

浅析集团内部存货交易抵销

张瑜 王帅

(重庆邮电大学经济管理学院 重庆 400065)

一、购进商品当期未对集团外销售

例:A公司于2008年年初购买了B公司80%的普通股股份,形成控制关系。当年10月A公司将成本为8000元的商品销售给B公司,不含增值税的售价为10000元。B公司购进这批商品当年未对集团外销售,形成年末存货。

2008年的合并工作底稿相关部分内容见表1。

表1 合并工作底稿
2008年12月31日 单位:元

项目	A公司	B公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
营业收入	10 000		(1)10 000		
营业成本	8 000			(1)8 000	
所得税费用	500			(2)500	
存货		10 000		(1)2 000	8 000
递延所得税资产			(2)500		500

抵销分录(1):如表1所示。A公司个别报表上确认了营业收入10000元、营业成本8000元,但从整个企业集团的角度来看,这批商品并未实现对外销售,因而不应该确认收入与成本,应予以抵销。同时B公司存货是按10000元计价的,其中包括的未实现内部销售利润2000元也应抵销。

抵销分录(2):从表1可见。A公司形成利润2000元,导致承担所得税费用500元(2000×25%)。但从集团角度出发此损益并未实现,故不应承担所得税费用,相关所得税应视为预交所得税,予以递延,确认为递延所得税资产,并冲销相应的所得税费用。

二、后一会计期间全部对集团外销售

假设前例B公司所购商品于2009年全部对集团外销售,售价为13000元。

2009年的合并工作底稿相关部分内容见表2。

抵销分录(1):A公司于2008年确认了2000元未实现的内部销售利润,使集团2009年年初未分配利润多计2000元。由于B公司2008年年末存货多计2000元,导致B公司2009年的营业成本多计2000元,均应抵销。

抵销分录(2):其实质是将2008年已确认的500元所得税费用转为2009年承担的所得税费用。集团2009年实现收入为13000元,成本为8000元,利润为5000元(13000-8000),故2009年应承担所得税费用1250元(5000×25%)。

表2 合并工作底稿
2009年12月31日 单位:元

项目	A公司	B公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
营业收入		13 000			13 000
营业成本		10 000		(1)2 000	8 000
所得税费用		750	(2)500		1 250
年初未分配利润	1 500		(1)2 000	(2)500	
存货					
递延所得税资产					

在表2中可以看到,只有B公司就本公司获利部分确认了750元(3000×25%)所得税费用。其余500元所得税费用应针对A公司获利部分确认。但A公司个别报表上已于2008年提前确认此笔所得税费用,并减少了2009年年初未分配利润500元。在合并报表中要消除此影响,即在增加2009年年初未分配利润的同时增加本期所得税费用。

此外,2009年末已不存在递延所得税问题,由于递延所得税资产只是反映在合并报表中,并未计入个别报表,故本年不用冲销递延所得税资产。

三、后一会计期间全部未对集团外销售

假设前例B公司所购商品在2009年末未对集团外销售,继续形成年末存货。

2009年的合并工作底稿相关部分内容见表3。

表3 合并工作底稿
2009年12月31日 单位:元

项目	A公司	B公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
营业收入					
营业成本					
所得税费用					
年初未分配利润	1 500		(1)2 000	(2)500	
存货		10 000		(1)2 000	8 000
递延所得税资产			(2)500		500

抵销分录(1):抵销年初未分配利润多计2000元,其原理与表2抵销分录(1)同。B公司2008年年末存货多计2000元,因未销售导致2009年的存货多计2000元,应抵销。

成本法下长期股权投资核算的辅助账簿法

戴华江

(淮海工学院商学院 江苏连云港 222005)

长期股权投资成本法下,投资企业某次分得的现金股利(或利润)是计入投资收益或者是作为投资成本的收回计入长期股权投资,许多教材区分投资当年和以后年度分别列出了计算公式,但这些公式很不好理解。

戴华江、肖侠(2002)提出用“五步分析法”来分析某次分得的现金股利(或利润)是作为投资成本的收回或是作为投资收益或者二者皆有之,并提出了“投资企业应享有的利润份额”概念;刘景祥(2008)提出用数据表法进行分析;荣树新、胡永红(2008)提出用会计分录金额计算表来分析;赵翠琴(2009)提出用备查账辅助核算;高国琴(2009)提出用数学思维来分析。

笔者认为,对于长期股权投资成本法下投资企业某次分

得的现金股利(或利润),在“五步分析法”的基础上建立辅助账簿进行核算较为简便且易操作。

本文分别介绍了手工账务处理情况下和 EXCEL 中如何建立辅助账簿来核算长期股权投资成本法下投资企业某次分得的现金股利(或利润),并举例进行了说明,希望对实务工作者有所帮助。

一、辅助账簿法核算原理及项目设置

采用辅助账簿法核算成本法下的长期股权投资,就是设计一个辅助账簿,通过该账簿计算投资企业某次分得现金股利(或利润)是作为投资成本的收回或是作为投资收益或者二者皆有之。该辅助账簿的账页格式与普通的多栏式账页格式并无差别,其格式及有关项目如表 1 所示。

表 1 计算长期股权投资成本法下投资收益的辅助账簿

		____级科目编号及名称									
		____级科目编号及名称									
日期	摘要	1.初始投资成本	2.到本次止(含本次)累计应享有的利润份额	3.本次分得的现金股利(或利润)(借:应收股利)	4.到本次止(含本次)累计分得的现金股利(或利润)	5.到本次止(含本次)累计应确认的投资收益额(如果2≥4,则5=4;如果2<4,则5=2)	6.本次以前累计已确认的投资收益额	7.本次应确认的投资收益(7=5-6)(贷:投资收益)	8.到本次止(含本次)累计应冲销的投资成本额(如果2>4,则8=0;如果2≤4,则8=4-2)	9.本次以前累计已冲减的投资成本金额	10.本次应冲销的投资成本额(10=8-9)(贷:长期股权投资)

抵销分录(2):与表 1 中抵销分录(2)类似,只因现讨论 2009 年的合并报表,故抵销 A 公司 2008 年已确认的所得税费用只能反映在增加 2009 年年初未分配利润上。

我们看到,由于 2009 年还未对集团外销售,最终的合并金额与表 1 相同。

四、后一会计期间部分对集团外销售

假设前例 B 公司所购商品在 2009 年销售 70%, 售价为 9 100 元。

2009 年的合并工作底稿相关内容见表 4。

抵销分录(1):参照表 2、表 3 中抵销分录(1)。其中售出部分占 70%,未售出部分占 30%。

抵销分录(2):针对已售出的 70%部分,参照表 2 中抵销分录(2)。集团 2009 年实现收入为 9 100 元,成本为 5 600 元(8 000×70%),利润为 3 500 元(9 100-5 600),故应承担所得税费用 875 元(3 500×25%)。从表 4 可见,只有 B 公司就本公司获利部分确认了 525 元(2 100×25%)所得税费用。剩余

350 元所得税费用应针对 A 公司获利部分确认,即将 2008 年所得税费用中的 350 元(500×70%)转为 2009 年所得税费用。

抵销分录(3):针对未出售的 30%部分,参照表 3 中抵销分录(2)。抵销金额为 150 元(500×30%)。○

表 4 合并工作底稿

2009年12月31日

单位:元

项 目	A公司	B公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
营业收入		9 100			9 100
营业成本		7 000		(1)1 400	5 600
所得税费用		525	(2)350		875
年初未分配利润	1 500		(1)2 000	(2)350 (3)150	
存 货		3 000		(1)600	2 400
递延所得税资产			(3)150		150