

# 合并财务报表中 涉及所得税调整的会计处理

郑 瑛

根据《企业会计准则——基本准则》的会计主体假设,合并财务报表除了空间范围外,与个别财务报表的会计要素和原则其实没有什么不同。所以,除了《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“合并财务报表准则”)主要规定了合并的范围和主要技术方法、程序外,其他会计准则的相关规定对合并财务报表均应全部适用。由于合并报表和所得税处理都是会计实务中相对复杂的业务,因此在合并报表中准确完整地计量确认反映企业集团整体的所得税资产、负债及所得税费用会更加复杂和困难,本文拟对此进行分析。

## 一、编制合并报表时涉及所得税调整的主要业务

一般情况下,所得税项目在个别报表中已做了处理,在合并报表中需要考虑的主要是进行了合并调整和抵销的资产或负债项目。根据合并财务报表准则,涉及所得税调整的主要业务一般有以下方面:

1、企业合并被购买方资产负债的入账价值与计税基础之间的差异

非同一控制下的企业控股合并中,根据《企业会计准则第20号——企业合并》规定,母公司在购买日编制合并资产负债表时,对于被购买方可辨认资产、负债应按合并中确定的公允价值列示,按照税法规定作为免税合并的情况下,公允价值与计税基础之间存在差额的,应按《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“所得税准则”)的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债,购买方合并成本大于(或小于)合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,确认为合并资产负债表中的商誉(或调整合并资产负债表中的盈余公积和未分配利润)。因此控股合并下,一方面个别报表中不按公允价值调整资产负债的账面价值,不存在暂时性差异,合并中确认的递延所得税资产和负债应在合并报表中列示,另一方面,这部分所得税资产和负债构成了购买方取得被购买方净资产的一部分,应作为商誉(或调整

的盈余公积和未分配利润)的组成部份。

2、合并时对子公司净利润的调整

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,投资企业在确认享有被投资企业净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。因调整子公司净利润而调整了合并报表的相关费用,以及资产、负债的账面价值,在免税合并的情况下,调整后账面价值与个别报表计税基础之间的暂时性差异的变动应确认递延所得税资产或负债,并同时调整合并利润表的所得税费用。

3、合并抵销的资产、负债项目

母子公司间的内部债权债务,在个别报表中,内部企业的一方反映为资产,另一方反映为负债,但从企业集团整体来看,并不能因此增加集团整体的资产和负债,在合并时需进行抵销处理。一般地,如果抵销双方税率一致,且双方所抵销的债权债务不出现差额,则合并抵销所形成的暂时性差异也正好借贷相抵,对合并利润表的所得税费用没有影响,否则,应在分别确定递延所得税资产与负债的同时,调整合并利润表的所得税费用。

4、含未实现内部交易损益的资产负债项目

《企业会计准则解释第1号》规定,企业在编制合并财务报表时,因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

由上所述,因抵销未实现内部销售损益形成的递延所得税资产和负债,如果交易或事项是直接计入所有者权益的,应调整合并资产负债表的所有者权益,属合并事项的,按上述1处理,否则应调整合并利润表的所得税费用。

5、抵销了计提减值准备的资产项目

在编制合并财务报表时,随着内部债权债务及含未实现销售损益的资产与负债的抵销,与此相联系的相关资产减值准备,坏账准备也需抵销,由此影响合并报表资产、负债账面价值与计税基础之间产生的暂时性差异,也应调整相关的递延所得税资产与负债。

## 二、合并报表编制时适用税率的确定

根据所得税准则,对递延所得税资产和负债,应当根据适用税法规定,按预期收回该资产或清偿该负债期间的适用所得税税率为基础确定。那么,当集团内部不同企业的适用税率不同,进行合并报表的所得税处理时,就应当分别不同资产、负债所属纳税主体的适用税率,按照所得税准则的规定确定递延所得税资产或负债。

