务报表为基础,为了保持一致,本文对个别财务报表上实际已做的会计分录与会计报表上的会计项目进行了对应。

## 二、企业集团当期和连续年度内部存货交易未实现销售损益的抵销原理

### (一) 当期内部存货交易未实现销售损益的抵销原理

**1. 购进当期全部实现对外销售。**此情况下,企业集团内部存货交易的购买方至报告期末已将该存货全部销售给集团外部,不存在未实现内部销售损益的抵销问题,但存在着企业集团内部销售收入与实际销售成本重复报告的问题,因此在编制抵销分录时,按企业内部销售收入金额,借记“营业收入”项目,贷记“营业成本”项目。具体分析思路是,先分析母、子公司个别财务报表实际已经确认的分录,再与集团整体上实际要做的分录进行比较,其差

额分录就是当期的抵销处理(下同)。购进当期全部实现对外销售的抵销思路具体分析如表1所示:

**表1 购进当期全部实现对外销售的抵销思路** 单位:万元

经济事项	个别财务报表		企业集团整体	抵销分录(按内部销售收入金额)
	母公司实际已做的会计分录	子公司实际已做的会计分录	集团整体上应做的会计分录	
母公司销售一批商品给子公司,售价为a万元,其销售成本为b万元。子公司将购进的该批商品当期全部对外销售,其售价为c万元。	借:银行存款a 贷:营业收入a 借:营业成本b 贷:存货b	借:存货a 贷:银行存款a 借:银行存款c 贷:营业收入c 借:营业成本a 贷:存货a	借:银行存款c 贷:营业收入c 借:营业成本b 贷:存货b	借:营业收入a 贷:营业成本a

说明:①本文假设内部售价(销售收入) $a >$ 销售成本 $b$ (下同);②由于增值税不区分是企业集团内部还是外部发生的,故本文涉及的会计分录直接省略增值税。

**2. 购进当期全部未实现对外销售。**此情况下,企业集团内部存货交易的销售方已按内部销售价格确认收入,按实际成本结转成本,即已经确认了销售损益;购买方按内部售价作为存货的入账价值。而从企业集团整体看,这部分利润并未真正实现,不应该做会计处理,存货的价值不应该按内部售价确认而应该为存货的实际成本。编制抵销分录时,按照企业集团内部销售收入金额借记“营业收入”项目,按照内部该商品的实际成本金额贷记“营业成本”项目,按照当期形成期末存货价值中包含的未实现内部销售损益金额贷记“存货”项目。购进当期全部未实现对外销售的抵销思路具体分析如表2所示。

**3. 购进当期部分实现对外销售。**此情况下的抵销分录,一方面应将销售企业实现的内部销售收入及其相对应的销售成本予以抵销,即按照内部销售收入的金额,借

表2 购进当期全部未实现对外销售的抵销思路 单位:万元

经济事项	个别财务报表		企业集团整体	抵销分录
	母公司实际已做的会计分录	子公司实际已做的会计分录	集团整体上应做的会计分录	
母公司销售某商品给子公司,售价为a万元,成本为b万元。当年子公司购进的该商品全部未售出。	借:银行存款 a 贷:营业收入 a 借:营业成本 b 贷:存货 b	借:存货 a 贷:银行存款 a	—	借:营业收入 a 贷:营业成本 b 存货 a-b

说明:“—”表示不做分录(下同)。

记“营业收入”项目,贷记“营业成本”项目。另一方面将内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销,按照期末未实现内部销售损益的金额,借记“营业成本”项目,贷记“存货”项目。购进当期部分实现对外销售的抵销思路具体分析如表3所示:

表3 购进当期部分实现对外销售的抵销思路 单位:万元

经济事项	个别财务报表		企业集团整体	抵销分录
	母公司实际已做的会计分录	子公司实际已做的会计分录	集团公司应做的会计分录	
母公司销售一批商品给子公司,售价为a万元,销售成本为b万元。子公司将从母公司购入的该批商品当期部分对外销售,其售价为c万元,售出比重为f(0<f<100%)。	借:银行存款 a 贷:营业收入 a 借:营业成本 b 贷:存货 b	借:存货 a 贷:银行存款 a  借:银行存款 c 贷:营业收入 c 借:营业成本 af 贷:存货 af	借:银行存款 c 贷:营业收入 c 借:营业成本 bf 贷:存货 bf	借:营业收入 a 贷:营业成本(倒挤) 存货(a-b)(1-f)

