

集团公司存货跌价准备抵销的会计处理

西安日报社 文华 陕西省行政学院 李雅文

2006年2月财政部发布了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则,要求上市公司于2007年1月1日起施行。《企业会计准则第1号——存货》规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,母公司与子公司、子公司相互之间销售商品或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。对存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。笔者在此对集团公司内部交易存货跌价准备在合并财务报表中的抵销处理加以讨论。

一、存货跌价准备抵销的相关概念

我国会计制度要求企业定期对存货进行盘查,按照实质重于形式原则,根据存货实际取得成本与可变现净值比较的结果,对期末存货计提存货跌价准备。集团公司内部购销交易形成的存货也包括在内。集团公司内部交易形成的存货只是实物资产存放位置的改变,判断其是否发生减值,必须将存货可变现净值与该存货销售企业的取得成本进行比较,才能确定存货真正的减值额。在编制合并财务报表时,需要把握以下相关概念:

1. 存货的可变现净值。它是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、销售费用以及相关税费后的金额,即指期末存货的真实价值。根据实质重于形式原则,与存货实际取得成本相比较,确定存货的减值额。

2. 存货抵销前价值。它是指内部交易购买企业存货的取得成本。期末包含内部未实现损益,在个别会计报表中列示的存货成本。

3. 存货抵销后价值。它是指内部交易销售企业存货的取得成本。期末抵销内部未实现损益后,在合并财务报表中列示的存货成本。

二、存货跌价准备抵销的处理原则

1. 内部未实现利润抵销的处理。

(1)当存货可变现净值低于存货抵销前价值高于存货抵销后价值时,原账面存货跌价准备金额应予全部抵销。

(2)当存货可变现净值低于存货抵销后价值时,原账面存货跌价准备金额应予部分抵销,抵销金额为存货抵销前价值减抵销后价值,即抵销的内部未实现利润数额。

例1:母公司在2005年向子公司销售商品10000元,其销售成本为8000元,子公司购进的该商品在年末全部未实现

对外销售而形成期末存货。

①子公司2005年年末对存货进行盘查时,发现该存货已经部分陈旧,其可变现净值降至8500元,为此,子公司于2005年年末对该存货计提存货跌价准备1500元。

该笔业务属于内部未实现利润抵销的第一种情况,如果内部交易存货的可变现净值低于母公司售价但仍高于母公司的实际取得成本,从集团公司总体来看,该存货并未发生跌价。因此,按照成本与可变现净值孰低原则,子公司计提的存货跌价准备不能确认,应将原账面上计提的存货跌价准备全部抵销。编制合并财务报表时,抵销子公司计提的存货跌价准备1500元。

②若子公司在2005年年末对存货进行盘查时,发现该存货已经部分陈旧,其可变现净值降至7400元,为此,子公司在2005年年末对该存货计提存货跌价准备2600元。

该笔业务属于内部未实现利润抵销的第二种情况,如果内部交易存货的可变现净值既低于母公司售价又低于母公司的实际取得成本,从集团公司总体来看,该存货已经发生实实在在的跌价。因此,按照成本与可变现净值孰低原则,应将子公司原账面上计提的存货跌价准备部分抵销,抵销金额为内部未实现利润,而将可变现净值低于母公司实际取得成本的部分保留下来,这部分是该存货发生的真正减值额。编制合并财务报表时,抵销子公司计提的存货跌价准备2000元,而保留该存货真正的减值额600元。

2. 内部未实现亏损抵销的处理。

(1)当存货可变现净值低于存货抵销前价值时,除原账面存货跌价准备金额应予全部保留外,还需补提存货跌价准备。补提金额为存货抵销后价值减存货抵销前价值的数额,即内部未实现亏损。

(2)当存货可变现净值高于存货抵销前价值低于存货抵销后价值时,原账面存货未计提存货跌价准备,此时编制合并财务报表需补提存货跌价准备。补提金额为存货抵销后价值减可变现净值的数额。

例2:母公司在2005年向子公司销售商品7500元,其销售成本为8000元,子公司购进的该商品在年末全部未实现对外销售而形成期末存货。

①若子公司在2005年年末对存货进行盘查时,发现该存货已经部分陈旧,其可变现净值降至7100元,为此,子公司在2005年年末对该存货计提存货跌价准备400元。

该笔业务属于内部未实现亏损抵销的第一种情况,这时存货的可变现净值不仅低于母公司售价而且低于母公司存



广告费税前扣除应注意的问题

杭州万向职业技术学院 方飞虎

在竞争日益激烈的市场环境中,广告投入对于每个企业来说都是一种战略性支出。广告费是企业为销售商品或提供劳务而进行宣传的摊销费用,是企业经常发生的一项费用。因此财务会计制度规定,企业发生的广告费用可以全额计入成本,在“营业费用”科目中核算,但鉴于企业发生的广告费支出绝对数额或相对数额都可能较大,而且企业长期的广告宣传可能为企业带来品牌效应,现行企业所得税法对企业税前扣除广告费的条件及标准做出了较为严格的规定,企业必须按税法规定计算扣除广告费。广告费税前扣除的情况比较复杂,操作时应注意以下几个问题。

