



石家莊鐵道大學
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

合并财务报表

所得税会计相关的合并处理

主讲：李素英

目录

- 一、所得税会计概述
- 二、内部**应收款项**相关所得税
会计的合并处理
- 三、内部交易**存货**相关所得税
会计的合并处理
- 四、内部交易**固定资产**相关所得税
会计的合并处理

一、所得税会计概述

- 在编制合并财务报表时，由于需要对企业集团内部交易进行合并抵销处理，由此可能导致在合并财务报表中反映的资产、负债账面价值与其计税基础不一致，存在着差异。
- 为了使合并财务报表全面反映所得税相关的影响，特别是当期所负担的所得税费用的情况，应当进行所得税会计核算。
- 母公司在进行合并处理时，**应站在企业集团的角度，在计算确定资产、负债的账面价值与计税基础差异的基础上，确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。**

二、内部应收款项相关所得税会计的合并处理

- 在编制合并财务报表时，随着内部债权债务的抵销，也必须将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。
- 通过对其进行合并抵消处理后，合并财务报表中该内部应收账款已不存在，由内部应收账款账面价值与计税基础之间的差异形成的暂时性差异也不能存在。
- 在编制合并财务报表时，对持有该集团内部应收款项的企业因该暂时性差异确认的递延所得税资产就需要进行抵销处理。 例1

- **例1：** 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1700万元为应收A公司账款，该应收账款账面余额为1800万元，甲公司当年对其计提坏账准备100万元。甲公司所得税率25%。
- **要求：** 请做出甲公司编制合并报表时的合并处理。

- 例1 分析：
- 1. 将内部应收账款与应付账款相互抵销
- 借：应付账款 1800（账面余额）
- 贷：应收账款 1800
- 2. 将内部应收账款计提的坏账准备抵销
- 借：应收账款——坏账准备100
- 贷：资产减值损失 100
- 3. 将甲公司对内部应收账款计提坏账准备导致暂时性差异确认的递延所得税资产（ $100 \times 25\% = 25$ ）予以抵销
- 借：所得税费用——递延所得税费用25
- 贷：递延所得税资产 25

三、内部交易存货相关所得税会计的合并处理



在线开放课程

- 对于内部商品交易形成的存货，从持有该存货企业来说，假定不考虑计提资产减值损失，其取得成本就是该资产的账面价值，这其中包括销售企业因该销售所实现的收益，这一取得成本也就是计税基础。由于所得税是以独立的法人实体为对象计征的，这一计税基础也是合并财务报表中该存货的计税基础，此时，账面价值等于计税基础，不存在暂时性差异。

三、内部交易存货相关所得税会计的合并处理

- 但在编制合并财务报表过程中随着内部商品交易所形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销，合并资产负债表所反映的存货价值是以原来内部销售企业该商品的销售成本列示的，不包含未实现内部销售损益。由此导致在合并资产负债表中列示的存货价值与持有该存货企业的计税基础不一致，存在着暂时性差异。
- 这一暂时性差异的金额就是编制合并财务报表时所抵销的未实现内部销售损益的金额。
- 从合并财务报表编制来说，站在企业集团角度，对于这一暂时性差异，必须确认递延所得税资产或递延所得税负债。

- **例2:** 甲公司持有A公司80%的股权，是A公司的母公司。甲公司2014年利润表列示的**营业收入**中有**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4400万元**。期末，A公司的该批存货**全部未售出集团外**，存货5000万元列示于A公司2014年的个别资产负债表中。甲公司和A公司的所得税率均为25%。
- **要求:** 请做出甲公司编制合并财务报表时与存货相关的合并抵销处理。

- 例2分析：
- 1. 将内部销售收入与内部销售成本及存货价值中包含的未实现内部销售利润抵销
- 借：营业收入 5000
- 贷：营业成本 4400
- 存货 600
- 2. 确认因编制合并财务报表导致的存货账面价值与其计税基础之间产生可抵扣暂时性差异，相关的递延所得税资产
- 借：递延所得税资产 150 (600*25%)
- 贷：所得税费用——递延所得税费用 150

