

内部交易对合并会计报表的所得税影响

郑庆华 胡亚楠 徐峥

摘要：在编制合并会计报表时，应对集团的内部交易进行合并抵销处理。合并抵销使合并后资产和负债的账面价值和计税基础产生差异，应考虑对递延所得税所产生的影响并进行相应的处理。常见的内部交易包括与存货、固定资产、无形资产、使用权资产等相关的内部交易。本文通过相关案例，对集团合并报表层面因内部交易事项抵销处理所产生的递延所得税影响进行分析，并提出相应的处理。同时，对集团内部交易合并抵销的机理、规律、对企业绩效的影响以及存在的不合理之处进行了分析与总结。

关键词：合并会计报表；内部交易；递延所得税

中图分类号：F231.5 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)11-0052-05

一、集团内部交易在编制合并会计报表时对所得税的影响

(一) 与存货相关的内部交易对合并报表的所得税影响

与存货相关的内部交易是合并报表编制过程中最为常见的内部交易，可发生在母公司与子公司之间，也可发生在母公司与联营、合营企业之间。根据其交易流向的不同，又区分为顺流、逆流交易。根据发生主体及交易流向的不同，在合并抵销过程中有着不同的处理方式，对所得税也有着不同的影响。

1. 联营、合营企业内部交易对合并报表的所得税影响

联营企业和合营企业因为不受投资方控制，不应该纳入集团公司的合并范围，但因为母公司通过权益法核算，为了避免内部交易对自身份额部分产生的利润虚增，母公司与合营企业、联营企业之间发生的内部交易也应比照“一体性”要求，在母公司的报表中对虚增份额部分进行调整，因而产生了合并报表层面所得税影响问题。

(1) 联营企业与母公司之间产生的逆流交易

例1：甲公司为集团公司，除有10个子公司外，还有一个联营企业乙公司（甲公司持有乙公司20%股权）。乙公司2019年实现净利润为500万元，其中包含了将成本200万元的商品以300万元价格出售给甲公司形成的内部交易产生的利润100万元。假定不考虑其他因素（注，本文中如无特殊说明，所得税税率均为25%）。

甲公司在按照权益法确认应享有乙公司2019年净损益时，应将此内部交易产生的利润在确认时予以抵减，抵减后确认的“长期股权投资——损益调整”和“投资收益”为80万元。同时，在甲公司编制合并报表时，因该未实现内部交易体现在其持有存货的账面价值中，应在合并报表中确认“长期股权投资——损益调整”20万元，冲减存货20万元。

通过上述调整，在合并报表层面，长期股权投资的计税基础（即投资成本）与账面价值之间产生了暂时性差异，是否应确认所得税影响，应分为两种情况：①拟长期持有时，因暂时性差异不会转回，一般的做法是不确认所得税影响；②拟近期出售时，则应确认所得税影响。

作者简介：郑庆华，北京化工大学经济管理学院副教授，通讯作者；

胡亚楠，北京化工大学经济管理学院硕士研究生；

徐峥，苏亚金诚会计师事务所（特殊普通合伙）盐城分所正高级会计师，江苏省高端会计人才（第四期）。

调整后在合并报表层面的存货计税基础为300万元,而合并报表层面存货账面价值为280万元,形成可抵扣暂时性差异20万元(300 - 280),应该确认递延所得税资产金额=20×25%=5(万元)。

(2) 联营企业与母公司之间产生的顺流交易

例2: 甲公司为集团公司,除有10个子公司外,还持有联营企业乙公司20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。2019年12月8日,甲公司与乙公司达成销售协议,出售给乙公司一批商品,成本为300万元,不含增值税售价为500万元。乙公司将该批商品作为存货核算且至年末未对外售出。已知乙公司2019年实现净利润1000万元。

甲公司对乙公司采用权益法核算,在计算确认投资损益时,由于该内部交易虚增了母公司的利润,应冲减后分别确认“长期股权投资——损益调整”及“投资收益”160万元。同时,在合并报表中抵减“营业收入”100万元,“营业成本”60万元,差额计入“投资收益”40万元。对于上述调整,合并报表层面不产生暂时性差异,不考虑所得税影响。