上述企业集团内部存货交易未实现销售损益抵销处理有三种情况,针对第三种情况得出的购进当期部分实现对外销售的抵销分录可以看出,当f=100%和f=0时就出现了前两种情况的抵销分录,即在内部存货未实现销售损益的抵销处理中,购进当期全部实现对外销售和当期全部未实现对外销售的抵销是购进当期部分实现对外销售的两种特殊情况。由此,上述三种情况的抵销分录可以总结为:按内部销售收入金额a借记“营业收入”项目,按形成期末存货价值中包含的未实现销售损益金额(a-b)(1-f)贷记“存货”项目,然后倒挤“营业成本”项目。同时为了便于理解,做连续年度企业集团发生的内部存货交易未实现内部存货交易的抵销处理,对于上述抵销分录可以分解为以下两个抵销分录:①将本期实现的内部销售收入及其相对应的销售成本予以抵销:借:营业收入 a;贷:营业成本 a。②将期末内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销:借:营业成本(a-b)

(1-f);贷:存货(a-b)(1-f)。

上述分解的两个抵销分录也可以理解为当期内部购进的存货,不论是否完全实现对外销售,都可以先假设全部实现对外销售,借记“营业收入”项目,贷记“营业成本”项目;如果部分未对外销售或全部未对外销售,个别财务报表上期末存货价值以内部销售价格为基础予以确认和记录,而企业集团整体上应该是以内部销售成本为基础,因此按照形成期末存货价值中包含的未实现销售损益金额,贷记“存货”项目,同时因先假设全部实现对外销售“营业成本”项目抵销得多了,故借记“营业成本”项目。为了更好地理解连续年度合并财务报表的编制,下文正是从分解为两个抵销分录的角度进行阐释。

### (二)连续年度编制合并财务报表内部购进存货的抵销原理

1. 将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销。

(1)上期合并财务报表与个别财务报表中年末未分配利润的差额分析。

如果上期有内部购进的存货至上期期末未完全售出企业集团外部,上期企业集团内部存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销分录,按内部销售收入金额借记“营业收入”项目,贷记“营业成本”项目;同时按期末内部未实现的销售损益金额借记“营业成本”项目,贷记“存货”项目。“营业收入”和“营业成本”都是利润表中的项目,最终影响资产负债表中的“未分配利润”项目。编制合并财务报表工作底稿时,合并资产负债表中的年末未分配利润合并数=母、子公司个别财务报表年末未分配利润的合计数-该项目调整与抵销分录的借方发生额+该项目调整与抵销分录的贷方发生额。由此可以看出,合并财务报表中的上期期末未分配利润与个别财务报表中的上期期末未分配利润合计数之间的差额,就是上期期末内部存货价值中包含的未实现销售损益金额。

(2)对本期期初未分配利润的影响予以抵销的原因分析。连续年度编制合并财务报表时,合并财务报表中年末未分配利润的合并数=年初未分配利润的合并数+本年未分配利润的合并数。针对年初未分配利润的合并数,本应该要合并财务报表中年初未分配利润,然而编制连续合并财务报表工作底稿不是以上年编制的合并财务报表工作底稿为基础,而是以当年的个别财务报表为基础。也即本应该用合并财务报表中年初未分配利润合并数而实际上用的是其个别财务报表年初合计数,个别财务报表中年初未分配利润合计数与其合并财务报表合并数相差的就是上述上期内部存货价值中包含的未分配利润金额。因此,应将上期抵销的存货价值中包含的未实现销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销。

(3)对本期期初未分配利润的影响予以抵销处理的

原理分析。上期期末存货在本期有三种存在状态：①上期的存货在本期仍无对外销售，又形成本期期末存货；②上期的存货到本期部分对外销售，部分形成本期期末存货；③上期的存货到本期全部实现对外销售，本期无期末存货。

为了全面涵盖上述三种情况，针对上期存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销一种简单的做法是：先假设上期内部购进存货在本期全部实现对外销售，结合上期表3中经济事项的内容，本期个别财务报表中实际已经以内部销售收入金额即 $a(1-f)$ 为基础结转营业成本，而整体上企业集团只需要以内部销售成本金额即 $b(1-f)$ 为基础结转营业成本即可，因此需要把个别财务报表比整体上多结转的营业成本“ $a(1-f)-b(1-f)=(a-b)(1-f)$ ”抵销，即需贷记“营业成本”项目。同时需要把上期抵销的内部存货交易包含的未实现销售损益分录中与利润表有关的“营业收入”和“营业成本”项目替换为“未分配利润——年初”。