企业集团角度：

存货成本：4400

存货计税基础：5000万元

四、内部交易固定资产相关所得税 会计的合并处理



在线开放课程

- 对于内部交易形成的固定资产，从持有该固定资产的企业来说，假定不考虑计提资产减值损失，其取得成本就是该固定资产的账面价值，这其中包括销售企业因该销售所实现的收益，这一账面价值等于计税基础，不存在暂时性差异。

四、内部交易固定资产相关所得税 会计的合并处理

- 但在编制合并财务报表时，随着内部交易所形成的固定资产价值中包含的未实现内部销售损益的抵销，合并资产负债表所反映的该固定资产价值不包含这一未实现内部销售损益。站在企业集团的角度，在合并资产负债表中所示的固定资产价值与其计税基础不一致，存在着暂时性差异。
- 这一暂时性差异的金额就是编制合并财务报表时所抵销的未实现内部销售损益的数额。
- 从合并财务报表来说，对于这一暂时性差异，在编制合并财务报表时必须确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

- **例3:** A公司和B公司均为甲公司控制下的子公司。A公司于2014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公司购入该固定资产不需安装，管理部门当月投入使用，折旧年限4年，预计净残值零。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。所得税率为25%。
- **要求:** 做出2014年甲公司编制合并财务报表时，做出的与固定资产有关的抵销处理。

- 例3分析：
- 1. 将该内部交易固定资产相关销售收入与销售成本及原价中包含的未实现内部销售利润予以抵销
- 借：营业收入 1680
- 贷：营业成本 1200
- 固定资产 480
- 2. 将当年计提的折旧费用和累计折旧中包含的未实现内部销售损益的金额抵销
- 借：累计折旧 120 (480/4)
- 贷：管理费用 120

- 例3分析：
- 3. 确认因编制合并财务报表导致的内部交易固定资产账面价值与其计税基础之间暂时性差异相关的递延所得税资产
- 合并报表中固定资产的**账面价值**=1200成本-300折旧=900；
- 合并报表中固定资产的**计税基础**=1680成本-420折旧=1260；
- **产生可抵扣暂时性差异**： 360
- 借：递延所得税资产 90 (360*25%)
- 贷：所得税费用 90

小结

- **1. 所得税会计概述**
- 为了使合并财务报表全面反映所得税相关的影响，特别是当期所负担的所得税费用的情况，应当进行所得税会计核算。
- 母公司在进行合并处理时，**应站在企业集团的角度，计算确定资产、负债的账面价值与计税基础之间的差异，确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。**

小结

- 2.内部应收款项相关所得税会计的合并处理
- (1) 将内部应收账款与应付账款相互抵销
- 借：应付账款
- 贷：应收账款
- (2) 将内部应收账款计提的坏账准备抵销
- 借：应收账款——坏账准备
- 贷：资产减值损失
- (3) 将甲公司对内部应收账款计提坏账准备导致暂时性差异确认的递延所得税资产予以抵销
- 借：所得税费用——递延所得税费用
- 贷：递延所得税资产

小结

- 3.内部交易**存货相关所得税会计**的合并处理
- (1) 将内部销售收入与内部销售成本及存货价值中包含的未实现内部销售利润**抵销**
- 借：营业收入
- 贷：营业成本
- 存货
- (2) **确认**因编制合并财务报表导致的存货账面价值与其计税基础之间的暂时性差异相关的递延所得税资产
- 借：递延所得税资产
- 贷：所得税费用——递延所得税费用

小结

- 4.内部交易**固定资产相关所得税会计的合并处理**
 - (1) 将该内部交易**固定资产相关销售收入**与**销售成本及原价中包含的未实现内部销售利润抵销**
 - 借：营业收入
 - 贷：营业成本
 - 固定资产
 - (2) 将当年计提的**折旧和累计折旧中包含的未实现内部销售损益的金额抵销**
 - 借：累计折旧
 - 贷：管理费用等

小结

- (3) 确认因编制合并财务报表导致的内部交易固定资产账面价值与其计税基础之间暂时性差异相关的递延所得税资产
- 计算合并报表中固定资产的**账面价值**与合并报表中固定资产的**计税基础**，比较，找到**暂时性差异**，确认在合并财务报表中递延所得税的影响
- 借：递延所得税资产
- 贷：所得税费用

END