2. 针对母子公司内部交易的抵销

对于母子公司的内部交易,在编制合并报表时应予以抵销。由于存货内部交易抵销后,合并资产负债表中的存货账面价值为交易发生前销售方存货的账面价值,而购进方的采购成本成为计税基础,所以只要销售方存在销售损益,内部交易抵销后,就一定会产生暂时性差异。对此,应该在合并报表层面确认所得税影响,从而影响合并利润表中的所得税费用。

(1) 不存在存货跌价准备时存货内部交易的抵销

如果子公司内部购入存货全部未销,或者部分已销部分未销,应将存货账面价值与计税基础之间产生的暂时性差异,确认所得税影响。若内部购入存货全部对外销售,说明存货的内部销售损益已全部实现,账面价值与计税基础之间不存在差异,也就不存在递延所得税的确认。

① 当年合并抵销时对递延所得税的影响

例3: 乙公司为甲公司的子公司。2019年10月19日,甲公司将成本80万元的商品作价100万元销售给乙公司。

情形一: 子公司购进的该商品本年全部未实现对外销售而形成年末存货,则存货中包含了未实现内部损益20万元。母公司在编制抵销分录时,应分别抵销营业收入100万元,营业成本80万元,存货20万元。合并抵销后,在合并资产负债表中存货账面价值为80万元,而其计税基础为100万元,产生可抵扣暂时性差异20万元。在确认所得税影响后,合并资产负债表中增加递延所得税资产5万元,合并利润表中增加所得税费用5万元。

情形二: 子公司购进的该商品本年末对外销售70%,产

生收入100万元,剩余30%形成子公司存货。应在合并报表层面抵销的存货未实现内部销售损益为6万元(20×30%)。抵销后合并报表层面的存货账面价值为94万元,而购进成本100万元形成计税基础,则暂时性差异金额=100 - 94=6(万元),应确认递延所得税资产1.5万元。

② 连续编制的情形下,应将上年已确认的损益类调整项目,包括所得税费用的调整结转至本年的“未分配利润——年初”。同时计算应保留的递延所得税资产或负债,于本年进行相应的补提或冲减。

例4: 接例3,假设母公司在第2年又对子公司销售了成本为120万元、售价为150万元的商品,销售毛利率为20%;至年末结存存货124万元,按照毛利率20%计算,其未实现内部销售利润为24.8万元。则2020年12月31日应保留的递延所得税资产为6.2万元(24.8×25%)。因上年度已确认递延所得税资产5万元,故应补确认递延所得税资产1.2万元。

(2) 存在存货跌价准备时存货内部交易的抵销

如果内部交易购入的存货计提了减值,在合并报表层面,应以存货净值确认相应的递延所得税。

例5: 接例3,至2019年年末,未实现对外销售的存货的可变现净值经测试为92万元,则子公司计提减值的金额=100 - 92=8(万元)。

① 当年合并抵销时,由于计提存货跌价准备8万元,应以未实现内部销售损益20万元扣除存货跌价准备的净额确认对递延所得税的影响。当年年末在合并报表层面应确认递延所得税资产3万元(12×25%)。

② 连续合并抵销时对递延所得税的影响

例6: 接例5,子公司2019年购进的存货在2020年均已实现对集团外销售,在结转销售成本的同时,结转了存货跌价准备8万元。假设2020年母公司又将一批商品销售给子公司,售价150万元,成本为120万元。至2020年年末,子公司尚有60%存货未对集团外销售,假设剩余存货的可变现净值经测试为80万元,应计提减值金额=剩余存货成本90万元-可变现净值80万元=10万元;由于上年购入的存货已全部实现对外销售,在合并报表层面应转出上年结转的递延所得税资产3万元;而本年购进部分年末产生可抵扣暂时性差异8万元(虚增存货30万元×60%-计提跌价准备10万元),在合并报表层面应确认递延所得税资产金额=8×25%=2(万元)。综上,在合并报表层面本年末应冲减递延所得税资产1万元(-3+2)。

(二) 固定资产内部交易对合并报表的所得税影响

集团内部固定资产交易属于常见业务,在编制合并报表时,也应将内部交易抵销,从而产生了固定资产账面价值与其计税基础之间的差异,在合并报表层面确认所得税影响与存

货内部交易有相似之处；但由于固定资产交易更复杂，因而在确认所得税影响时有其特殊性。

例7：乙公司为甲公司的子公司，2019年1月1日甲公司与乙公司达成销售协议，甲公司将生产的A设备以500万元的价格销售给乙公司，其成本为300万元。乙公司购入设备后用于生产，作为固定资产核算。乙公司的会计政策规定，该设备按5年计提折旧，预计净残值为零。假设本年按12个月计提折旧。不考虑其他因素。