综上所述，上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益，对本期期初未分配利润的影响予以抵销的分录为：按上期内部存货价值中包含的未实现销售损益金额，借记“未分配利润——年初”项目，贷记“营业成本”项目。

2. 本期发生的内部购进存货抵销处理。对于本期企业集团内部发生的内部存货购销活动，不管是本期全部实现对外销售、全部未实现销售还是部分实现对外销售，不妨先假设本期全部实现对外销售。此种情况下本期发生的内部购进存货抵销处理按本期内部销售收入金额，应借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目。

3. 将期末内部购进存货价值中包含的未实现销售损益予以抵销处理。不论是上期形成的期末存货还是本期内部又购进的存货，都是事先假设全部实现对外销售，因此本期期末存货不但可能包括本期内部购进未销售出去的部分，还可能包括上期内部购进的存货至本期末仍未销售的部分，进而可以计算出期末存货价值中包含的未实现销售损益金额，按其金额本期期末内部未实现销售损益的抵销分录为：借记“营业成本”项目，贷记“存货”项目。

### 三、企业集团当期和连续年度内部存货交易产生递延所得税的抵销原理

#### (一) 当期内部存货交易未实现销售损益产生递延所得税的抵销原理

结合前述当期内部存货交易未实现销售损益的抵销处理的三种情况，第一种情况当期全部实现销售，不存在当期内部存货交易未实现销售损益产生递延所得税的抵销问题。针对第二情况内部购进的存货全部形成期末的内部存货和第三种情况部分形成期末的内部存货，由于

在个别财务报表上没有做递延所得税的会计处理，而作为企业集团整体上按照内部未实现销售损益的金额为基础需要做会计分录“借：递延所得税资产；贷：所得税费用”，因此当期内部存货交易未实现销售损益产生递延所得税的抵销分录为：借：递延所得税资产；贷：所得税费用。其具体的抵销思路如表4所示：

表4 当期未实现销售损益产生递延所得税的抵销思路 单位：万元

经济事项	个别财务报表产生的递延所得税分析	企业集团整体上产生的递延所得税分析	原理
母、子公司之间发生一批内部存货交易，其售价为a万元，销售成本为b万元。该批商品当期对外售出的比重为 $f(0 \leq f < 100\%)$ 。假设公司的所得税税率为T。	期末存货账面价值=其计税基础 $a(1-f)$ ，不产生递延所得税	账面价值 $b(1-f) <$ 计税基础 $a(1-f)$ ，按其差额 $(a-b)(1-f)$ （即未实现销售损益）为基础产生递延所得税资产	个别财务报表与整体上差额分录就是递延所得税的抵销分录
	个别报表上实际已做的分录	企业集团整体上应该做的分录〔按 $(a-b)(1-f)T$ 〕	抵销分录〔按 $(a-b)(1-f)T$ 〕
	—	借：递延所得税资产 贷：所得税费用	借：递延所得税资产 贷：所得税费用

#### (二) 连续年度内部存货交易未实现销售损益产生递延所得税的抵销原理

1. 对期初未分配利润的影响予以抵销的原因及其抵销处理的原理。上期期末在编制合并财务报表工作底稿时，内部存货交易包含未实现销售损益产生递延所得税，在合并财务报表工作底稿时编制的抵销分录为借记“递延所得税资产”项目，贷记“所得税费用”项目。此抵销分录造成上期“年末未分配利润”和“递延所得税资产”个别财务报表上的合计数与其合并财务报表上的合并数之间的差额，就是上期内部存货价值中包含的未实现销售损益的抵销金额。由于“年末未分配利润”和“递延所得税资产”都是以年初的金额为基础，即连续年度在编制本年度合并财务报表时，合并财务报表中年末未分配利润（递延所得税资产）的合并数=年初未分配利润（递延所得税资产）的合并数+本年未分配利润（递延所得税资产）增加额〔或：-本年未分配利润（递延所得税资产）减少额〕的合并数。针对年初部分，在编制合并财务报表时本应该用其年初合并数，而实际在编制合并财务报表时是以母、子公司个别财务报表为基础的，因此需将上期内部存货交易未实现销售损益产生的递延所得税对本期期初未分配利润的影响予以抵销。抵销分录一种简便的做法是：只需要把上期抵销的与利润表有关的贷记“所得税费用”项目替换为“未分配利润——年初”。