## 三、编制合并报表的所得税处理举例分析

例1:A公司年初控股合并了B公司,以1 000万元对价拥有B公司60%的股份,符合免税合并条件。购买日B公司股东权益账面价值800万元,均为股本,可辨认资产、负债中除管理用固定资产及存货的公允价值各比账面价值高出100万元以外,其余资产负债的公允价值与账面价值相同,B公司按年折旧率10%计提折旧,存货当年对外出售80%。B公司当年账面净利润200万元。两公司适用所得税税率均为25%。为简化起见,假定B公司利润不分配。

按免税合并规定,该部分固定资产及存货计税基础等于B公司个别报表账面价值,无暂时性差异。A公司取得投资时固定资产及存货公允价值高于个别报表计税基础,应确认递延所得税负债 $200 \times 25\% = 50$ (万元),故此,合并商誉金额为 $1\ 000 - 1\ 000 \times 60\% + 50 = 450$ (万元)。

当年末,A公司根据取得投资时被投资单位可辨认资产的公允价值为基础调整B公司的净利润。固定资产应调增的折旧额为 $100 \times 10\% = 10$ (万元),存货应调增的成本为 $100 \times 80\% = 80$ (万元),共计调减利润90万元。被调减的净利90万元分别影响了合并固定资产及合并存货账面价值降低10万元及80万元,因此,合并时原对该资产确定的递延所得税负债50万元,应转回 $90 \times 25\% = 22.5$ (万元)。

B公司调整后的净利应为 $200 - (10 + 80 - 22.5) = 132.5$ (万元)。

合并调整及抵销分录如下(单位:万元)。

(1)借:固定资产	100
存货	100
贷:资本公积	200

该笔分录也可通过A公司的备查簿直接过入合并工作底稿。

(2)借:管理费用	10
营业成本	80
贷:固定资产——累计折旧	10
存货	80
借:递延所得税负债( $90 \times 25\%$ )	22.5
贷:所得税费用	22.5
(3)借:股本	800
资本公积	200
未分配利润	132.5
商誉	450
贷:长期股权投资( $1\ 000 + 132.5 \times 60\%$ )	1 079.5
少数股东权益[( $1\ 000 + 132.5$ ) $\times 40\%$ ]	453
递延所得税负债	50

例2:A公司某年末个别资产负债表中,应收账款1 000万元,其中500万元为当年向子公司B销售商品的应收货款,A公司个别报表共计提坏账准备100万元,其中对B公司应收账款计提坏账准备50万元。A公司销售该商品的销售成本400万元,该批购入商品B公司当年对外销售40%,当年末B公司对剩余存货计提了存货跌价准备30万元。A公司适用所得税税率为25%,B公司适用所得税税率为15%,假设税法规定税前可抵扣的坏账准备计提比例为1%,其他减值准备不能税前扣除。假设A、B企业预计未来有足够的应税所得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应税所得。

合并报表应抵销A公司的应收账款 $500 - 50 = 450$ (万元),B公司的应付账款500万元。A公司个别报表应收账款账面价值900万元( $1\ 000 - 100$ ),计税基础990万元( $1\ 000 - 1\ 000 \times 1\%$ ),确认暂时性差异90万元,合并抵销后,应收账款账面价值450万元,但计税基础依然为990万元,新增可抵扣暂时性差异450万元( $990 - 450 - 90$ ),同理,B企业个别报表账面价值与计税基础没有差异,因抵销了500万元集团内部往来款项新增与个别报表计税基础的应纳税暂时性差异500万元。因双方税率不同,应分别按各自相适应的税率确认相关的递延所得税资产及负债。

合并报表中,应抵销B公司存货中的未实现损益60万元[( $500 - 400$ ) $\times (1 - 40\%)$ ],而B公司计提的存货跌价准备30万元,从整个集团公司角度来看,抵销了未实现损益后的存货余额为240万元[( $500 \times (1 - 40\%) - 60$ )],低于可变现净值270万元[( $500 \times (1 - 40\%) - 30$ )],合并报表中应冲回计提的跌价准备。经上述未实现损益抵销事项,合并报表存货账面价值减少30万元( $60 - 30$ ),应按适用税率确认合并报表中的递延所得税。

