

坏账准备和存货跌价准备及其 所得税费用抵销的会计处理

□ 张志凤

企业取得的资产,首先应当严格按照国家统一会计制度的规定准确地计价,合理地确定其入账价值。其次,应定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失合理地计提资产减值准备。企业计提的资产减值准备的范围既包括从企业集团外部交易形成的资产,也包括从企业集团内部交易形成的资产。当企业计提的资产减值准备包括对内部交易形成的资产计提的减值准备时,则涉及到如何将内部交易形成的资产计提的减值准备进行抵销的问题。本文仅结合 2004 年 CPA 考试辅导,探讨纳税影响会计法下坏账准备和存货跌价准备及其所得税费用抵销的会计处理。

一、坏账准备及其所得税费用的抵销

在应收账款采用备抵法核算其坏账损失的情况下,某一会计期间坏账准备的数额是以当期应收账款为基础计提的。在编制合并会计报表时,随着内部应收账款的抵销,与此相联系也需将内部应收账款计提的坏账准备抵销,若所得税采用纳税影响会计法核算,还需将其有关的递延税款抵销。其抵销程序如下:

首先抵销坏账准备和递延税款的期初数,抵销分录为:

借:坏账准备
 贷:期初未分配利润
借:期初未分配利润
 贷:递延税款

然后将本期计提(或冲回)的坏账准备及其递延税款数额抵销,抵销分录与计提(或冲回)分录借贷方向相反。

即:借:坏账准备
 贷:管理费用
 借:所得税
 贷:递延税款
或:借:管理费用
 贷:坏账准备
 借:递延税款
 贷:所得税

例 1:大海公司和长江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%。2004 年 12 月 31 日,长江公司对大海公司的应收账款为 1 000 万元。2005 年 12 月 31 日,长江公司对大海公司的应收账款为 800 万元,长江公司按应收账款余额的 5% 计提坏账准

备。假定长江公司和大海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。

(1) 抵销长江公司应收大海公司账款期末内部应收应付账款

借:应付账款 8 000 000
 贷:应收账款 8 000 000

(2) 抵销坏账准备和递延税款的期初数

借:坏账准备 500 000 (10 000 000 × 5%)
 贷:期初未分配利润 500 000
借:期初未分配利润 148 500 [(10 000 000 × 5% - 10 000 000 × 5%) × 33%]
 贷:递延税款 148 500

(3) 抵销本期冲回的坏账准备和递延税款

借:管理费用 100 000
 贷:坏账准备 100 000
 借:递延税款 29 700 [(2 000 000 × 5% - 2 000 000 × 5%) × 33%]
 贷:所得税 29 700

二、存货跌价准备及其所得税费用的抵销

购买企业对内部购买形成的存货计提跌价准备的抵销处理有两种情况:一是计提的存货跌价准备小于或等于存货中未实现内部销售利润,在这种情况下,存货跌价准备抵销的数额即为内部存货计提的跌价准备;二是计提的存货跌价准备大于存货中未实现内部销售利润,在这种情况下,存货跌价准备抵销的数额应以存货中未实现内部销售利润为限。在纳税影响会计法下,还需将相关的递延税款抵销,其抵销程序如下:

首先抵销存货跌价准备及其递延税款的期初数,抵销分录为:

借:存货跌价准备
 贷:期初未分配利润
借:期初未分配利润
 贷:递延税款

然后将本期计提(或冲回)的存货跌价准备及其递延税款抵销,抵销分录与计提(或冲回)分录借贷方向相反。

即:借:存货跌价准备
 贷:管理费用
 借:所得税
 贷:递延税款
或:借:管理费用
 贷:存货跌价准备
 借:递延税款

财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》的通知

财会[2004]3号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局),新疆生产建设兵团财务局,国务院有关部委、有关直属机构,有关中央管理企业:

为了贯彻落实《企业会计制度》和相关会计准则,帮助企业正确理解和运用现行国家统一的会计制度的有关规定,现将《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》印发给你们,请遵照执行。执行中有何问题,请及时反馈我部。

附件:关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答(四)

2004年5月28日

附件:

关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答(四)

最近,我们陆续收到一些企业的来信来函,询问《企业会计制度》和相关会计准则在实务中的理解和运用问题,现就有关问题解答如下:

一、问:股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金等发行费用,减去发行股票冻结期间产生的利息收入后的余额,在股票发行没有溢价或溢价金额不足以支付上述余额的情况下,能否作为长期待摊费用分期摊销?

