

注册会计师 会计 教材精讲班

四、内部交易固定资产等相关所得税会计的合并处理

(一) 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固定资产可抵扣暂时性差异余额×所得税税率
合并财务报表中固定资产账面价值为集团内部销售方(不是购货方)期末固定资产的账面价值
合并财务报表中固定资产计税基础为集团内部购货方期末按税法规定确定的账面价值。

(二) 调整合并财务报表中本期递延所得税资产

本期递延所得税资产期末调整金额=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。

如果考试涉及此项内容,应该假定会计上固定资产折旧方法、年限和残值与税法一致且不考虑减值,在这种情况下,可抵扣暂时性差异余额即为期末固定资产中未实现利润,即交易时存在的未实现利润减去已通过折旧实现的部分。

【教材例 27-55】A 公司和 B 公司同为甲公司控制下的子公司。A 公司于 20×1 年 1 月 1 日,将自己生产的产品销售给 B 公司作为固定资产使用,A 公司销售该产品的销售收入为 1680 万元,销售成本为 1200 万元。B 公司以 1680 万元的价格作为该固定资产的原价入账。B 公司购买的该固定资产用于公司的销售业务,该固定资产属于不需要安装的固定资产,当月投入使用,其折旧年限为 4 年,预计净残值为 0。B 公司对该固定资产确定的折旧年限和预计净残值与税法规定一致。为简化合并处理,假定该内部交易固定资产在交易当年按 12 个月计提折旧。

甲公司在编制合并财务报表时,应当进行如下抵销处理:

借: 营业收入 1680

贷: 营业成本 1200

 固定资产——原价 480

借: 固定资产——累计折旧 120

 贷: 销售费用 120

20×1 年 12 月 31 日固定资产中未实现内部销售利润=480-120=360(万元),应确认递延所得税资产=360×25%=90(万元)。

借: 递延所得税资产 90

 贷: 所得税费用 90

账面价值=1200-1200/4=900(万元)

计税基础=1680-1680/4=1260(万元)

可抵扣暂时性差异=1260-900=360(万元)

【补充】

20×2 年 12 月 31 日

借: 年初未分配利润 480

 贷: 固定资产——原价 480

借：固定资产——累计折旧	120
贷：年初未分配利润	120
借：固定资产——累计折旧	120
贷：销售费用	120

20×2年12月31日固定资产中未实现内部销售利润=480-240=240(万元)，应确认递延所得税资产=240×25%=60(万元)。

借：递延所得税资产	90
贷：年初未分配利润	90
借：所得税费用	30
贷：递延所得税资产	30

账面价值=1200-1200/4×2=600(万元)

计税基础=1680-1680/4×2=840(万元)

可抵扣暂时性差异=840-600=240(万元)