2. 本期未实现销售损益增减变动产生相关递延所得

税的抵销原理。

(1) 本期未实现销售损益增加时的相关递延所得税的抵销处理。此种情况下, 企业集团内部存货交易形成的期末存货, 在个别财务报表上由于期末存货的账面价值=计税基础, 没有做递延所得税的相关会计处理。而企业集团整体上账面价值<计税基础, 两者之间的差额正好是内部存货交易未实现销售损益金额, 整体上本期期末递延所得税资产金额=本期期末未实现销售损益金额×公司所得税税率。本期若增加未实现销售损益, 则整体上应按照增加的未实现销售损益金额与所得税税率的乘积增加递延所得税资产, 即需借记“递延所得税资产”项目, 贷记“所得税费用”项目。此分录亦是本期增加未实现销售损益产生递延所得税的抵销分录。其具体抵销思路如表5所示:

**表5 本期未实现销售损益增加时相关递延所得税的抵销思路**

经济事项	个别财务报表上实际已做的分录(账面价值=计税基础)	集团公司整体上应做的分录(按未实现销售损益增加额×所得税税率)	抵销分录(按未实现销售损益增加额×所得税税率)
本期未实现销售损益增加, 整体上进一步确认递延所得税资产	—	借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用	借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用

(2) 本期未实现销售损益减少时的相关递延所得税的抵销处理。本期未实现销售损益金额小于上期余额时, 企业集团整体上按未实现销售损益减少额与所得税税率的乘积得出的数额转销该部分递延所得税资产: 借: 所得税费用; 贷: 递延所得税资产。而个别财务报表上同样不需要做递延所得税的会计分录, 因此整体上要做的转销递延所得税资产的会计分录就是合并财务报表的抵销分录。此种情况下的具体抵销思路如表6所示:

**表6 本期未实现销售损益减少时相关递延所得税的抵销思路**

经济事项	个别财务报表上实际已做的分录(账面价值=计税基础)	集团公司整体上应做的分录(按未实现销售损益减少额×所得税税率)	抵销分录(按未实现销售损益减少额×所得税税率)
本期未实现销售损益减少, 整体上转销部分递延所得税资产	—	借: 所得税费用 贷: 递延所得税资产	借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用

**四、企业集团内部存货计提跌价准备及其产生相关递延所得税的抵销原理**

企业集团本期内部交易形成的期末存货在个别财务报表中如果发生跌价, 并考虑其产生相关递延所得税的

情况下, 内部存货交易的抵销处理通常分为三步: 第一步是对当年内部存货交易产生的内部未实现损益进行抵销; 第二步是对内部存货计提跌价准备进行抵销; 第三步是对内部存货计提存货跌价准备情况下未实现销售损益产生的递延所得税进行抵销。本文以本期企业集团内部发生存货交易并全部形成期末存货为例进行论述。

**(一) 本期内部存货计提跌价准备的抵销原理**

关于内部存货计提跌价准备的抵销处理, 本文站在企业集团整体的角度, 将内部存货的销售成本与当期可变现净值进行比较, 确定整体上应该计提的存货跌价准备金额: 如果其金额小于个别财务报表上实际已经计提的金额, 则将两者之间的差额冲销; 反之, 则补提。其具体的抵销思路如下表7所示:

**表7 当期内部存货计提存货跌价准备的抵销思路** 单位: 万元

经济事项	母公司销售一批商品给子公司, 售价为a万元, 其成本为b万元, 假设未对外销售全部形成期末存货, 期末存货可变现净值为c万元。		
	(1) c<b<a	(2) b≤c<a	(3) b<a≤c
发生的情况			
个别报表实际已做的存货跌价准备的会计分录	借: 资产减值损失 a-c 贷: 存货——存货跌价准备 a-c	借: 资产减值损失 a-c 贷: 存货——存货跌价准备 a-c	—
集团公司应该做的存货跌价准备的会计分录	借: 资产减值损失 b-c 贷: 存货——存货跌价准备 b-c	—	—
抵销分录	借: 存货——存货跌价准备 a-b 贷: 资产减值损失 a-b	借: 存货——存货跌价准备 a-c 贷: 资产减值损失 a-c	—

**(二) 本期内部存货计提存货跌价准备情况下未实现销售损益产生递延所得税的抵销原理**

此部分根据企业集团内部存货交易的抵销思路与方法, 先判断个别财务报表上账面价值与计税基础, 两者之间的差额与所得税税率的乘积为基础, 分析个别财务报表上实际已经如何做存货跌价准备的会计分录, 然后站在整个企业集团的角度分析整体上应该如何做存货跌价准备的会计分录, 个别财务报表与企业集团整体上会计分录的差额就是要抵销的会计分录。其具体的抵销思路如表8所示。

