

关联交易“存货跌价准备”合并抵销的处理会计从业资格考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/539/2021_2022__E5_85_B3_E8_81_94_E4_BA_A4_E6_c42_539100.htm

企业集团编制合并财务报表时，由于内部交易形成的存货，其跌价准备合并抵销处理有两种情况：一是首次计提存货跌价准备会计期间的合并抵销处理，二是以后会计期间的合并抵销处理。本文对该问题进行了分析和探讨，给出了企业集团编制合并财务报表时有关存货跌价准备合并抵销处理的方法。

一、首次计提存货跌价准备期间的合并抵销

依据《企业会计准则第1号存货》，企业计提的存货跌价准备计入当期损益（资产减值损失），减少当期利润。按《中华人民共和国企业所得税法》规定，企业计提的存货跌价准备不能在所得税前扣除，只有认定该项存货实际发生损失时，才能从税前扣除。企业按会计准则计提的存货跌价准备与按税法认定损失可扣除金额的时间先后不同，从而产生了可抵扣暂时性差异（购入存货企业确认可抵扣暂时性差异，并作为递延所得税资产和所得税费用处理）。企业集团在编制合并财务报表时，既要抵销计提的存货跌价准备，又要抵销递延所得税资产和所得税费用。

第一，期末，当购买企业从集团内部购进存货的可变现净值低于其取得成本，但高于或等于销售企业的销售成本时，计提的存货跌价准备小于或等于存货中未实现的内部销售利润，其存货跌价准备抵销数额为内部计提的跌价准备数额，同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。

第二，期末，当购买企业从集团内部购进的存货的可变现净值低于销售企业的销售成本时，计提的存货跌价准备大于该存货中未实现

的内部销售利润，其存货跌价准备的抵销数额不能超过存货中未实现的内部销售利润，同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。例1：华大公司为光明公司的母公司，适用的所得税税率均为25%，存货期末计价均采用成本与可变现净值孰低法。20×7年度，光明公司向华大公司销售商品100万元，其销售成本为80万元。华大公司购进的该商品当期全部未实现对外销售而形成期末存货。华大公司期末对存货进行检查时，发现该存货已部分陈旧，其可变现净值降至92万元。为此，华大公司期末对该存货计提存货跌价准备8万元。本例中，该存货的可变现净值降至92万元，高于销售企业的销售成本（80万元）。在编制本期合并财务报表时，应将计提的存货跌价准备及由此产生的时间性差异确认的递延所得税资产和所得税费用全部抵销，其抵销处理如下：（1）内部销售收入、销售成本及未实现内部销售利润的抵销借：营业收入 1000000 贷：营业成本800000 存货 200000（2）计提存货跌价准备的抵销借：存货存货跌价准备80000 贷：资产减值损失 80000（3）计提跌价准备产生的可抵扣暂时性差异影响纳税金额的抵销借：所得税费用（80000×25%）20000 贷：递延所得税资产20000 上例中，若期末存货的可变现净值降至76万元，华大公司对该存货计提存货跌价准备24万元（100 - 76）。编制本期合并财务报表时，由于该存货的可变现净值低于销售企业的销售成本80万元，华大公司计提的存货跌价准备只能抵销相当于期末存货中内部未实现销售利润20万元（100 - 80）以及由此产生的递延所得税资产和所得税费用，而对于另外的4万元（24 - 20）的存货跌价准备，从整个企业集团来说，属于必须计提，无须进行抵销。二、以后会计

期间存货跌价准备的合并抵销 企业集团在以后会计期间编制合并财务报表时，首先应将上期期末存货中未实现的内部销售利润对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期初未分配利润的数额。其次，应将上期因存货跌价准备、递延所得税资产而抵销的资产减值损失及所得税费用对本期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期初未分配利润的数额。第三，应将本期内部购进期末形成的存货补提或冲销（存货价值恢复时）的存货跌价准备及由此产生的时间性差异影响纳税的金额予以抵销。其抵销数额应分别不同情况处理。当本期末内部购入存货的可变现净值低于其内部取得成本，但高于或等于销售企业的销售成本时，存货跌价准备的抵销额为本期存货跌价准备的增加额，同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。当本期末内部购入存货的可变现净值低于销售企业的销售成本时，存货跌价准备的抵销额为本期末存货中包含的未实现内部销售利润的金额减去期初内部购进存货计提的存货跌价准备后的余额，同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。例2：接例1，20×8年度，光明公司向华大公司销售商品150万元，其销售成本为120万元。华大公司上期从光明公司购进存货本期全部售出，本期华大公司从光明公司购进的商品40%售出集团外部，60%形成存货，其可变现净值降至80万元。为此，华大公司期末存货跌价准备10万元（ $150 \times 60\% - 80$ ），其中本期补提存货跌价准备2万元[（ $150 \times 60\% - 80$ ）-8]。本例中，该存货的可变现净值降至80万元，高于销售企业的销售成本72万元（ $120 \times 60\%$ ）。在编制本期合并财务报表时，应将本期增补的存货跌价准备及递延所得税资产和所得税费用全部抵销，其抵销处理如下：

(1) 将期初存货中未实现内部销售利润抵销 借：未分配利润年初200000 贷：营业成本200000 (2) 以前期间提取的跌价准备的抵销 借：存货跌价准备80000 贷：未分配利润年初80000 (3) 以前期间产生的可抵扣暂时性差异影响应纳税金额的抵销 借：未分配利润年初20000 贷：递延所得税资产20000 (4) 本期内部销售收入、销售成本及未实现内部销售利润的抵销 借：营业收入1500000 贷：营业成本1320000 存货180000 (5) 本期计提跌价准备的抵销 借：存货跌价准备20000 贷：资产减值损失20000 (6) 本期产生的可抵扣暂时性差异影响应纳税金额的抵销 借：所得税费用 ($20000 \times 25%$) 5000 贷：递延所得税资产 5000

上例中，若该存货的可变现净值降至65万元，华大公司本期计提存货跌价准备17万元[$(150 \times 60\% - 65) - 8$]，共计提存货跌价准备25万元。编制本期合并财务报表时，由于该存货的可变现净值低于销售企业的销售成本72万元，华大公司计提的存货跌价准备只能抵销期初的8万元和本期计提的10万元（即18万元，相当于期末存货中未实现内部销售利润的部分）以及由此产生的递延所得税资产和所得税费用，而对于另外的7万元（ $25 - 18$ ）的存货跌价准备，从整个企业集团来说，属于必须计提的，无须进行抵销。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com