答:股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金等发行费用,减去发行股票冻结期间产生的利息收入后的余额,如股票溢价发行的,从发行股票的溢价中抵扣;股票发行没有溢价或溢价金额不

足以支付发行费用的部分,应将不足支付的发行费用直接计入当期财务费用,不作为长期待摊费用处理。

股份有限公司在本问题解答发布以前发生的已计入长期待摊费用尚未摊销完毕的股票发行费用,可继续采用原有的会计政策,直至摊销完毕为止;自本问题解答发布以后新发生的股票发行费用,再按本问题解答的规定进行处理。

二、问:长期股权投资采用权益法核算的,初次投资时产生的股权投资差额分别借方或贷方进行摊销或者计入资本公积的,因追加投资产生新的股权投资差额(包括借方或贷方差额,以下简称股权投资借方差额、股权投资贷方差额),应如何进行会计处理?

答:企业应按以下情况分别处理:

(一)初次投资时为股权投资借方差额,追加投资时也为股权投资借方差额的,应根据初次投资、追加投资产生的股权投资借方差额,分别按规定的摊销年限摊销。如果追加投资时形成的股权投资借方差额金额较小,可并入原股权投资借方差额按剩余年限一并摊销。

(二)初次投资时为股权投资借方差额,追加投资时为股权投资贷方差额的,追加投资时产生的股权投资贷方差额超过尚未摊销完毕的股权投资借方差额的部分,计入资本公积(股权投资准备)。企业应按追加投资时产生的股权投资贷方差额的金额,借记“长期股权投资——xx单位(投资成本)”科目,按照尚未摊销完

贷:所得税

例2:大海公司和长江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%,存货期末计价均采用成本与可变现净值孰低法。2004年长江公司出售库存商品给大海公司,售价(不含增值税)2 000万元,成本1 500万元。至2004年12月31日,大海公司从长江公司购买的上述存货中尚有40%未出售给集团外部单位,这批存货的可变现净值为500万元。大海公司2004年从长江公司购入存货所剩余的部分,至2005年12月31日尚未出售给集团外部单位,其可变现净值为700万元。2005年长江公司出售库存商品给大海公司,售价(不含增值税)3 000万元,成本2 000万元。大海公司2005年从长江公司购入的存货至2005年12月31日全部未出售给集团外部单位,其可变现净值为2 600万元。

(1)抵销2005年长江公司与大海公司间的存货交易及其未实现利润

借:主营业务收入	30 000 000	
贷:主营业务成本		30 000 000
借:主营业务成本	10 000 000	
贷:存货		10 000 000

(2)抵销2004年大海公司计提的未实现存货跌价准备

及其递延税款

借:存货跌价准备	2 000 000	
贷:期初未分配利润		2 000 000

注:2004年12月31日大海公司存货中未实现内部销售利润为200万元(2 000×40%-1 500×40%),大海公司计提存货跌价准备为300万元(2 000×40%-500),因此应抵销的存货跌价准备为200万元。

借:期初未分配利润	660 000(2 000 000×33%)	
贷:递延税款		660 000

(3)抵销2005年度大海公司计提的未实现存货跌价准备及其递延税款

借:存货跌价准备	3 000 000	
贷:管理费用		3 000 000

注:2005年购入的存货计提跌价准备400万元(3 000-2 600)(应全额抵销),2004年购入的存货转回跌价准备200万元(应抵销100),因此应抵销300万元。

借:所得税	990 000(3 000 000×33%)	
贷:递延税款		990 000

注:递延税款的抵销只能考虑与抵销的存货跌价准备有关的递延税款。

(作者单位:北京机械工业学院)

责任编辑 许太谊