情形一：交易当年，在合并报表层面，固定资产原账面净值400万元，在抵销未实现内部销售利润200万元和多计提的固定资产折旧40万元的差额后账面价值为240万元（400 - 200 + 40），而账面成本400万元作为计税基础，则暂时性差异金额 = 400 - 240 = 160（万元），应确认递延所得税资产金额 = 160 × 25% = 40（万元）。

情形二：2020年及以后直至清理的年度，在将涉及的损益类科目结转至“未分配利润——年初”的同时，冲减因计提折旧而抵减的递延所得税资产。每年将多提的折旧40万元予以抵销，在结转上年度确认的递延所得税资产的同时，冲减上年度递延所得税资产10万元。

（三）与无形资产相关的内部交易对合并报表的所得税影响

集团内部发生无形资产内部交易后，在编制合并报表时，应将内部交易形成的无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销，由此产生了暂时性差异。对此，应在合并报表层面确认所得税影响。

例8：2019年1月1日母公司将账面价值为4 000万元的土地使用权转让给子公司。转让价为4 180万元。子公司将取得的土地使用权按40年摊销，每年摊销额为104.5万元。该土地使用权原每年摊销额为100万元。在不考虑其他因素的情形下，2019年年末编制合并报表时，母公司转让土地使用权确认的资产处置收益为180万元，和子公司当年度多摊销的4.5万元，应在合并报表层面予以抵销。其结果是产生暂时性差异金额为175.5万元，确认递延所得税资产金额 = 175.5 × 25% = 43.875（万元）。

（四）集团内部租赁抵销对合并报表的所得税影响

企业集团内的一方经常将设备等资产出租给集团内的另一方。根据2018年修订后的《企业会计准则第21号——租赁》，出租人应将租赁分类为经营租赁或融资租赁分别处理；承租人不区分经营租赁或融资租赁，应将租赁资产作为使用权资产入账。而从集团公司角度看，不存在租赁业务，应将母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部租赁抵销，同时在合并报表层面考虑所得税影响。

例9：甲公司持有乙公司90%有表决权股份，形成母子公司。甲公司在2019年1月1日将管理用设备出租给子公司，租期2年，作为经营租赁，在每年年末收取租金200万元，每年计提折旧120万元。乙公司租入设备后也用于企业管理。假定不考虑其他因素。则甲、乙双方会计处理如下：

（1）甲公司（出租人）的会计处理

2019年年末收取租金时（单位：万元，下同）：

借：银行存款	200
贷：其他业务收入	200

同时计提折旧：

借：其他业务成本	120
贷：累计折旧	120

2020年业务处理同上。

（2）乙公司（承租人）的会计处理

乙公司将租入资产作为使用权资产入账，假设按折现率6%将租赁负债折现后的现值作为入账价值，则使用权资产入账价值 = 200 ÷ 1.06 + 200 ÷ 1.06² = 366.68（万元）。

乙公司2019年的会计处理：

①年初租入设备时，应借记“使用权资产”366.68万元和“租赁负债——未确认融资费用”33.32万元，贷记“租赁负债——应付租赁款”400万元。

②年末的会计处理是，支付租金200万元；确认利息22万元（366.68 × 6%）记入“财务费用”；按直线法计提折旧183.34万元（366.68 ÷ 2）记入“管理费用”。

乙公司个别报表层面所得税的影响分析：

从承租人角度看，本例租期2年，与资产相关的风险报酬没有转移，应认定为经营租赁，每年支付的200万元租赁费可以在税前扣除；但会计上，承租人计入本期费用为205.34万元（财务费用22万元 + 管理费用183.34万元），本期应调增应纳税所得额5.34万元，多交所得税1.33万元（5.34 × 25%）；因将来可以少交，应确认递延所得税资产1.33万元。

具体说来，由于2019年年末使用权资产账面价值183.34万元（366.68 - 183.34），而乙公司并未支付现金，使用权资产计税基础为零，产生应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债45.84万元（183.34 × 25%）。同时，由于租赁负债账面价值188.68万元（400 - 33.32 - 200 + 22），其计税基础为零（负债账面价值188.68 - 将来支付时可以抵扣金额188.68），产生可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产47.17万元（188.68 × 25%）。

