

# 合并财务报表的 相关所得税会计处理

王 涵

企业在编制合并财务报表时应对发生的内部交易或项目进行抵销,从而会产生暂时性差异,影响到递延所得税的确认与计量及其会计处理,笔者对此进行分析。

## 一、合并财务报表递延所得税负债与递延所得税资产的确认

1.递延所得税负债的确认。企业对于应纳税暂时性差异应确认递延所得税负债,除与直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外,在确认递延所得税负债的同时应增加当期所得税费用。

根据现行企业会计准则规定,下列情况下,企业不确认与应纳税暂时性差异相关的递延所得税负债:(1)商誉。非同一控制下的企业合并成本大于被收购方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉,商誉账面价值与其计税基础不同产生的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债。(2)某些交易或事项发生不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,其形成的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债。(3)与子公司、联营、合营企业投资相关的应纳税暂时性差异,一般应确认递延所得税负债。但同时满足以下条件,可以不确认与其相关的递延所得税负债:投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回,企业应有明确的证据表明其能够控制有关暂时性差异转回的时间。

2.递延所得税资产的确认。对与子公司、联营、合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异,同时满足以下条件,应确认相应的递延所得税资产:暂时性差异在可预见的未来很可能转回;未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。对联营、合营企业的投资产生的可抵扣暂时性差异,主要产生于权益法下被投资企业发生亏损的情况以及产生在对长期股权投资计提减值准备的情况。

企业合并中取得的资产、负债产生的可抵扣暂时性差异,其所得税影响应调整合并中确认的商誉或计入当期损益。

## 二、企业内部债权债务项目抵销及所涉及的递延所得税

母公司与子公司、子公司相互之间的债权债务项目,是指母公司与子公司、子公司相互之间销售商品、提供劳务以及发生结算业务等原因产生的应收账款与应付账款、应收票据与应付票据、预付账款与预收账款、其他应收款与其他应付款等项目。在编制合并财务报表时,随着内部债权债务的抵销,内部应收款项计提的坏账准备也必须予以抵销。对其进行合并抵销处理之后,合并财务报表中该内部应收款项已不存在,由内部应收款项账面价值与计税基础之间的差异形成的暂时性差异也不复存在。在编制合并财务报表时,对持有该内部应收款项的企业因该暂时性差异确认的递延所得税资产需要抵销。以下举例加以说明。

例一: B公司为A公司的子公司,在2013年12月31日个别公司财务报表中, B公司应付账款中有3 000万元应支付给A公司, A公司对所有应收账款统一按3%计提了坏账准备,两家公司企业所得税税率均为25%。

1.根据债务方报表上列示的债务金额抵销企业内部的债权债务(单位:万元,下同)。

借:应付账款	3 000
贷:应收账款	3 000

2.抵销企业对应收账款中计提90万元(3 000×3%)的坏账准备。由于以上债权债务抵销是按照债务方挂账金额即债权方计提坏账准备前的金额进行的抵销,故在编制合并报表抵销分录时应将计提的坏账准备进行抵销处理(见表1)。

3.由于A公司对B公司应收款项计提了90万元的坏账准备,从而对产生的22.5万元(90×25%)的递延所得税也应进行抵销(见表2)。

由例一可见,在编制合并财务报表时如果不进行抵销处理,集团公司对外披露的财务数据将虚列资产3 000万元,虚列负债3 000万元,增加资产减值损失90万元,减少利润90万元,

表1

单位：万元

个别报表(A公司)		合并报表抵销分录	
借：资产减值损失	90	借：应收账款——坏账准备	90
贷：应收账款——坏账准备	90	贷：资产减值损失	90

表2

单位：万元

个别报表(A公司)		合并报表抵销分录	
借：递延所得税资产	22.5	借：所得税费用	22.5
贷：应交税费——应交企业所得税	22.5	贷：递延所得税资产	22.5

表3

单位：万元

个别报表(A公司)		合并报表抵销分录	
未计提坏账准备，不存在可抵扣暂时性差异			
借：所得税费用	22.5	无需抵销	
贷：应交税费——应交企业所得税	22.5	无需抵销	

增加递延所得税资产22.5万元，减少所得税费用22.5万元。同时还可以看出内部债权计提坏账准备抵销起来比较复杂，现将例一资料稍作修改，对内部债权在不计提坏账准备情况下所进行的抵销处理，以例二说明。

例二：B公司为A公司的子公司，在2013年12月31日个别公司财务报表中，B公司应付账款中有3 000万元应支付给A公司，A公司在计提坏账准备时未将内部应收款项包含其中，故未对应收B公司的应收款项计提坏账准备，两家公司企业所得税税率均为25%。

1. 根据债权债务方报表列示的金额抵销企业内部的债权债务。

借：应付账款	3 000		
贷：应收账款		3 000	

在本例中由于对内部债权没有计提相应的坏账准备，所以不涉及坏账准备及递延所得税的抵销。

2. 为了便于比较是否计提坏账准备对合并财务报表所得税产生的影响，现将个别财务报表未计提坏账准备情况下的涉税处理进行列示(见表3)。

经过对比以上两个例题抵销后的结果可以看出，对该笔业务抵销后的最终结果是：

借：所得税费用	22.5		
贷：应交税费——应交企业所得税		22.5	

个别报表是否计提坏账准备对整个集团的财务数据没有影响，所以在编制个别报表时对内部债权无需计提坏账准备，这样便简化了合并财务报表编制的抵销处理。另外个别报表是否计提坏账准备对“应交税费——应交企业所得税”项目也没有影响，只是对所得税费用和递延所得税资产产生影响。

