

第十节 所得税会计相关的合并处理

1	非同一控制下企业合并的子公司在购买日可辨认资产、负债的公允价值和账面价值的差额	确认递延所得税资产或递延所得税负债的对应科目是 资本公积 。
2	在合并报表中，抵销有关资产（应收项目、存货、固定资产等）减值涉及的所得税抵销问题	实际是抵销个别报表因计提减值而确认的递延所得税资产。
3	内部商品交易 抵销处理中的所得税会计处理问题	考虑的是资产计税基础和账面价值的差异。
4	母子公司 所得税税率不一致 情况下的特殊考虑	应按抵销内部利润的主体适用税率计算确定应抵销的递延所得税资产/负债。

经典例题

【综合题】20×7年12月31日，甲公司以20 000万元购入乙公司60%的股权，假定属于非同一控制下的企业合并。20×8年12月，甲公司向乙公司销售一批商品，不含增值税的销售价格为1 000万元，销售成本为800万元，货款至年末尚未收到，计提坏账准备30万元；乙公司购入商品当年未出售，年末计提存货跌价准备10万元。

20×9年，乙公司将上年所购商品全部出售，在结转营业成本的同时结转存货跌价准备，并向甲公司支付了全部货款（假定不考虑增值税因素）。甲公司适用的所得税税率为25%，乙公司适用的所得税税率为15%。

要求：计算编制20×8年合并财务报表时，应确认的递延所得税资产或递延所得税负债为多少？

解析：

（1）甲公司因抵销未实现内部利润而确认递延所得税资产=200×25%=50（万元）

（2）甲公司抵销因计提坏账而确认的递延所得税资产=30×25%=7.5（万元）

（3）乙公司抵销因计提存货跌价准备而确认的递延所得税资产=10×15%=1.5（万元）

新增递延所得税资产为41万元（50-7.5-1.5）

第十一节 合并现金流量表的编制

一、母公司与子公司、子公司 相互之间 当期以 现金投资 或 收购股权 增加的投资所产生的现金流量应当抵销。	
（1）当母公司从子公司中购买其持有的其他企业的股票时： 借：投资支付的现金（母） 贷：收回投资收到的现金	（2）在母公司对子公司投资的情况下： 借：投资支付的现金（母） 贷：吸收投资收到的现金
二、母公司与子公司、子公司 相互之间 当期取得 投资收益 收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。	
借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 贷：取得投资收益收到的现金	
三、母公司与子公司、子公司 相互之间 以 现金结算 债权与债务 所产生的现金流量应当抵销。	
（1）在 现金结算的债权与债务 属于母公司与子公司、子公司 相互之间 内部销售商品和提供劳务所产生的情况下： 借：购买商品、接受劳务支付的现金 贷：销售商品、提供劳务收到的现金	（2）在 现金结算的债权与债务 属于内部往来所产生的情况下： 借：支付其他与经营活动有关的现金 贷：收到其他与经营活动有关的现金
四、母公司与子公司、子公司 相互之间 当期 销售商品 所产生的现金流量应当抵销。	
（1）母公司与子公司、子公司 相互之间 当期 销售商品 没有形成 固定资产、在建工程、无形资产 等资产的情况下：	（2）在母公司与子公司、子公司 相互之间 当期 销售商品 形成 固定资产、工程物资、在建工程、无形资产 等资产的情况下：

借：购买商品、接受劳务支付的现金 贷：销售商品、提供劳务收到的现金	借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 贷：销售商品、提供劳务收到的现金
--------------------------------------	---

五、母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额
--

六、母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

将取得子公司所支付的现金扣除子公司持有的现金及现金等价物后的净额，在有关投资活动类的“取得子公司及其他营业单位所支付的现金”项目反映，如为负数，在有关投资活动类的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映。

子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物小于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后的净额在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目反映，应编制的抵销分录为：

借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额
 贷：年初现金及现金等价物余额

子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物大于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后的净额在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映，应编制的抵销分录为：借记“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目和“收到其他与投资活动有关的现金”项目，贷记“年初现金及现金等价物余额”项目。

本章小结