乙公司的会计处理是，增加递延所得税资产47.17万元，增加递延所得税负债45.84万元，减少所得税费用1.33万元。

在个别报表层面，乙公司资产负债表中应列示递延所得



图7 中交建

税资产1.33万元(47.17 - 45.84),即将递延所得税资产和递延所得税负债以抵销后的净额列示。

乙公司2020年的会计处理是:支付租金200万元;确认利息11.32万元[(366.68 - 200+22) × 6%]记入“财务费用”;计提折旧183.34万元(366.68 ÷ 2)记入“管理费用”。

乙公司个别报表层面所得税的影响分析:

根据税法规定,2020年可以税前抵扣的金额为200万元,而会计上计入本期费用的金额为194.66万元(财务费用11.32+管理费用183.34),应调减应纳税所得额5.34万元(200 - 194.66),可以少交所得税1.33万元。

具体说来,由于年末使用权资产账面价值为0,租赁负债账面价值也为0,原确认的递延所得税应转平,即减少递延所得税负债45.84万元,增加所得税费用1.33万元,增加递延所得税资产47.17万元。

(3) 甲集团公司内部租赁抵销处理

① 2019年末编制合并报表时的抵销处理

从集团公司角度看,不存在租赁,应将使用权资产和租赁负债抵销;同时甲公司自用固定资产计提折旧应计入管理费用120万元,但从个别报表看,甲公司因出租业务增加其他业务收入200万元和其他业务成本120万元,乙公司增加财务费用22万元和增加管理费用183.34万元,应作相应的抵销。甲公司编制抵销分录如下:

借:营业收入	200
租赁负债(400 - 33.32 - 200+22)	188.68
贷:营业成本	120
财务费用	22
管理费用(183.34 - 120)	63.34
使用权资产(366.68 - 183.34)	183.34

合并报表层面,应转回已确认的递延所得税:

借:所得税费用	1.33
递延所得税负债	45.84
贷:递延所得税资产	47.17

② 2020年年末编制合并报表时的抵销处理

将内部交易中未实现内部交易损益抵销,调整期初未分配利润:

借:租赁负债	188.68
贷:未分配利润——年初	5.34
使用权资产	183.34
借:递延所得税负债	45.84
未分配利润——年初	1.33
贷:递延所得税资产	47.17

从集团公司角度看,甲公司自用固定资产计提折旧应计入管理费用120万元,但从个别报表看,甲公司因出租业务增加其他业务收入200万元和其他业务成本120万元,乙公司增加财务费用11.32万元和增加管理费用183.34万元,应作相应的抵销;同时,合并报表层面不存在使用权资产和租赁负债,应将个别报表中结转的使用权资产和租赁负债冲回。

借:营业收入	200
使用权资产(183.34 - 0)	183.34
贷:营业成本	120
财务费用	11.32
管理费用(183.34 - 120)	63.34
租赁负债(188.68 - 0)	188.68

合并报表层面,应抵销个别报表中转回的递延所得税,即借记“递延所得税资产”科目47.17万元,贷记“递延所得税负债”45.84万元和“所得税费用”科目1.33万元。

二、对确认递延所得税的几点认识

(一) 确认递延所得税的机理

现行所得税核算方法采用的是“资产负债表债务法”,其理论基础是决策有用观。这种观点认为,企业未来现金流越大,企业价值就越高。而资产的账面价值,代表了未来能够流入企业的现金流量;负债的账面价值代表了未来流出企业的现金流量。如果资产账面价值小于其计税基础,就意味着未来

可以少交所得税，相当于资产留下了，应确认为“递延所得税资产”；如果资产账面价值大于其计税基础，就意味着未来应多交所得税，相当于增加了负债，应确认“递延所得税负债”。

