

内部购进存货跌价准备及相关合并抵销处理

李民寿

(西北农林科技大学经济管理学院 陕西杨凌 712100)

【摘要】 编制合并财务报表时,应当将纳入合并范围的企业集团内部商品购销业务及相应计提的存货跌价准备予以抵销,同时将资产负债表债务法下由于计提存货跌价准备而产生的递延所得税资产予以抵销。在连续编制合并财务报表时,还应将上期内部购进存货计提跌价准备和可抵扣暂时性差异而调整所得税费用对期初未分配利润的影响予以抵销。

【关键词】 内部交易 存货跌价准备 所得税 抵销

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,企业集团在编制合并财务报表时,应当将集团内部成员企业之间由于内部商品购销业务所产生的内部销售收入和内部销售成本予以抵销,同时,当内部购进商品形成期末存货时,也应将存货中所包含的未实现内部销售利润相抵销。如果购进企业对内部购进存货计提(或转回)了存货跌价准备,则应对内部购进存货本期计提或转回的存货跌价准备进行抵销;如果涉及连续编制合并财务报表时,还应将上期资产减值损失中抵销的内部购进存货计提的存货跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销。

对存货中包含的未实现内部销售利润及其计提的存货跌价准备的抵销,在合并财务报表的抵销实务中就产生了一个新的问题,即:当各成员企业对所得税采用资产负债表债务法(或《企业会计制度》规定的纳税影响会计法,下同)核算时,由于计提或转回存货跌价准备属于产生或转回可抵扣暂时性差异,其对本期所得税费用的影响金额在个别会计报表中作为递延所得税资产或者对其进行了转回,编制合并财务报表时,也应将内部购进存货计提的存货跌价准备对所得税费用的影响金额予以抵销。但《企业会计准则第18号——所得税》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》均未对此问题进行明确规定,只是在《企业会计准则第33号——合并财务报表》第15条第4款和第19条第5款分别规定“母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销”和“母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并利润表的影响应当抵销”。在合并财务报表编制实务中,绝大部分注册会计师和企业会计人员也没有考虑此问题。但是,当内部购进存货计提或转回存货跌价准备对所得税费用的影响金额较大时,不对此进行抵销必然影响到合并财务报表的公允表达。

一、初次编制合并财务报表时的抵销处理

按《企业会计准则第1号——存货》的要求,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量,存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。因

此,对购买企业来说,当内部购进存货的可变现净值低于其取得成本时,应对其计提存货跌价准备并反映在其个别会计报表中。但在编制合并财务报表时,判断该存货是否应计提存货跌价准备,应当是将该存货的可变现净值与从企业集团角度而言的取得成本进行比较确定。如果内部购进存货的可变现净值虽然低于购买企业的存货取得成本,但高于销售企业的内部销售成本,则对企业集团而言并不需对此存货计提存货跌价准备,此时应将在个别会计报表中反映的该存货跌价准备进行抵销。若企业所得税采用资产负债表债务法核算,由于购入企业计提的存货跌价准备属于可抵扣暂时性差异,将其作为递延所得税资产核算,因此,还需将有关的递延所得税资产予以抵销。其抵销程序如下:

1. 将内部购进存货计提的存货跌价准备予以抵销。购买企业计提存货跌价准备时,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货跌价准备”科目。抵销企业集团内部购进存货计提的存货跌价准备时,借记“存货跌价准备”项目,贷记“资产减值损失”项目。

对内部购进存货计提存货跌价准备的抵销处理有两种情况。一是购买企业计提的存货跌价准备小于或等于存货中包含的未实现内部销售利润,此时,从整个企业集团角度来看,该存货的可变现净值虽然低于购买企业的取得成本但高于销售企业的销售成本,因此,该存货并不需要计提存货跌价准备,应当将购买企业对该存货计提的存货跌价准备全额抵销。二是购买企业计提的存货跌价准备大于存货中包含的未实现内部销售利润,此时,从企业集团角度来看,存货的可变现净值低于销售企业销售成本的部分已经产生了减值损失,应当计提存货跌价准备;但购买企业的存货取得成本高于销售企业销售成本的部分(即未实现内部销售利润)并没有发生减值,应当将这一部分存货跌价准备进行抵销。总之,对内部购进存货计提存货跌价准备的抵销金额应以存货中包含的未实现内部销售利润金额为限。

2. 将内部购进存货计提的存货跌价准备的所得税费用影响金额与递延所得税资产予以抵销。按照税法规定,企业的

存货等资产在发生实质性损失时可以在税前申报审核据实扣除,但企业计提的各项资产减值准备不得在税前扣除。由此,当企业对存货计提了存货跌价准备时,存货的账面价值与其计税基础之间就产生了差额,形成了一项可抵扣暂时性差异。据此,企业进行纳税调整时,将此可抵扣暂时性差异的所得税费用影响金额计入了“递延所得税资产”项目,并反映在个别会计报表中。

