

递延所得税调整分录编制思路

邓亦文(教授)

(湖南涉外经济学院商学院 长沙 410205)

【摘要】合并财务报表工作底稿中有关递延所得税调整分录的编制是个难点,如不解开这一症结,就会妨碍合并财务报表编制工作的开展。本文以实例的形式,结合所得税会计的基本原理,阐述了递延所得税调整分录的编制思路,以期对广大财会人员有所裨益。

【关键词】合并财务报表 递延所得税 调整分录

企业集团内母子公司之间、子公司相互之间因销售商品等会形成存货或固定资产,母公司在编制整个企业集团合并财务报表工作底稿时,涉及内部交易资产(存货、固定资产)相关递延所得税(递延所得税资产、递延所得税负债)调整分录的编制问题。对于这一问题,许多财会人员感到非常棘手。为此,笔者在本文中通过列举实例,理性地分析了这一调整分录的编制过程,旨在为广大财会人员正确地编制合并财务报表提供参考。

一、内部交易存货相关递延所得税调整分录的编制

企业集团内部发生存货购销交易,如果购买方至报告期末尚未将该批存货售出企业集团,则母公司在编制合并财务报表工作底稿时,除抵销内部存货交易未实现的销售利润(或销售亏损)外,还需比较该批存货报告期末的账面价值与其期末的计税基础,看其是产生可抵扣暂时性差异还是应纳税暂时性差异及它们对未来所得税的影响,应在合并财务报表中予以确认,需要编制相关递延所得税的调整分录。现举例分析如下:

例1:2011年10月,某企业集团的母公司将成本为630万元的甲库存商品以700万元的价格出售给其一子公司,该子公司将购入的甲库存商品作为存货核算。2011年末,该子公司未将这批存货售出企业集团。2012年末,该子公司仍未将这批存货售出企业集团。假设母、子公司适用的所得税税率均为25%,预计未来期间也不会发生改变,母、子公司均符合递延所得税资产与递延所得税负债确认的条件,其他资料略。

要求:为母公司分别作出2011年度、2012年度编制合并财务报表工作底稿时应编制的内部交易存货相关递延所得税的调整分录(金额单位:元)。

1. 2011年度。要为母公司作出2011年度编制合并财务报表工作底稿时应编制的内部交易存货相关递延所得税的调整分录,首先就得编制交易当年企业集团内销售方(母公司)利润表中该笔销售业务的未实现销售利润以及购货方(子公司)

资产负债表中年末该批存货成本中包含的未实现销售利润的抵销分录。借:营业收入7 000 000;贷:营业成本6 300 000,存货700 000。

然后,再编制内部交易存货相关递延所得税的调整分录。我们发现,随着内部交易存货未实现销售利润的抵销,调低了该批存货在合并资产负债表中的报告价值,因此,从合并财务报表的角度来看,该批存货年末的账面价值=6 300 000(元),该批存货年末的计税基础=该批存货未来期间可予税前扣除的金额=7 000 000(元)。显然,该批存货年末的账面价值小于计税基础,因而该批存货在本年产生了可抵扣暂时性差异700 000元。

由题设条件,企业集团符合递延所得税资产确认的条件,所以,应将可抵扣暂时性差异对未来所得税的影响在合并财务报表中确认为“递延所得税资产”项目175 000元(700 000×25%)。编制调整分录如下:借:递延所得税资产175 000;贷:所得税费用175 000。

2. 2012年度。要为母公司作出2012年度编制合并财务报表工作底稿时应编制的内部交易存货相关递延所得税的调整分录,首先就得继续抵销上年内部存货交易未实现销售利润对年初未分配利润的影响,以及年末存货价值中包含的未实现内部销售利润(2012年末,子公司仍未将该批存货售出企业集团)。编制抵销分录为:借:未分配利润——年初700 000;贷:存货700 000。

然后,考虑到上年编制的内部存货交易相关递延所得税的调整分录既未登入母公司的账簿,又未登入子公司的账簿,只是为了编制合并财务报表的需要,在工作底稿中进行了登记,所以,本年仍继续调整上年度在合并财务报表中确认的“递延所得税资产”项目,即借记“递延所得税资产”项目,但贷方在本年不能再是“所得税费用”项目了,因上年贷记“所得税费用”项目,在合并利润表中是减少了所得税费用,从而增加了“净利润”项目,最终增加了所有者权益变动表中的年末“未