**五、案例分析**

**(一) 当期和连续年度内部存货交易未实现销售损益及其产生递延所得税的案例分析**

例1: 2013年6月10日, P公司向其子公司S公司销售A产品一批, 销售价格为300 000元, 成本为240 000元, 截至2013年末, S公司从P公司购入的该批A商品已对外售出40%。2014年10月5日, 子公司S公司又以200 000元的

表 8 本期内部存货计提跌价准备情况下未实现销售损益产生递延所得税的抵销思路 单位:万元

经济事项		母公司销售商品给子公司,销售价格为a万元,销售成本为b万元,全部形成期末存货,其可实现净值为c万元,假设企业所得税税率为T。		
发生的情况		(1)c<b<a	(2)b≤c<a	(3)b<a≤c
个别财务报表	递延所得税原理分析	账面价值c<计税基础a,产生递延所得税资产	账面价值c<计税基础a,产生递延所得税资产	账面价值a=计税基础a,不产生递延所得税
	实际已做的会计分录	借:递延所得税资产(a-c)T 贷:所得税费用(a-c)T	借:递延所得税资产(a-c)T 贷:所得税费用(a-c)T	—
企业集团	递延所得税原理分析	账面价值c<计税基础a,产生递延所得税资产	账面价值b<计税基础a,产生递延所得税资产	账面价值b<计税基础a,产生递延所得税资产
	整体应做的会计分录	借:递延所得税资产(a-c)T 贷:所得税费用(a-c)T	借:递延所得税资产(a-b)T 贷:所得税费用(a-b)T	借:递延所得税资产(a-b)T 贷:所得税费用(a-b)T
抵销分录		—	借:递延所得税资产(c-b)T 贷:所得税费用(c-b)T	借:递延所得税资产(a-b)T 贷:所得税费用(a-b)T

价格购入母公司P公司成本为170 000元的B货物,本期未对外销售。子公司上期购入的A产品本期销售上期剩余的80%,其余存货一直到2014年12月31日仍未售出。企业所得税税率均为25%。要求:根据上述资料,编制2013年和2014年合并财务报表的抵销分录。

1. P公司2013年合并财务报表上的抵销分录。

(1)2013年合并财务报表上内部购进存货的抵销分录。

①按内部销售收入金额与内部销售成本进行抵销:

借:营业收入 300 000  
贷:营业成本 300 000

②按期末存货价值中包含的未实现销售损益金额进行抵销:

借:营业成本 36 000  
贷:存货 36 000[(300 000-240 000)×60%]

(2)2013年内部存货包含的未实现销售损益产生的递延所得税予以抵销。由于个别财务报表上的账面价值180 000元(300 000×60%)=计税基础180 000元(300 000×60%),个别财务报表上没有做递延所得税的会计处理,而企业集团整体上账面价值144 000元(240 000×60%)<计税基础180 000元(300 000×60%),整体上应该按照两者的差额(36 000元)即未实现的销售损益为基础确认递延所得税资产。

借:递延所得税资产 9 000(36 000×25%)  
贷:所得税费用 9 000(36 000×25%)

2. P公司2014年合并财务报表上的抵销分录。

(1)2014年合并财务报表上内部购进存货包含未实现销售损益的抵销分录。

①上期内部购进存货价值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:未分配利润——年初 36 000  
贷:营业成本 36 000

②本期存货假设全部实现对外销售,按内部销售收

入金额:

借:营业收入 200 000  
贷:营业成本 200 000

③将期末存货价值中包含的未实现销售损益予以抵销:

借:营业成本 37 200  
贷:存货 37 200[36 000×20%+(200 000-170 000)]

(2)2014年合并财务报表上内部购进存货产生的相关递延所得税的抵销分录。

①上期未实现销售损益产生递延所得税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 9 000  
贷:未分配利润——年初 9 000

②本期未实现销售损益增加相关递延所得税的抵销分录。由于个别财务报表上没有做递延所得税的会计处理,而整体上由于内部存货交易包含的未实现销售损益增加,整体上需要按照未实现销售损益增加额为基础增加递延所得税资产。抵销分录为:

借:递延所得税资产 300[(37 200-36 000)×25%]  
贷:所得税费用 300[(37 200-36 000)×25%]

