



纳税影响会计法下应收账款的合并抵销

西南师范大学 郭晓嫒

《企业会计制度》中介绍了集团内应收账款计提坏账准备后的抵销方法,但没有介绍纳税影响会计法下集团内应收账款计提坏账准备后应采用的合并抵销方法,而在实际中有相当部分企业需要掌握和运用这种方法,为此,本文谈谈纳税影响会计法下集团内应收账款计提坏账准备后应采用的合并抵销方法,以供大家参考和使用。

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,如果会计期末对内部应收账款计提了相应的坏账准备,并且其计提坏账准备的金额超过了税法规定允许在税前扣除的金额,那么在预计由此而产生的可抵减时间性差异在未来能够转回的情况下,则期末必然会对超过税法允许在税前扣除的那部分金额确认一定的“递延税款”借方金额。由此可知,在集团内企业采用纳税影响会计法进行所得税会计处理并对期末内部应收账款所计提的坏账准备确认了一定的“递延税款”借方金额的情况下,在编制集团的合并会计报表时,则不仅需要将集团内的应收账款及所计提的坏账准备予以抵销,而且还需要将由此而确认的“递延税款”借方金额予以抵销。其具体的抵销方法如下:

一、初次编制合并会计报表时的抵销处理

(1)抵销当期期末的内部应收账款、应付账款余额时,借:应付账款;贷:应收账款。

(2)抵销当期期末内部应收账款计提的坏账准备余额时,借:坏账准备;贷:管理费用。

(3)抵销当期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额时,借:所得税;贷:递延税款(当期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额)。

值得说明的是,当期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额=(当期期末内部应收账款计提的坏账准备余额-税法规定允许在税前扣除的金额)×所得税税率。

例1:A公司和B公司为同一母公司的子公司,所得税均采用债务法核算,适用的所得税税率均为33%。2003年12月31日,A公司对B公司的应收账款余额为100 000元,当期期末A公司按应收账款余额的10%计提坏账准备。假定A公司和B公司按应收账款余额的5%计提的坏账准备可计入应纳税所得额。

就此例,编制合并会计报表时应做如下相关抵销分录:

(1)抵销当期期末内部应收账款、应付账款余额,借:应付账款100 000元;贷:应收账款100 000元。

(2)抵销当期期末内部应收账款计提的坏账准备余额,借:坏账准备10 000元;贷:管理费用10 000元。

(3)抵销当期期末因内部应收账款所计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额,借:所得税3 135元;贷:递延税款3 135元 $[(100\ 000 \times 10\% - 100\ 000 \times 5\%) \times 33\%]$ 。

二、连续编制合并会计报表时的抵销处理

(1)抵销当期期末内部应收账款、应付账款余额,借:应付账款;贷:应收账款。

(2)将上期期末内部应收账款计提的坏账准备余额对期初未分配利润的影响,以及本期期末内部应收账款计提的坏账准备余额同时予以抵销,并用两者之差额调整本期的“管理费用”项目。会计分录为:借:坏账准备(本期期末内部应收账款计提的坏账准备余额),借(或贷):管理费用;贷:期初未分配利润(上期期末内部应收账款计提的坏账准备余额)。

(3)将上期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”余额对期初未分配利润的影响,以及本期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额同时予以抵销,并用两者之差额调整本期的“所得税”项目。会计分录为:借:期初未分配利润(上期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额),借(或贷):所得税;贷:递延税款(本期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额)。

例2:续例1,假设第二年年末A公司对B公司的应收账款余额为200 000元,期末A公司按应收账款余额的8%计提坏账准备,则在第二年编制合并会计报表时应做如下相关的抵销分录:

(1)抵销本期期末内部应收账款、应付账款余额,借:应付账款200 000元;贷:应收账款200 000元。

(2)抵销上期期末内部应收账款计提的坏账准备余额对期初未分配利润的影响,以及本期期末内部应收账款计提的坏账准备余额,并用两者之差额调整本期的“管理费用”项目。会计分录为:借:坏账准备16 000元;贷:管理费用6 000元 $(16\ 000 - 10\ 000)$,期初未分配利润10 000元。

(3)抵销上期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”余额对期初未分配利润的影响,以及本期期末因内部应收账款计提的坏账准备而确认的“递延税款”借方余额,并用两者之差额调整本期的“所得税”项目。会计分录为:借:期初未分配利润3 135元,所得税1 815元 $(4\ 950 - 3\ 135)$;贷:递延税款4 950元 $[(200\ 000 \times 8\% - 200\ 000 \times 5\%) \times 33\%]$ 。