

注册会计师 会计 教材精讲班

专题：所得税会计相关的合并处理

一、所得税会计概述

二、内部应收款项相关的所得税会计的合并抵销处理（先抵期初、再抵差额）

（一）抵销个别报表中确认的递延所得税资产的期初数

借：年初未分配利润（期初坏账准备余额×所得税税率）

贷：递延所得税资产

（二）抵销个别报表中确认的递延所得税资产的期初数与期末数的差额

借：所得税费用（坏账准备增加额×所得税税率）

贷：递延所得税资产

或相反分录。

先抵期初，再抵差额

【教材例 27-53】甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有 1 700 万元为应收 A 公司账款，该应收账款账面余额为 1 800 万元，甲公司当年对其计提坏账准备 100 万元。A 公司本期个别资产负债表中列示有应付甲公司账款 1 800 万元。甲公司和 A 公司适用的所得税税率均为 25%。

抵销分录为：

借：应付账款	1 800
贷：应收账款	1 800
借：应收账款——坏账准备	100
贷：信用减值损失	100
借：所得税费用	25
贷：递延所得税资产	25

【例题】P 公司 2×19 年 12 月 31 日个别资产负债表中的内部应收账款为 475 万元，坏账准备余额为 25 万元。假定 P 公司 2×19 年系首次编制合并财务报表。P 公司 2×20 年 12 月 31 日个别资产负债表中的内部应收账款项目为 380 万元，坏账准备账户期末余额为 20 万元。P 公司适用的所得税税率为 25%。

2×19 年 12 月 31 日抵销分录为：

借：应付账款	500
贷：应收账款	500
借：应收账款——坏账准备	25
贷：信用减值损失	25
借：所得税费用	6.25
贷：递延所得税资产	6.25

2×20 年抵销分录为：

借：应付账款	400
贷：应收账款	400
借：应收账款——坏账准备	25
贷：年初未分配利润	25
借：信用减值损失	5
贷：应收账款——坏账准备	5

应抵销递延所得税资产余额=20×25%=5（万元）

借：年初未分配利润	6.25
贷：递延所得税资产	6.25
借：递延所得税资产	1.25
贷：所得税费用	1.25

三、内部交易存货相关所得税会计的合并处理

(一) 若内部存货未计提存货跌价准备

递延所得税资产的期末余额=期末存货中未实现内部销售利润(可抵扣暂时性差异)×所得税税率

【提示】若内部交易存货未计提存货跌价准备,期末可抵扣暂时性差异即为期末存货中未实现内部销售利润。

(二) 若内部存货已计提存货跌价准备

1. 确认本期合并财务报表中递延所得税资产期末余额(即列报金额)

递延所得税资产的期末余额=期末合并财务报表中存货可抵扣暂时性差异余额×所得税税率

合并财务报表中存货账面价值为站在合并财务报表角度期末结存存货的价值,即集团内部销售方(不是购货方)存货成本与可变现净值孰低的结果。

合并财务报表中存货计税基础为集团内部交易购货方期末结存存货的成本。

2. 调整合并财务报表中本期递延所得税资产(先调期初、再调差额)

本期期末递延所得税资产的调整金额=合并财务报表中递延所得税资产的期末余额-购货方个别财务报表中已确认的递延所得税资产期末余额

(1) 调整期初数

借：递延所得税资产

 贷：年初未分配利润

【注意】合并财务报表中期初递延所得税资产调整金额即为上期期末合并财务报表中递延所得税资产的调整金额。

(2) 调整期初期末差额

借：递延所得税资产

 贷：所得税费用

或作相反分录。

【提示】即使本期期末递延所得税资产的调整金额为零,为了保证合并报表中年初未分配利润合并数与上期期末未分配利润合并数相等,也要按照上述步骤调整。

【教材例 27-54】甲公司持有 A 公司 80% 的股权,是 A 公司的母公司。甲公司 20×1 年利润表列示的营业收入有 5000 万元,是当年向 A 公司销售产品取得的销售收入,该产品销售成本为 3500 万元。A 公司在 20×1 年将该批内部购进商品的 60% 实现对外销售,其销售收入为 3750 万元,销售成本为 3000 万元,并列示于其利润表中;该批商品的另外 40% 则形成 A 公司期末存货,即期末存货为 2000 万元,列示于 A 公司 20×1 年的资产负债表中。甲公司和 A 公司适用的企业所得税税率均为 25%。