一、掌握“三个条件”

事实上,广告费税前扣除有其比较严格的前提条件。《企业所得税税前扣除办法》(以下简称《办法》)规定,企业申报扣除的广告费支出必须同时具备三个条件:①广告是通过工商部门批准的专门机构制作的;②已实际支付费用,并取得相应发票;③通过一定的媒体传播。

由此可见,对支付给非法承办广告业务的单位和个人的广告费,或尚未实际支付的广告费,或虽已支付但未取得相应

发票的广告费,或虽已取得发票但未通过媒体传播的广告费等均不得在税前扣除。

二、把握“四个标准”

关于广告费用的扣除标准,主要应按照《办法》和《国家税务总局关于调整部分行业广告费用所得税税前扣除标准的通知》等税收规定执行。具体来说,包括以下四种情况:

1. 全额扣除。《办法》规定,从事软件开发、集成电路制造及其他业务的高新技术企业、互联网站、从事高新技术创业投资的风险投资企业,自登记成立之日起5个纳税年度内,经主管税务机关审核,广告支出可据实扣除。上述高新技术企业、风险投资企业以及新生成长型企业,经国家税务总局审核批准,企业在拓展市场特殊时期的广告费可据实扣除或适当提高扣除比例。

2. 限额扣除。《办法》规定,一般行业的企业每一纳税年度发生的广告费支出在不超过销售(营业)收入2%的比例内据实扣除,超过比例部分的广告费支出可无限期向以后纳税年度结转。《国家税务总局关于调整部分行业广告费用所得税税前扣除标准的通知》规定,自2001年1月1日起,制药、食品(包

货实际取得成本。按照成本与可变现净值孰低原则,可变现净值低于存货实际成本的全部差额均应作为存货跌价准备处理。子公司只计提可变现净值低于母公司售价的部分400元,编制合并财务报表时,还需补提母公司售价低于实际成本部分的存货跌价准备500元,即集团公司内部存货交易包含的未实现亏损。

②若子公司在2005年年末对存货进行盘查时,发现该存货价值有所回升,其可变现净值升至7700元,为此,子公司在2005年对该存货未计提存货跌价准备。

该笔业务属于内部未实现亏损抵销的第二种情况,这时存货的可变现净值高于母公司售价而低于母公司存货实际取得成本。但从集团公司总体来看,该存货已经发生减值,按照成本与可变现净值孰低原则,应将可变现净值低于母公司实际成本部分作为该存货的减值处理。编制合并财务报表时,补提可变现净值低于存货实际成本部分300元。

三、连续编制合并财务报表时存货跌价准备的处理

在连续编制合并财务报表时,对存货跌价准备的抵销需要分两步处理。首先,将上期管理费用中抵销的存货跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销;其次,对于本期个别会计报表中补提或冲销的存货跌价准备数额也应予以抵销。具体分析如下:

1. 内部未实现利润抵销的处理。

(1)存货可变现净值低于存货抵销前价值高于存货抵销后价值,在连续编制合并财务报表时,如果该存货可变现净值持续下跌但仍高于实际取得成本,从集团总体来看,该存货并未发生减值,应将购买企业本期计提的存货跌价准备数额全部抵销。

(2)存货可变现净值低于存货抵销后价值,在连续编制合并财务报表时,如果该存货可变现净值持续下跌或出现回升但低于实际取得成本,从集团总体来看,该存货已经发生减值。减值额为可变现净值低于实际取得成本的数额。合并后存货跌价准备除应保留这一部分外,其余本期增提的存货跌价准备数额应予以抵销。

2. 内部未实现亏损抵销的处理。

(1)存货可变现净值低于存货抵销前价值,在连续编制合并财务报表时,如果可变现净值持续下跌或可变现净值出现回升但未升至存货实际取得成本,除原账面存货跌价准备数额应予全部保留外,还需补提母公司售价低于实际取得成本部分。

(2)存货可变现净值高于存货抵销前价值低于存货抵销后价值,在编制合并财务报表时,只要可变现净值未低于母公司售价,原账面存货未计提存货跌价准备,就应对可变现净值低于母公司实际成本部分补提存货跌价准备。○