



内部交易存货

计提跌价准备后的合并抵销

西南大学 郭晓燧 四川省国家税务局 王晓蓓

【摘要】 在集团内企业采用纳税影响会计法进行所得税会计处理的情况下,如果内部交易存货计提了跌价准备,那么在编制合并财务报表时需要对内部交易存货进行合并抵销处理。在此,本文介绍一种简单的方法供大家参考。

【关键词】 合并财务报表 内部交易 存货 跌价准备

在纳税影响会计法下,内部交易存货计提跌价准备后的合并抵销,主要包括以下三个方面的内容:主营业务收入、主营业务成本、存货等项目的抵销;多计提的存货跌价准备的抵销;多确认的递延税款的抵销。此外,要使合并抵销方法变得非常简单而容易掌握,则必须解决好以下三个关键问题:

一、明确购销当期与连续编制合并财务报表时“主营业务成本”项目应抵销的金额

要明确购销当期与连续编制合并财务报表时“主营业务成本”项目应抵销的金额,则必须首先了解“主营业务成本”项目应抵销金额的构成情况。无论是在购销当期还是在连续编制合并财务报表时,“主营业务成本”项目应抵销的金额都由两部分组成:①对内的销售成本——存货的内销方在当期内销存货时所确认的销售成本。因为这部分销售成本是由对

额=年应纳税所得额×适用所得税税率=(收入总额-准予扣除项目金额)×适用所得税税率或=(利润总额即会计利润±税法规定的调整项目)×适用所得税税率。

例:某企业2004年度会计利润为300 000元,销售收入净额为12 000 000元,其中,营业外支出中有6 000元为税收滞纳金,管理费用中有80 000元为业务招待费,企业所得税税率为33%。则该企业2004年度应纳所得税额=(300 000+6 000+20 000)×33%=107 580(元)。其中,20 000元(80 000-12 000 000×5‰)为超标的业务招待费。

2.核定应税所得率征收方式下应纳税额的计算。核定应税所得率征收企业所得税是指税务机关按照一定的标准、程序和方法,预先核定纳税人的应税所得率,由纳税人根据纳税年度内的收入总额或成本费用等项目的实际发生额,按预先核定的应税所得率计算缴纳企业所得税。应纳税所得额=应纳税所得额×适用所得税税率=收入总额×应税所得率×适用所得税税率,或应纳税所得额=成本费用支出额÷(1-应税所得率)×应税所得率×适用所得税税率。

纳税人具体的应税所得率由主管税务机关根据纳税人的行业特点、纳税情况、财务管理、会计核算、利润水平等因素,结合本地实际情况,按公平、公正、公开原则分类逐户核定;企业经营多业的,无论其经营项目是否单独核算,均由主管税务机关根据其主营项目,核定其适用某一行业的应税所得

内销售而实现的,从企业集团的角度来说,不能作销售处理,因此在编制合并财务报表时,应将这部分销售成本予以抵销。②虚增的对外销售成本——存货的内购方在当期对外销售内部交易存货时所虚增的销售成本。由于对外销售的内部交易存货价值中包含有未实现的内部销售利润,这部分内部销售利润必然引起该部分存货成本的增大,也就必然引起该部分存货的对外销售成本的增大。从企业集团的角度来说,这部分增大的销售成本属于虚增的销售成本,因此在编制合并财务报表时,还必须将存货的内购方在对外销售内部交易存货时所虚增的对外销售成本予以抵销。

1.购销当期“主营业务成本”项目应抵销的金额。在购销当期,“主营业务成本”项目所包含的两部分应抵销的金额分别为:①存货的内销方在当期内销存货时所确认的销售成

率;应税所得率一经核定,除发生特殊情况(企业实行改组改制的,生产经营范围、主营业务发生重大变化的,遭受风、火、水、震等人力不可抗拒灾害的)外,一个纳税年度内一般不得调整。

例:某乡镇运输企业2003年度营业收入为90万元,各项支出为95万元,全年发生亏损5万元。经主管税务机关核查,该企业支出项目不能准确核算,需采用核定应税所得率征收方式计算所得税,主管税务机关核定该企业的应税所得率为12%。则该企业2003年度应纳所得税额计算如下:①应纳税所得额=90×12%=10.8(万元)。②根据现行企业所得税法的规定,年应纳税所得额在10万元以上的企业,适用所得税税率为33%,则应纳税所得额=10.8×33%=3.564(万元)。

3.定额征收方式下应纳税额的计算。定额征收是指主管税务机关按照一定的标准、程序和方法,直接核定纳税人的年度应纳税所得额,由纳税人按规定进行申报缴纳。实行定额征收办法的企业,参照以前年度经营情况,可先采用发票加定额的方法测算本年度应税收入总额,然后再核定其应纳税所得额。

主要参考文献

- ①马玉珍.高级财务会计.北京:高等教育出版社,2005
- ②最新企业会计准则讲解与运用.上海:立信会计出版社,2006

本=存货的内销方在当期实现的对内销售收入-存货的内销方在当期实现的内部销售利润。②存货的内购方在当期对外销售内部交易存货时所虚增的销售成本=当期对外销售的内部交易存货价值中包含的内部销售利润=存货的内销方在当期实现的内部销售利润-期末存货价值中包含的内部销售利润。合计这两部分应抵销的金额,则购销当期“主营业务成本”项目应抵销的金额=存货的内销方在当期实现的对内销售收入-期末存货价值中包含的内部销售利润。