编制合并财务报表时,随着内部购进存货计提的存货跌价准备的抵销,在个别会计报表中反映的递延所得税资产也应相应抵销。抵销内部购进存货计提存货跌价准备的所得税费用影响金额时,其抵销分录和个别企业的纳税调整分录相反,即:借记“所得税费用”项目,贷记“递延所得税资产”项目。抵销金额以抵销的存货跌价准备对所得税费用的影响金额为限,而不是将购买企业计提存货跌价准备对所得税费用的影响金额全部抵销。因为计提的存货跌价准备中可能包含一部分从企业集团角度来说应当计提的存货跌价准备,这一部分存货跌价准备对所得税费用的影响金额并不需要抵销。

二、连续编制合并财务报表时的抵销处理

1. 抵销存货跌价准备和递延所得税资产的期初数。在连续编制合并财务报表时,本期合并财务报表是以本期母公司和子公司个别会计报表为基础编制的,随着上期编制合并财务报表时内部购进存货计提的存货跌价准备的抵销及其所得税费用影响金额的抵销,以此个别会计报表为基础加总得出的期初未分配利润与上期合并利润表中的未分配利润数额之间将存在差额。为此,连续编制合并财务报表时必须将上期因内部购进存货计提的存货跌价准备抵销而抵销的资产减值损失及其所得税费用影响金额对本期期初未分配利润的影响予以抵销,调整本期期初未分配利润。

将上期资产减值损失中抵销的内部购进存货计提存货跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销时,借记“存货跌价准备”项目,贷记“期初未分配利润”项目;将上期所得税费用中抵销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时,借记“期初未分配利润”项目,贷记“递延所得税资产”项目。

2. 将本期补提(或冲销)的存货跌价准备金额及其所得税费用影响金额抵销。连续编制合并财务报表时,对于本期对内部购进存货在个别会计报表中补提(或冲销)的存货跌价准备的数额也应予以抵销,借记“存货跌价准备”项目,贷记“资产减值损失”项目(如果属于冲销存货跌价准备,则作相反的抵销分录)。

至于抵销存货跌价准备的数额,应当分别不同的情况进行处理。当本期内部购进存货的可变现净值低于其内部取得成本但高于抵销未实现内部销售利润后的取得成本时,其抵销的存货跌价准备的金额为本期存货跌价准备的增加额;当本期内部购进存货的可变现净值低于抵销未实现内部销售利润后的取得成本时,其抵销的存货跌价准备的金额为相对于购买企业该存货的取得成本高于销售企业销售成本的差额部分计提的存货跌价准备的数额扣除期初内部购进存货计提的

存货跌价准备的金额后的余额,即本期期末存货中包含的未实现内部销售利润的金额减去期初内部购进存货计提的存货跌价准备的金额后的余额。同时,本期内部购进存货补提(或冲销)存货跌价准备而产生的所得税费用影响金额也应予以抵销,借记“所得税费用”项目,贷记“递延所得税资产”项目(如果本期冲销了存货跌价准备,则借记“递延所得税资产”项目,贷记“所得税费用”项目)。

三、举例说明

例:大华股份有限公司拥有一子公司昌泰有限责任公司,需要将其纳入合并财务报表的合并范围。大华公司和昌泰公司的所得税均采用资产负债表债务法核算,适用的所得税税率均为33%(暂不考虑税率变化情况),存货期末计价均采用成本与可变现净值孰低法。2007年大华公司出售库存商品给昌泰公司,售价(不含增值税)2 000万元,成本1 500万元,并初次将昌泰公司纳入合并范围。至2007年12月31日,昌泰公司从大华公司购买的上述存货中尚有40%未出售给集团外部单位,这批存货的可变现净值为500万元。昌泰公司2007年从大华公司购入存货所剩余的部分,至2008年12月31日尚未出售给集团外部单位,其可变现净值为700万元。2008年大华公司出售库存商品给昌泰公司,售价(不含增值税)3 000万元,成本2 000万元。昌泰公司2008年从大华公司购入的存货至2008年12月31日全部未出售给集团外部单位,其可变现净值为2 600万元。

1. 2007年抵销分录。①将内部销售收入与内部销售成本、存货中包含的未实现内部销售利润予以抵销:借:主营业务收入2 000万元;贷:主营业务成本1 800万元,存货200万元。②将内部购进存货计提的存货跌价准备予以抵销:借:存货跌价准备200万元;贷:资产减值损失200万元。③将内部购进存货计提存货跌价准备对所得税费用的影响金额予以抵销:借:所得税费用66万元;贷:递延所得税资产66万元。

2. 2008年抵销分录。①将期初存货中未实现内部销售利润对本期期初未分配利润的影响予以抵销:借:期初未分配利润200万元;贷:主营业务成本200万元。②将本期内部销售收入与内部销售成本抵销:借:主营业务收入3 000万元;贷:主营业务成本3 000万元。③将期末存货中包含的未实现内部销售利润抵销:借:主营业务成本1 200万元;贷:存货1 200万元(其中,本期购入存货未实现内部销售利润1 000万元,上期购入存货未实现内部销售利润200万元)。④将上期计提存货跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销:借:存货跌价准备200万元;贷:期初未分配利润200万元。⑤将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:期初未分配利润66万元;贷:递延所得税资产66万元。⑥将本期补提存货跌价准备予以抵销:借:存货跌价准备300万元;贷:资产减值损失300万元。⑦将本期补提存货跌价准备对所得税费用的影响金额予以抵销:借:所得税费用99万元(300×33%);贷:递延所得税资产99万元。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006