当连续编制合并财务报表时,要注意除将上期资产减值损失中抵销的内部应收账款计提的坏账准备及未实现销售

损益的存货,对本期期初未分配利润的影响抵销外,相应调整的所得税费用对期初未分配利润的影响也应进行抵销。

合并抵销相关会计分录如下(单位:万元)。

(1) 借: 应付账款	500	
贷: 应收账款		500
借: 坏账准备	50	
贷: 资产减值损失		50
借: 递延所得税资产(450×25%)	112.5	
贷: 所得税费用		37.5
递延所得税负债(500×15%)		75

(2) 借: 营业收入	500	
贷: 营业成本		440
存货		60
借: 存货——存货跌价准备	30	
贷: 资产减值损失		30
借: 递延所得税资产(30×15%)	4.5	
贷: 所得税费用		4.5

(3) 假设第二年A公司又向B公司销售商品500万元,毛利不变,新增内部应收账款200万元,新增计提坏账准备20万元,B公司向A公司购入的商品至该年末累计对外销售60%,该年末计提存货跌价准备40万元,其他条件不变。则合并抵销相关会计分录如下:(单位:万元)。

借: 应付账款(500+200)	700	
贷: 应收账款		700
借: 坏账准备	50	
贷: 未分配利润——年初		50
借: 递延所得税资产	112.5	
贷: 未分配利润——年初		37.5
递延所得税负债		75
借: 坏账准备	20	
贷: 资产减值损失		20
借: 递延所得税资产(180×25%)	45	
贷: 所得税费用		15
递延所得税负债(200×15%)		30
借: 所得税费用	4.5	
资产减值损失		30
未分配利润——年初		25.5
贷: 营业成本		60
借: 营业收入	500	
贷: 营业成本		500
借: 营业成本 [(500+500) × 40% × 20%]	80	
贷: 存货		80
借: 存货——存货跌价准备	40	

贷: 资产减值损失	40
借: 递延所得税资产(40×15%)	6
贷: 所得税费用	6

例3: 母公司A于当年1月1日购入子公司B公开发行的三年期债券,面值1 000万元,名义利率10%,实际利率5%,购入价格1 136.16万元,利息每年末支付,本金到期支付,A公司作为可供出售金融资产持有,至当年末,该债券公允价值1 100万元,假设A、B两企业适用所得税税率均为25%。

母公司持有债券至年末摊余成本为:  $1\ 136.16 + 1\ 136.16 \times 5\% - 1\ 000 \times 10\% = 1\ 092.97$ (万元),因此,按照金融工具相关准则,母公司应计入资本公积贷方金额为  $1\ 100 - 1\ 092.97 = 7.03$ (万元)。母公司个别报表可供出售金融资产账面价值为1 100万元,按照《财政部、国家税务总局关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2007]80号)的规定,公允价值变动部分7.03万元应确认递延所得税负债  $7.03 \times 25\% = 1.76$ 万元,并计入资本公积。

子公司个别报表应付债券至年末摊余成本为:  $1\ 136.16 + 1\ 136.16 \times 5\% - 1\ 000 \times 10\% = 1\ 092.97$ (万元),按税法规定,不存在暂时性差异。

2007年末编制合并报表对该内部交易进行抵销时,由于可供出售金融资产和应付债券出现了差额7.03万元,该差额是母公司个别报表计入资本公积的公允价值变动金额,应抵销。由于抵销后合并报表可供出售金融资产账面金额为零,不再与个别报表的计税基础存在暂时性差异,应将个别报表中确认的递延所得税负债冲回。

合并抵销相关会计分录如下(单位:万元)。

借: 投资收益(1 136.16×5%)	56.81
贷: 财务费用	56.81
借: 应付债券	1 092.97
资本公积	7.03
贷: 可供出售金融资产	1 100
借: 递延所得税负债	1.76
贷: 资本公积——其他资本公积	1.76

(作者单位:浙江金华电业局)

责任编辑 武献杰

**更正:** 因编辑失误,第3期第27页、第28页和第30页分录中的“主营业务收入”和“主营业务成本”科目应为“营业收入”和“营业成本”科目。特此更正,并向读者、作者致歉!