### 三、企业内部购销商品交易项目抵销及所涉及的递延所得税

内部购销商品是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的相关产品的购销交易。母公司和子公司从自身独立的会计主体进行核算反映其损益情况。但是从企业集团内部来看，商品并未实现对外销售，只是将商品转移了存放地点，在这个交易中并没有产生销售损益。因此，内部商品购进并且在会计期末形成存货的情况下，一方面应将销售企业实现的内部销售收入及其相对应的销售成本予以抵销，另一方面应将内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

例三：B公司2012年利润表中的营业收入中有2 000万元系向A公司销售零部件实现的收入，其销售成本为1 400万元，该批销售毛利率为30%。A公司购进的该批零部件有50%实现了对外销售，获得收入1 500万元；有50%未实现对外销售而形成期末存货，该批存货不存在需计提存货跌价准备的情况(B公司为A公司全资子公司，A公司企业所得税税率为15%，B公司企业所得税税率为25%，增值税税率均为17%)。企业在2012年进行合并财务报表编制时抵销分录如下：

1. 将B公司销售给A公司商品实现的收入和A公司对外销售时结转的成本予以抵销。

借：主营业务收入	2 000		
贷：主营业务成本		2 000	

2. 对企业年末未实现销售的存货中所含的毛利予以抵销。

借：主营业务成本(2 000×30%×50%)	300		
贷：存货		300	

3. 经过上述抵销处理后，该项目内部交易中涉及的存货在合并资产负债表中体现的价值为700万元，即在未发生减值的情况下为出售方的成本，其计税基础为1 000万元，两者之间产生了300万元可抵扣暂时性差异，与该暂时性差异相关的递延所得税在A公司并未确认，为此在合并财务报表中应进行如下处理：

借：递延所得税资产(300×15%) 45  
贷：所得税费用 45

为了便于理解以上抵销分录，现将A、B公司与此笔内部交易有关的会计分录列示如下：

B公司：

借：应收账款——A公司 2 340  
贷：主营业务收入 2 000  
    应交税费——应交增值税(销项税额) 340

借：主营业务成本 1 400  
贷：存货 1 400

A公司：

借：存货 2 000  
    应交税费——应交增值税(进项税) 340  
贷：应付账款——B公司 2 340

A公司对外实现销售时的账务处理：

借：主营业务成本 1 000  
贷：存货 1 000

借：应收账款 1 755  
贷：主营业务收入 1 500

    应交税费——应交增值税(销项税额)(1 500×17%) 255

通过分析母子公司个别账务处理可以发现，内部交易根据交易事项分笔进行了相应账务处理，但从企业集团来看，如果只是将母子公司的收入成本简单相加，就导致虚列收入2 000万元、虚列成本1 700万元(1 000+1 400÷2)、虚列存货300万元(2 000-1 000-1 400÷2)。以上抵销分录正是将这些虚列的项目进行了抵销，从而达到了真实反映企业集团信息的要求。

#### 四、企业固定资产交易的抵销及所涉及的递延所得税

企业集团内部固定资产交易可划分为三种类型：第一种是企业集团内部企业将自身的产品销售给企业集团内部的其他企业作为固定资产使用；第二种是企业集团内部企业将自身的固定资产出售给企业集团内部的其他企业作为固定资产；第三种是企业集团内部企业将自身使用的固定资产出售给企业集团内部的其他企业作为普通商品销售。在实际工作中出现频率较高的是第一种类型，笔者现对第一种固定资产交易的抵销情况做进一步阐述。

1. 将与内部交易形成的固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

2. 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧(或少计提的折旧费和累计折旧)予以抵销。从单个企业来说，对计提折旧进行会计处理时，一方面增加当期的费用或计

入相关资产的成本，另一方面形成累计折旧。因此，对内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费进行抵销时，应按当期多计提的折旧额，借记“累计折旧”，贷记“管理费用”等。

例四：B公司以300万元的价格将其生产的产品销售给A公司，其销售成本为270万元，因此该内部固定资产交易实现的销售利润为30万元。A公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按300万元入账。假设A公司对该固定资产按3年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。该固定资产交易时间为2013年1月1日，本题为简化抵销处理，假定A公司该内部交易形成的固定资产按12个月计提折旧(A公司为B公司母公司，A公司企业所得税税率为15%，B公司所得税税率为25%)。有关抵销处理如下：

1. 与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：主营业务收入	300	
贷：主营业务成本		270
固定资产		30

2. 该固定资产当期多计提折旧额的抵销。该固定资产折旧年限为3年，原价为300万元，预计净残值为0，当年计提的折旧额为100万元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价计提的折旧额为90万元，当期多计提的折旧额为10万元，分别抵销管理费用和累计折旧。

借：累计折旧	10
贷：管理费用	10

3. 同时确认该固定资产可抵扣暂时性差异的递延所得税影响(30-10)×15%=3(万元)，其中，10万元为当年已在A公司所得税前扣除的金额。

借：递延所得税资产	3
贷：所得税费用	3

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少10万元，管理费用减少10万元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为90万元，当期计提的折旧费亦为90万元。■

(作者单位：北京理工大学)

责任编辑 刘黎静