(二) 确认递延所得税资产和递延所得税负债会影响企业绩效

1. 合并报表层面确认递延所得税的规律

按照“资产负债表债务法”，递延所得税资产的确认源于可抵扣暂时性差异。在集团公司编制合并报表时，如果内部交易销售方以高于资产账面价值的价格出售资产（即赚了），内部交易抵销后，合并报表中的资产账面价值一定小于其计税基础，由此产生的可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产；若内部交易销售方以低于资产账面价值的价格出售资产（即亏了），内部交易抵销后，资产账面价值一定大于其计税基础，由此产生的应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债。这是合并报表层面确认所得税影响的规律。并由此判断，正常交易应该是“赚”多于“亏”，从而递延所得税资产确认的金额在一般情况下应多于递延所得税负债的金额，将提高企业集团绩效。

2. 确认递延所得税对公司业绩影响的分析

确认递延所得税，使得所得税费用发生增减变化，从而影响企业业绩。下面以万科企业股份有限公司（证券代码：000002，下称万科公司）为例，分析因确认递延所得税资产和递延所得税负债对公司业绩的影响。

例10：万科公司是主营房地产业务的上市公司，2018年12月31日合并资产负债表中资产总计为15 285.79亿元，2018年合并利润表中实现净利润492.72亿元。根据万科公司披露的“2018年度报告”整理出表1。

根据表1：2018年年末递延所得税资产为157.49亿元，年初为96.51亿元，递延所得税资产增加60.98亿元；2018年年末递延所得税负债为5.39亿元，年初递延所得税负债为10.31亿元，递延所得税负债减少4.92亿元。由此，整理出如下分录（单位：亿元）：

借：递延所得税资产	60.98
递延所得税负债	4.92
贷：所得税费用	63.58
其他综合收益、资本公积等	2.32

由此可见，由于递延所得税资产增加和递延所得税负债减少，使得所得税费用减少了63.58亿元，从而增加净利润63.58亿元，占合并净利润492.72亿元的12.9%，影响巨大。其中，因抵销内部交易产生可抵扣暂时性差异而确认的递延所得税资产，2018年年初为4.40亿元，年末为12.23亿元，递延所得税资产增加7.83亿元，使得合并利润表中所得税费用减

表1 万科公司递延所得税资产/负债和所得税费用情况表 单位：亿元人民币

项目	2018年12月31日	2018年1月1日	项目	2018年度
递延所得税资产	157.49	96.51	本年所得税费用	245.46
其中：未实现内部交易损益形成	12.23	4.40	递延所得税费用	-63.58
递延所得税负债	5.39	10.31	合计	181.88

少7.83亿元，占合并净利润的1.59%，影响很大。这说明，合并报表层面所得税影响的处理属于重大事项，必须认真对待。

(三) 确认递延所得税资产和递延所得税负债的不妥之处

1. 缺乏充足理论依据

递延所得税资产源于可抵扣暂时性，而可抵扣暂时性差异是通过比较账面价值和其相关的计税基础得到的。为了具有可比性，形成资产、负债账面价值的会计主体和形成资产、负债计税基础的纳税主体应该一致。但是，合并报表层面通过内部交易抵销产生的可抵扣暂时性差异，资产、负债的账面价值是以企业集团为会计主体，其计税基础是以购入资产的企业为纳税主体，两者并不一致。

2. 缺乏透明度

财务报告目标是利益相关者提供与决策相关的信息，如上所述，资产账面价值意味着未来现金流入，负债账面价值意味着未来现金流出。如果企业交易或者事项的发生时间与相关现金收支时间一致，就没有权责发生制、配比原则等一系列复杂的会计方法。可见，权责发生制是由于业务发生与现金收支不一致而产生的，其前提是最终应该有现金收支。但合并报表层面因内部交易抵销产生的递延所得税资产，是因编制合并报表而产生，是一种虚拟资产，难以理解，缺乏透明度。

3. 违背成本效益原则

合并报表编制非常复杂，尤其是合并报表层面的所得税处理。投入了很多的时间以及经济资源，计算出一些虚拟资产用于决策，有违成本效益原则。

4. 容易成为操纵业绩的工具

确认递延所得税资产和递延所得税负债，应该基于谨慎原则，不可高估资产或收益，不可低估负债和费用。但在实务中，某些企业出于操纵业绩的需要，通常尽可能多的确认递延所得税资产，而不确认递延所得税负债。在所有调节利润的手段中，调节递延所得税资产和负债是最直接的手段。因为调增收入，考虑所得税影响后，影响净利润是收入的75%；而通过调增递延所得税资产和调减递延所得税负债则是全额，因而应警惕其成为操纵业绩的工具。

责任编辑 武献杰