分配利润”项目。因此,本年编制的继续调整上年度递延所得税的调整分录应为:借:递延所得税资产 175 000;贷:未分配利润——年初 175 000。

最后,分析内部交易的存货本年递延所得税是否发生变化。我们可以通过比较该批存货本年产生的可抵扣暂时性差异与该批存货上年产生的可抵扣暂时性差异的大小来判断。因2012年末子公司该批存货的账面价值仍为6 300 000元,年末的计税基础仍为7 000 000元,故该批存货在本年产生的可抵扣暂时性差异与上年相同(700 000元),没有发生什么变化,从而导致在合并财务报表中确认的“递延所得税资产”项目也没有发生变化。因此,不存在调增或调减“递延所得税资产”项目数据的问题。

例2:承例1资料,只是假设在2012年该子公司将这批存货中的60%另加12%的毛利售出了企业集团。要求同例1。

1. 2011年度母公司编制的内部交易存货相关递延所得税的调整分录同例1,此处略。

2. 2012年度。

首先,要继续抵销上年内部存货交易未实现销售利润对年初未分配利润的影响。编制抵销分录为:借:未分配利润——年初 700 000;贷:营业成本 700 000。

然后,要抵销年末存货成本中包含的未实现内部销售利润。编制抵销分录为:借:营业成本 280 000;贷:存货 280 000 (40%×700 000)。

最后,调整内部交易存货相关的递延所得税。

(1)继续调整上年内部交易存货相关的递延所得税(分析参见前文相关内容)。编制调整分录为:借:递延所得税资产 175 000;贷:未分配利润——年初 175 000。

(2)分析内部交易存货本年递延所得税是否发生变化。从合并财务报表的角度来看,子公司该批存货年末的账面价值=40%×6 300 000=2 520 000(元),该批存货年末的计税基础=40%×7 000 000=2 800 000(元),显然,该批存货在本年产生的可抵扣暂时性差异为280 000元(2 800 000-2 520 000)。而上年该批存货产生的可抵扣暂时性差异为700 000元(分析参见前文相关内容),可见,该批存货本年产生的可抵扣暂时性差异比上年减少了420 000元(700 000-280 000),从而导致在合并财务报表中确认的“递延所得税资产”项目也相应地减少了105 000元(420 000×25%)。

因此,需编制调整分录如下:借:所得税费用 105 000;贷:递延所得税资产 105 000。该笔调整分录也可以理解为,随着子公司60%的该批存货本年售出企业集团,该批存货上年在合并财务报表中确认的“递延所得税资产”项目应相应转销60%,转销的金额为105 000元(60%×175 000)。

如将上述(1)、(2)两笔调整分录进行合并,可得:借:递延所得税资产 70 000,所得税费用 105 000;贷:未分配利润——年初 175 000。

上笔合并调整分录中借方的“递延所得税资产”项目

70 000元,也正好等于该批存货本年产生的可抵扣暂时性差异280 000元在合并财务报表中所应确认的“递延所得税资产”项目的金额(280 000×25%=70 000元),两者起到了相互验证的作用。

例3:承例1资料,只是假设2012年企业集团的母公司又向该子公司销售甲库存商品一批,销售价款520万元,销售成本468万元,母公司本年的销售毛利率与上年相同。2012年该子公司实现集团外销售收入1 142.40万元,销售成本为1 020万元(子公司采用先进先出法结转存货的销售成本)。要求同例1。

1. 2011年度母公司编制的内部交易存货相关递延所得税的调整分录同例1,此处略。

2. 2012年度。

首先,要继续抵销上年内部存货交易未实现销售利润对年初未分配利润的影响。编制抵销分录为:借:未分配利润——年初 700 000;贷:营业成本 700 000。

其次,要抵销本年度的内部销售交易。编制抵销分录为:借:营业收入 5 200 000;贷:营业成本 5 200 000。

再次,要抵销年末存货成本中包含的未实现内部销售利润。母公司本年度的销售毛利率=(520-468)/520×100%=母公司上年度的销售毛利率=(700-630)/700×100%=10%,故年末存货成本中包含的未实现内部销售利润抵销的金额=10%×(700+520-1 020)=20(万元)。编制抵销分录为:借:营业成本 200 000;贷:存货 200 000。

最后,调整与内部交易存货相关的递延所得税。

(1)继续调整上年内部交易存货相关的递延所得税(分析参见前文相关内容)。编制调整分录为:借:递延所得税资产 175 000;贷:未分配利润——年初 175 000。

(2)分析内部交易存货本年递延所得税是否发生变化。由题设条件可知,2012年该子公司实现了对企业集团外的销售,采用先进先出法结转的存货销售成本为1 020万元。可以看出该销售成本的构成是,上年购入的存货占700万元、本年购入的存货占320万元。随着上年购入的这批存货本年对集团外销售,其上年产生的可抵扣暂时性差异700 000元也随之消失,因此,需要转销上年这批存货因产生可抵扣暂时性差异在合并财务报表中所确认的“递延所得税资产”项目。编制调整分录如下:借:所得税费用 175 000;贷:递延所得税资产 175 000。