抵销分录:

借：营业收入	5000
贷：营业成本	5000
借：营业成本	600 (1500×40%)
贷：存货	600

存货中未实现内部销售利润导致账面价值小于计税基础,应确认递延所得税资产=600×25%=150(万元)。

借：递延所得税资产	150
贷：所得税费用	150

【例题】P 公司和 S 公司均采用资产负债表债务法核算所得税,适用的所得税税率均为 25%。2×20 年 1 月 1 日,P 公司以银行存款购入 S 公司 80% 的股份,能够对 S 公司实施控制。2×20 年 S 公司从 P 公司购进 A 商品 400 件,购买价格为每件 2 万元(不含增值税,下同)。每件 A 商品的成本为 1.5 万元,未计提存货跌价准备。2×20 年 S 公司对外销售 A 商品 300 件,每件销售价格为 2.2 万元;2×20 年年末结存 A 商品 100 件。2×20 年 12 月 31 日,每件 A 商品可变现净值为 1.8 万元;S 公司对 A 商品计提存货跌价准备 20 万元。2×21 年 S 公司对外销售 A 商品 20 件,每件

销售价格为 1.8 万元。

2×21 年 12 月 31 日, S 公司年末存货中包括从 P 公司购进的 A 商品 80 件, A 商品每件可变现净值为 1.4 万元。S 公司个别财务报表中 A 商品存货跌价准备的期末余额为 48 万元。

要求: 编制 2×20 年和 2×21 年与存货有关的抵销分录或调整分录 (编制抵销分录时应考虑递延所得税的影响)。

【答案】

(1) 2×20 年抵销分录

①抵销内部存货交易中未实现的收入、成本和利润

借: 营业收入	800 (400×2)
贷: 营业成本	800
借: 营业成本	50
贷: 存货	50 [100×(2-1.5)]

②抵销计提的存货跌价准备

借: 存货——存货跌价准备	20
贷: 资产减值损失	20

③调整合并财务报表中递延所得税资产

2×20 年 12 月 31 日合并财务报表中结存存货成本=100×1.5=150 (万元), 可变现净值=100×1.8=180 (万元), 账面价值为 150 万元, 计税基础=100×2=200 (万元), 合并财务报表中应确认递延所得税资产=(200-150)×25%=12.5 (万元)。

因 S 公司个别财务报表中已确认递延所得税资产=20×25%=5 (万元), 所以合并财务报表中递延所得税资产调整金额=12.5-5=7.5 (万元)。

2×20 年合并财务报表中分录如下:

借: 递延所得税资产	7.5
贷: 所得税费用	7.5

(2) 2×21 年

①抵销期初存货中未实现内部销售利润

借: 年初未分配利润	50
贷: 营业成本	50

②抵销期末存货中未实现内部销售利润

借: 营业成本	40
贷: 存货	40 [80×(2-1.5)]

③抵销期初存货跌价准备

借: 存货——存货跌价准备	20
贷: 年初未分配利润	20

④抵销本期销售商品结转的存货跌价准备

借: 营业成本	4 (20/100×20)
贷: 存货——存货跌价准备	4

⑤调整本期存货跌价准备

2×21 年 12 月 31 日结存的存货中未实现内部销售利润为 40 万元, 存货跌价准备的期末余额为 48 万元, 期末存货跌价准备可抵销的余额为 40 万元, 本期应抵销的存货跌价准备=40-(20-4)=24 (万元)。

借: 存货——存货跌价准备	24
贷: 资产减值损失	24

⑥调整合并财务报表中递延所得税资产

2×21 年 12 月 31 日合并报表中结存存货成本=80×1.5=120 (万元), 可变现净值=80×1.4=112 (万元), 账面价值为 112 万元, 计税基础=80×2=160 (万元), 合并报表中应确认递延所得税资产余额=(160-112)×25%=12 (万元)。因 S 公司个别报表中已确认递延所得税资产=48×25%=12 (万元), 期末合并报表递延所得税资产期末数调整金额=12-12=0。

应编制调整分录如下:

先调期初数

借：递延所得税资产	7.5
贷：年初未分配利润	7.5
再调期初、期末数的差额	
借：所得税费用	7.5
贷：递延所得税资产	7.5