2.连续编制合并财务报表时“主营业务成本”项目应抵销的金额。在连续编制合并财务报表时,“主营业务成本”项目所包含的两部分应抵销的金额分别为:①存货的内销方在本期内销存货所确认的销售成本=存货的内销方在本期实现的对内销售收入-存货的内销方在本期实现的内部销售利润。②存货的内购方在本期对外销售内部交易存货时所虚增的销售成本=本期对外销售的内部交易存货价值中包含的内部销售利润=存货的内销方在本期实现的内部销售利润+期初存货价值中包含的内部销售利润-期末存货价值中包含的内部销售利润。合计这两部分应抵销的金额,则在连续编制合并财务报表时“主营业务成本”项目应抵销的金额=存货的内销方在本期实现的对内销售收入+期初存货价值中包含的内部销售利润-期末存货价值中包含的内部销售利润。

二、应抵销的多计提存货跌价准备金额的确认方法

在内部交易存货计提了跌价准备的情况下编制合并财务报表时,需要将各期末多计提的存货跌价准备金额予以抵销。由于内部交易存货多计提的跌价准备是因内部交易存货价值中包含的未实现内部销售利润所引起的,由此可知,内部交易存货多计提的跌价准备金额既不可能超过期末存货价值中包含的未实现内部销售利润金额,也不可能超过其所计提的跌价准备余额。确切地说,各期末内部交易存货多计提的跌价准备金额必然等于期末存货价值中包含的内部销售利润的金额与其跌价准备余额两者中较低者。因此笔者认为,各期末多计提的存货跌价准备应该根据期末内部交易存货价值中包含的未实现内部销售利润金额与其跌价准备余额两者孰低的方法予以确认。这是最为简单的方法。

三、“递延税款”项目应抵销金额的确认方法

在存货的内购方对内部交易存货计提跌价准备并采用纳税影响会计法进行所得税的会计处理的情况下,编制合并财务报表时,需要将多确认的“递延税款”的借方金额予以抵销。期末应抵销的多确认的“递延税款”借方金额=期末多计提的存货跌价准备×相应的所得税税率。

四、简易抵销分录

1.购销当期的简易抵销分录。首先,由于“购销当期”主营业务成本项目应抵销的金额=存货的内销方在当期实现的对内销售收入-期末存货价值中包含的内部销售利润”,根据这一关系式可知,在购销当期编制合并财务报表时,应该将“主营业务收入”、“主营业务成本”、“存货”三个抵销项目同时予以抵销,其抵销分录应为:借:主营业务收入(存货的内销方在当期实现的对内销售收入①);贷:主营业务成本(③=①-②),存货(当期期末内部交易存货价值中包含的内部销

售利润②)。其次,应将期末内部交易存货多计提的跌价准备金额予以抵销:借:存货跌价准备(当期期末多计提的存货跌价准备);贷:管理费用。最后,应将期末多确认的“递延税款”借方金额予以抵销:借:所得税;贷:递延税款(当期期末多计提的存货跌价准备×所得税税率)。

例1:某母公司当期首次向A子公司销售商品,销售收入为10000元,销售成本为8000元。假设经计算确知当期期末内部交易存货价值中包含的未实现内部销售利润为400元,其存货跌价准备余额为300元。A子公司的所得税税率为33%,A子公司采用债务法进行所得税的会计处理。

当期在编制合并财务报表时,应进行如下抵销处理:①借:主营业务收入10000元;贷:主营业务成本9600元(10000-400),存货400元。②借:存货跌价准备300元;贷:管理费用300元。其中,当期期末内部交易存货价值中包含的未实现内部销售利润为400元,其存货跌价准备余额为300元,则期末多计提的存货跌价准备金额为300元。③借:所得税99元;贷:递延税款99元(300×33%)。

2.连续编制合并财务报表时的简易抵销分录。首先,由于“在连续编制合并财务报表时‘主营业务成本’项目应抵销的金额=存货的内销方在本期实现的对内销售收入+期初存货价值中包含的内部销售利润-期末存货价值中包含的内部销售利润”,根据这一关系式可知,在连续编制合并财务报表时,应将“主营业务收入”、“主营业务成本”、“存货”以及上期期末存货价值中包含的未实现内部销售利润对“期初未分配利润”项目的影晌等四个应抵销的项目同时予以抵销,其抵销分录应为:借:期初未分配利润(期初存货价值中包含的未实现内部销售利润①),主营业务收入(存货的内销方在本期实现的对内销售收入②);贷:主营业务成本(④=①+②-③),存货(期末存货价值中包含的未实现内部销售利润③)。其次,应将上期期末多计提的存货跌价准备对期初未分配利润的影响,以及本期期末多计提的存货跌价准备同时予以抵销:借:存货跌价准备(本期期末多计提的跌价准备),借(或贷):管理费用;贷:期初未分配利润(上期期末多计提的跌价准备)。最后,应将上期期末多确认的“递延税款”借方余额对期初未分配利润的影响,以及本期期末多确认的“递延税款”借方金额同时予以抵销:借:期初未分配利润(上期期末多计提的存货跌价准备×所得税税率),借(或贷):所得税;贷:递延税款(本期期末多计提的存货跌价准备×所得税税率)。

例2:续例1,假设第二年母公司再向A子公司销售商品一批,销售收入为35000元。假设经计算确知本期期末内部交易存货价值中包含的未实现内部销售利润为900元,其存货跌价准备余额为950元。

则母公司第二年在编制合并财务报表时应作如下抵销处理:①借:期初未分配利润400元,主营业务收入35000元;贷:主营业务成本34500元,存货900元。②借:存货跌价准备900元;贷:管理费用600元,期初未分配利润300元。其中,本期期末内部交易存货价值中包含的未实现内部销售利润为900元,其存货跌价准备余额为950元,则本期期末多计提的存货跌价准备为900元。③借:期初未分配利润99元,所得税198元;贷:递延税款297元(900×33%)。○