

易确定未实现利润实现的时间以及实现的比例,因此,通常假设其实现方式与该资产计提折旧或摊销的方式是一致的。下面举例说明内部交易的抵消:

例2:假设2000年12月1日,母公司向一家子公司销售一批存货,售价为12万元,该存货在母公司的成本为10万元。这批存货有一半在2001年销售到集团外部。2000年末编制合并财务报表时的合并工作底稿如下:(单位:万元)

项目	母公司	子公司	调整		合并 会计报表
			借	贷	
损益表:					
销售收入	110		12		98
减:销售成本	90			10	80
毛利	20				18
资产负债表:					
存货		30		2	28

通过这一抵消,合并损益表仅反映集团与外部交易产生的销售收入和销售成本。因此,2000年集团利润比母、子公司单独利润之和少2万元。另外,2000年存货成本中被夸大的部分也已被消除。但是,这批存货只有一半在2001年销售到集团外部,因此,应做以下抵消分录:

借:留存收益(期初余额) 2万

贷:销售成本 1万

存货 1万

也就是说,2000年集团利润比集团内部单个企业利润之和少2万元,这一减少的影响已全部转移到期末合并留存收益中。因此,2001年的合并留存收益期初余额应减少2万元。另外,这批集团内部销售的存货只有一半在2001年实现对外销售,结果从集团的角度看,子公司损益表中的销售成本被高估了1万,资产负债表中的存货项目也高估了1万,因此,销售成本和存货都需要重新计量,即各减少1万元,这样才能如实反映集团对外部发生的交易。

在消除集团内部交易的影响时,最后还要根据《IAS12—所得税》考虑是否存在应处理的纳税影响。从上例

的分析中可以看出,一些交易产生的利润在集团内单个企业的会计报表中确认的期间与该利润在集团合并会计报表中确认的期间不同。当一项资产在集团内部销售时,若持有该资产的企业账簿上记录的金额与合并会计报表中反映的金额不同,则会对集团产生一项纳税影响,即该资产在合并资产负债表中的金额不同于其计税基础——其持有企业账簿中记录的金额。集团的这项暂时性差异将产生一项递延所得税资产或递延所得税负债。下面沿用例中的数据,假设所得税税率为40%,忽略所得税以外的其他费用,以便于说明对内部交易产生纳税影响的消除:

项目	母公司	子公司	调整		合并 会计报表
			借	贷	
损益表:					
销售收入	110		12		98
减:销售成本	90			10	80
毛利	20				18
利润总额	20				18
减:所得税	8			0.8	7.2
净利润	12				10.8
资产负债表:					
存货		30		2	28
递延所得税资产				0.8	0.8

从以上工作底稿中可以看到,2000年母公司已确认了销售这批存货的利润,并确认了相应的所得税费用,但由于集团未确认此项销售的利润,因此要减少集团的所得税费用0.8万元(2万×40%)。消除内部交易的纳税影响后,集团的净利润比母、子公司净利之和少了1.2万元。另外,集团确认一项0.8万元的递延所得税资产,这是由于该存货的计税基础(12万元)大于其对集团而言的成本(10万元),因此,集团有一项2万元的可抵扣暂时性差异,相应地产生了0.8万元递延所得税资产。

(作者单位:首都经贸大学会计学院)

责任编辑 周文荣

·简讯·

### 云南省陆良县烟草公司 实施会计集中核算

□ 张宏

为进一步统一和强化烟草的财务管理和会计核算工作,云南省陆良县烟草公司在总结2002年各县(市)烟草公司会计集中核算试点经验的基础上,确定了2003年会计集中核算的工作目标:改变公司的会计核算模式,走财务核算要规范,财务信息要真实有效、快捷及时的健康大道。

在此之前,云南省陆良县烟草公司的11个烟站,采取各自报送会计报表的核算形式向总公司提供财务数据,这样,11个会计实体之间存在着大量重复的内部交易和内部往来,核算层次多,报表编制复杂,报送的财务数据存在很多“水分”。实施会计集中核算后,各二级单位只设辅助账,随之发生的变化表现在:内部交易的核算被大大简化,取消内部往来科目使用,所有资金上缴、下拨的相关业务都集中在总公司核算。二级单位不再编制会计报表,会计人员更多地参与管理,大部分精力都转移到了财务分析和精细化管理之中。

(作者单位:云南省陆良县烟草公司财务科)