(二)当期内部存货计提跌价准备及其产生相关递延所得税的案例

例2:母公司P公司2014年向子公司S销售一批商品200 000元,销售成本160 000元;子公司S购进的该批商品当年全部未对外销售而形成期末存货。S公司年末发现该批存货已跌价,其可实现净值降至184 000元。两公司所得税税率均为25%。要求:根据上述资料,编制2014年合并财务报表上的抵销分录。

1. 内部存货未实现销售损益的抵销处理。

借:营业收入 200 000  
贷:营业成本 200 000

借:营业成本 40 000  
贷:存货 40 000

# “营改增”对会展业会计核算及税负的影响

叶前林<sup>1,2</sup>, 何伦志<sup>1,2</sup>(博士生导师)

(1.新疆大学经济管理学院, 乌鲁木齐 830046; 2.新疆大学经济研究所, 乌鲁木齐 830046)

**【摘要】**会展业作为文化创意服务的一个子税项目,已被纳入“营改增”试点,这势必对会展业的会计核算及税负产生重大影响。本文举例分析“营改增”后会展业的会计核算及税负变化,并进一步探讨其原因,提出会展业合理规避税务风险的建议。

**【关键词】**营改增; 会展业; 会计核算; 税负

## 一、“营改增”涉及会展业的主要税制要素

依照2011年财政部、国家税务总局先后联合出台的《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号、111号、131号和133号)等四个文件的规定,涉及会展业的主要税制要素为:

**1. 纳税人和扣缴义务人。**对展览服务企业展销、展览组办业务以及中介机构受托代理组办会议取得的收入,照章征收增值税。以会展企业年销售额500万元为临界值,年销售额超过500万元(含)的为一般纳税人,依一般计税方法缴纳增值税,税率6%;年销售额低于500万元的为小规模纳税人,依简易计税方法缴纳增值税,税率3%。

**2. 应税服务。**对会展业所涉及的相关交通运输业、部分现代服务业(包括研发和技术、信息技术、文化创意、物流辅助、有形动产租赁及签证咨询)有偿提供的营业活动,征收增值税。

**2. 内部存货计提跌价准备的抵销处理。**由于个别财务报表S公司该批产品的成本200 000元>其可变现净值184 000元,个别财务报表上计提跌价准备16 000元,而整体上该批产品的成本为160 000元<其可变现净值184 000元,没有发生跌价,整体上不需要做跌价准备的会计处理。即内部存货计提跌价准备的抵销处理与个别财务报表上的会计处理相反。

借:存货——存货跌价准备 16 000  
贷:资产减值损失 16 000

**3. 相关递延所得税的抵销处理。**个别财务报表上计提16 000元存货跌价准备后的账面价值为184 000元<计税基础200 000元,个别财务报表上已经确认递延所得税资产4 000元(16 000×25%),而整体上账面价值160 000元<计税基础200 000元,整体上应该确认递延所得税资产10 000元(40 000×25%),因此合并财务报表上递延所得

**3. 税率。**会展服务企业涉及多个行业类别,在现行17%、13%税率的基础上,新增11%、6%两档税率。其中,专门会展服务包括场馆租赁、场地搭建、物品租赁及会展场馆相关服务等四类业务,还涉及相关支撑业务包括旅游、设计、广告、餐饮、住宿、交通运输、金融等。在核心会展业务中,场馆租赁、场地搭建还未被列入此次“营改增”试点范围,仍缴纳营业税;物品租赁按“有形动产租赁服务——有形动产经营性租赁”缴纳增值税,税率为17%。其他相关支撑业务,如设计、广告、物流辅助等业务征收增值税,税率为6%;交通运输税率为11%;金融保险还未被列入“营改增”试点范围,原则上适用增值税简易计税方法,税率为3%。

**4. 计税依据。**对展览服务企业展销、展览组办业务、中介机构受托代理组办会议等所取得的收入,照章征收增值税。因会展业存在诸如场馆租赁、现场布置、广告宣

税的抵销处理为:

借:递延所得税资产 6 000  
[(184 000-160 000)×25%]  
贷:所得税费用 6 000[(184 000-160 000)×25%]

## 主要参考文献

中国注册会计师协会编.2014年度注册会计师全国统一考试辅导教材:会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

财政部会计资格评价中心编.2014年度全国会计专业技术资格考试辅导教材:中级会计实务[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

中华会计网校编.2014年度全国会计专业技术资格统一考试:中级会计实务应试指南[M].北京:人民出版社,2014.

**【基金项目】**2013年度会计学专业河南省高等学校特色专业建设项目;2014年度河南省高等学校专业综合改革试点项目