存货跌价准备合并抵销及相关递延所得税核算

徐文丽(教授)

(上海大学管理学院 上海 201109)

【摘要】根据现行会计准则的规定,对于纳入合并范围的企业之间因内部交易形成的存货,个别报表计提的存货跌价准备及其确认的递延所得税在编制合并财务报表时应根据不同情况进行合并抵销。本文分别对发生减值年度和连续年度所涉及的合并抵销处理方法进行分析和探讨。

【关键词】存货跌价准备 递延所得税 合并抵销

根据现行会计准则的规定,对于纳入合并范围的企业之间因内部交易形成的存货、个别报表在期末计提的存货跌价准备及其确认的递延所得税资产,在编制合并财务报表时要进行合并抵销处理。本文就此进行探讨。

一、发生减值年度的合并抵销处理

内部交易购入的存货,期末个别报表按可变现净值低于取得成本的差额计提存货跌价准备,同时,按账面价值小于其计税基础的可抵扣暂时性差异,确认相应的递延所得税资产。但在编制合并财务报表时,应当从整个企业集团角度出发,除了需要抵销未实现的内部利润,还要通过对内部交易存货的期末可变现净值与原始成本进行比较,全部或部分抵销个别报表中计提的存货跌价准备;而因计提存货跌价准备产生的可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产,也应以原始成本计算的账面价值与计税基础的差额为前提,对个别报表中根据取得成本计算的账面价值与计税基础之间的差额确认的递延所得税资产数额进行抵销处理。

例1:甲、乙公司为同一企业集团的两个子公司,2007年12月初,甲公司从乙公司购入一批A材料,该A材料的原始成本为8 000元,甲公司取得的成本为10 000元,内部销售毛利率为20%。甲公司购入后,至年末尚未对外出售。2007年12月31日,甲公司经减值测试,该批A材料的可变现净值为9 000元。假定两公司的所得税税率均为25%。

对此,在母公司合并报表中,应作如下抵销处理:

(1)抵销交易产生的未实现内部利润。

借:营业收入 10 000

贷:营业成本 8 000

存货 2 000

(2)抵销个别报表中计提的存货跌价准备。由于个别报表因A材料的可变现净值9 000元低于其取得成本10 000元,计提了1 000元的存货跌价准备,但从整个企业集团角度出发,A材料的可变现净值9 000元高于其原始成本8 000元,并未发生减值。因此,应作抵销分录:

借:存货跌价准备 1 000

贷:资产减值损失 1 000

(3)在母公司合并报表中补充确认递延所得税资产。

甲公司个别报表应确认的递延所得税资产=(计税基础-按取得成本计算的账面价值)×所得税税率=[10 000-(10 000-1 000)]×25%=250(元)。

母公司合并报表应确认的递延所得税资产=(计税基础-按原始成本计算的账面价值)×所得税税率=(10 000-8 000)×25%=500(元)。

母公司合并报表应补充确认的递延所得税资产=500-250=250(元)。

借:递延所得税资产 250

贷:所得税费用 250

如果2007年12月31日,甲公司该批A材料经减值测试的可变现净值为7 200元。则甲公司在个别报表中按A材料的可变现净值7 200元低于其取得成本10 000元的差额,计提存货跌价准备2 800元;并按A材料的账面价值7 200元小于其计税基础10 000元的可抵扣暂时性差异2 800元,确认递延所得税资产700元(2 800×25%)。

而母公司在编制合并报表时,应当确认的减值损失仅仅为A材料可变现净值7 200元低于其原始成本8 000元的差额800元,比个别报表少2 000元,因而产生可抵扣暂时性差异2 800元[10 000-(8 000-800)],而确认的递延所得税资产也为700元(2 800×25%)。因此,在合并报表中,除应当抵销内部交易产生的未实现利润之外,还应当抵销甲公司个别报表多计提的存货跌价准备2 000(2 800-800)元。由于合并报表与个别报表应确认的递延所得税资产相等,因此不需要予以抵销,应作抵销分录为:

