

谈资产负债表债务法下 内部存货交易的抵销处理

浙江温州 赵海鹰 申屠新飞

企业会计准则明确规定,企业必须采用资产负债表债务法核算暂时性差异对所得税费用的影响,这就决定了在编制合并财务报表的过程中很可能涉及递延所得税资产的抵销问题。但是现行各类会计考试教材在讨论合并财务报表的抵销分录时都没有涉及存货跌价准备引起的递延所得税资产的抵销问题。笔者对基于资产负债表债务法下内部存货交易的抵销问题谈谈个人看法,以期抛砖引玉。

假定A公司是B公司的母公司,20×7年A公司将成本为40万元的货物作价45万元出售给B公司,B公司尚未出售。20×7年年末上述存货的可收回金额为43万元,20×8年年末上述存货的可收回金额为

39万元,20×9年年末上述存货的可收回金额为41万元。请编制20×7、20×8、20×9年的抵销分录。

一、20×7年的抵销处理

1. 按照现行会计考试教材中的处理方法,20×7年A公司在编制合并财务报表时应编制如下抵销分录:借:营业收入45万元;贷:营业成本40万元,存货5万元。借:存货——存货跌价准备2万元;贷:资产减值损失2万元。

2. 在现实工作中,由于上述存货的可收回金额为43万元,B公司该存货的账面价值为45万元,因此B公司计提了存货跌价准备2万元,即B公司个别财务报表上该存货的账面价值为43万元。但是税法上对费用的确认是以实际发生为原则的,不承认预计的费用,会计与税务处理的不一致导致可抵扣暂时性差异2万元,产生递延所得税资产0.5万元。B公司应编制如下会计分录:借:递延所得税资产0.5万元;贷:所得税费用0.5万元。

但是,从集团角度而言,母公司和子公司之间的内部销售业务仅引起了存货存放地点的转移,并没有引起其价值的增减变化,不需要计提存货跌价准备,该存货的账面价值和计税基础之间也不存在差异。因此,A公司在编制合并财务报表时不仅要抵销B公司计提的存货跌价准备2万元,还要抵销B公司计提的递延所得税资产0.5万元,应编制如下抵销分录:借:所得税费用0.5万元;贷:递延所得税资产0.5万元。

二、20×8年的抵销处理

1. B公司的账务处理。由于上述存货在20×8年仍然没有出售,并且可收回金额为39万元,因此B公司20×8年度新增存货跌价准备4万元,同时新增递延所得税资产1万元。B公司在年末编制如下会计分录:借:资产减值损失4万元;

贷:存货跌价准备4万元。借:递延所得税资产1万元;贷:所得税费用1万元。

2. A公司编制合并财务报表时的调整分录。

(1)对以前年度经济业务的抵销。从集团角度而言,A公司以前年度确认了未实现的内部销售利润,导致20×8年年初未分配利润多计了5万元;B公司以前年度多提了存货跌价准备2万元,导致年初未分配利润少计了2万元。B公司确认递延所得税资产,使得以前年度未分配利润多计了0.5万元。因此为了抵销上述业务对合并财务报表的影响,应编制如下抵销分录:借:未分配利润——年初5万元;贷:存货5万元。借:存货——存货跌价准备2万元;贷:未分配利润——年初2万元。借:未分配利润——年初0.5万元;贷:递延所得税资产0.5万元。

(2)对20×8年度经济业务的抵销。站在集团角度而言,20×8年年末存货的账面价值为40万元,可收回金额为39万元,应计提存货跌价准备1万元,并同时确认递延所得税资产0.25万元。但是B公司20×8年计提存货跌价准备4万元,年末存货跌价准备余额为6万元;B公司本年度确认递延所得税资产1万元,年末递延所得税资产为1.5万元。针对上述问题,为了正确反映集团的财务状况和经营成果,A公司在合并财务报表工作底稿中应编制如下抵销分录:借:存货——存货跌价准备3万元;贷:资产减值损失3万元。借:所得税费用0.75万元;贷:递延所得税资产0.75万元。

通过上述调整,年末合并财务报表中的存货跌价准备的金额为1万元(B公司个别财务报表上的存货跌价准备为6万元,减去调整的存货跌价准备5万元,差额1万元就是集团应计提的存货跌价准备);递延所得税资产的余额为0.25万元(B公司个别财务报表上的递延所得税资产为1.5万元,减去调整的递延所得税资产1.25万元,差额0.25万元就是集团应确认的递延所得税资产)。

三、20×9年的抵销处理

1. 对以前年度经济业务的抵销。借:未分配利润——年初5万元;贷:存货5万元。借:存货——存货跌价准备5万元;贷:未分配利润——年初5万元。借:未分配利润——年初1.25万元;贷:递延所得税资产1.25万元。

这里需要注意的是,20×8年年末B公司计提的存货跌价准备为6万元,确认的递延所得税资产为1.5万元,但是集团需要计提的存货跌价准备为1万元,需要确认的递延所得税资产为0.25万元,因此在抵销以前年度经济业务对20×9年年初数的影响时,抵销的存货跌价准备和递延所得税资产分别为5万元和1.25万元。

2. 对本年度经济业务的抵销。B公司在20×9年抵销的存货跌价准备和递延所得税资产分别为2万元和0.5万元,但是集团在20×9年抵销的存货跌价准备和递延所得税资产分别为1万元和0.25万元,因此A公司在编制20×9年度合并财务报表时应当编制如下抵销分录:借:资产减值损失1万元;贷:存货——存货跌价准备1万元。借:递延所得税资产0.25万元;贷:所得税费用0.25万元。○