(1)抵销交易产生的未实现内部利润(同前)。

(2)抵销个别报表多计提的存货跌价准备。

借:存货跌价准备 2 000

贷:资产减值损失 2 000

二、连续年度的合并抵销处理

在连续年度的合并抵销处理中,首先,对上年度合并抵销的未实现内部利润、存货跌价准备及递延所得税资产对本年年初未分配利润的影响进行抵销;其次,计算年末结存存货包含的未实现内部利润,同时根据年末结存存货的可变现净值分别比较其取得成本和原始成本,并将个别报表和合并报表的账面价值分别比较计税基础;最后,将个别报表中包含的未实现内部利润、补提或冲减的存货跌价准备及其相应确认或转回的递延所得税资产予以抵销。

例2:承例1,假定甲公司2008年又从乙公司购入A材料,取得成本为30 000元,2008年12月31日,A材料的结存成本为12 000元,其可变现净值为9 800元,内部销售毛利率仍为20%。编制合并报表时应作抵销分录。

(1)抵销交易产生的未实现内部利润。

①抵销上年度未实现内部利润对本年年初未分配利润的影响。

借:未分配利润——年初 2 000

贷:营业成本 2 000

②抵销本年度结存存货包含的未实现内部利润。

借:营业收入 30 000

贷:营业成本 30 000

借:营业成本(12 000×20%) 2 400

贷:存货 2 400

(2)抵销个别报表计提的存货跌价准备。

①抵销上年度结存存货跌价准备对本年年初未分配利润的影响。

借:存货跌价准备 1 000

贷:未分配利润——年初 1 000

②抵销本年度个别报表补提的存货跌价准备。个别报表补提存货跌价准备=12 000-9 800-1 000=1 200(元)。

而母公司合并报表应将可变现净值9 800元与原始成本9 600元(12 000-12 000×20%)进行比较,说明对整个企业集团来说,该材料仍未发生减值,应当将个别报表补提的存货跌价准备1 200元予以抵销处理。

借:存货跌价准备 1 200

贷:资产减值损失 1 200

(3)抵销个别报表确认的递延所得税资产。

①抵销上年度递延所得税资产对本年年初未分配利润的影响。

借:递延所得税资产 250

贷:未分配利润——年初 250

②抵销本年度个别报表多确认的递延所得税资产。

个别报表本年应确认的递延所得税资产=(12 000-9 800)×25%-250=300(元)。

合并报表本年应确认的递延所得税资产=(12 000-9 600)×25%-500=100(元)。

个别报表本年比合并报表多确认递延所得税资产=300-100=200(元)。

借:所得税费用 200

贷:递延所得税资产 200

例3:承例2,如果2008年12月31日上述A材料的结存成本仍为12 000元,其可变现净值为12 500元,其他资料不变。在个别报表中,甲公司冲减存货跌价准备1 000元,同时转回递延所得税资产250元。应作会计分录为:

借:存货跌价准备 1 000

贷:资产减值损失 1 000

借:所得税费用 250

贷:递延所得税资产 250

在这种情况下,合并报表的抵销应作如下处理:

(1)抵销交易产生的未实现内部利润。

①抵销上年度未实现内部利润对本年年初未分配利润的影响。

借:未分配利润——年初 2 000

贷:营业成本 2 000

②抵销本年度结存存货包含的未实现内部利润。

借:营业收入 30 000

贷:营业成本 30 000

借:营业成本(12 000×20%) 2 400

贷:存货 2 400

(2)抵销个别报表计提的存货跌价准备。

①抵销上年度结存存货跌价准备对本年年初未分配利润的影响。

借:存货跌价准备 1 000

贷:未分配利润——年初 1 000

②抵销本年度个别报表冲减的存货跌价准备。

借:资产减值损失 1 000

贷:存货跌价准备 1 000

(3)抵销个别报表确认的递延所得税资产。

①抵销上年度递延所得税资产对本年年初未分配利润的影响。

借:递延所得税资产 250

贷:未分配利润——年初 250

②抵销本年度的递延所得税资产。

甲公司个别报表本年应转回的递延所得税资产=250-0=250(元)。

母公司合并报表本年应确认的递延所得税资产=(12 000-9 600)×25%-500=100(元)。

母公司合并报表应补充确认递延所得税资产100元,同时抵销个别报表转回的递延所得税资产250元,抵销分录为:

借:递延所得税资产 350

贷:所得税费用 350

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006

2. 中国注册会计师协会编.2009年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2009