同时,由于该子公司本年存货的销售成本构成中包含了本年购入的存货成本320万元,说明尚有本年购入的存货形成了年末库存,其成本为200万元(520-320)。从合并财务报表的角度来看,子公司2012年末剩下这批存货的账面价值为180万元(200万元-抵销金额20万元),其年末计税基础为200万元,因而子公司剩下的这批存货在本年产生了可抵扣暂时性差异20万元。由题设条件,企业集团符合递延所得税资产确认的条件,所以,应将该可抵扣暂时性差异对未来所得

税的影响在合并财务报表中确认为“递延所得税资产”项目50 000元(200 000×25%)。编制调整分录如下:借:递延所得税资产50 000;贷:所得税费用50 000。

如将上述三笔调整分录进行合并,可得:借:递延所得税资产50 000,所得税费用125 000;贷:未分配利润——年初175 000。

二、内部交易固定资产相关递延所得税调整分录的编制

与前述企业集团内部发生的存货购销交易一样,对于内部固定资产交易,本年及以后连续的年度母公司在编制合并财务报表工作底稿时,除抵销内部交易固定资产期末原价中包含的未实现销售利润(或销售亏损)以及该固定资产多计提的折旧外,还需从合并财务报表的角度比较该内部交易固定资产期末的账面价值与其计税基础。所不同的是,固定资产折旧因素对固定资产期末的账面价值与计税基础也会产生影响,由此确定的可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异对未来所得税的影响,需要在合并财务报表工作底稿中编制相关递延所得税的调整分录。现举例分析如下:

例4:2011年9月末,某企业集团的母公司将其生产的一台成本为10万元的机器产品,以14万元的售价出售给其子公司,子公司购入后将其作为管理用固定资产使用,预计使用8年,采用年限平均法计提折旧,不考虑预计净残值,税法对该固定资产预计使用年限、折旧方法等的规定与会计相同。假定母、子公司适用的所得税税率均为25%,预计未来期间也不会发生改变,母、子公司均符合递延所得税资产与递延所得税负债确认的条件,同时还假定母公司的应交所得税在2012年尚未缴纳。其他资料略。

要求:为母公司分别作出2011年度、2012年度编制合并财务报表工作底稿时应编制的内部交易固定资产相关递延所得税的调整分录(金额单位:元)。

1. 2011年。要为母公司编制内部交易固定资产相关递延所得税的调整分录,首先就得抵销交易当年企业集团内销售方(母公司)利润表中该笔销售业务的未实现销售利润以及购货方(子公司)资产负债表中年末该项固定资产原价中包含的未实现销售利润。编制抵销分录:借:营业收入140 000;贷:营业成本100 000,固定资产——原价40 000。

然后,抵销内部交易固定资产当年多计提的折旧(40 000/8×3/12=1 250元)。编制抵销分录:借:固定资产——累计折旧1 250;贷:管理费用1 250。

最后,分析调整内部交易固定资产相关的递延所得税。内部交易固定资产未实现销售利润的抵销以及其当年多提折旧的抵销,调低了该项固定资产在合并资产负债表中的报告价值。因此,从合并财务报表的角度来看,子公司该项固定资产年末的账面价值=100 000-1 000 008×312=96 875(元),该项固定资产年末的计税基础=140 000-140 000/8×3/12=135 625(元)。显然,该项固定资产年末的账面价值小于其年末的计税基础,因而该项固定资产在本年产生了可抵扣暂时性差异

38 750元(135 625-96 875)。由题设条件,企业集团符合递延所得税资产确认的条件,所以,应将可抵扣暂时性差异对未来所得税的影响在合并财务报表中确认“递延所得税资产”项目9 687.50元(38 750×25%)。编制调整分录:借:递延所得税资产9 687.50;贷:所得税费用9 687.50。

2. 2012年。要为母公司编制内部交易固定资产相关递延所得税的调整分录,首先,就得继续抵销上年内部固定资产交易未实现销售利润对年初未分配利润的影响以及年末固定资产原价中包含的未实现内部销售利润。编制抵销分录:借:未分配利润——年初40 000;贷:固定资产——原价40 000。

然后,继续抵销内部交易固定资产上年多计提的折旧1 250元以及本年多计提的折旧5 000元(40 000/8×1)。编制抵销分录:借:固定资产——累计折旧6 250;贷:未分配利润——年初1 250,管理费用5 000。

最后,调整与内部交易固定资产相关的递延所得税。

(1)继续调整上年内部交易固定资产相关的递延所得税(分析参见前文相关内容)。编制调整分录为:借:递延所得税资产9 687.50;贷:未分配利润——年初9 687.50。

(2)分析内部交易固定资产本年递延所得税是否发生变化。从合并财务报表的角度来看,子公司该项固定资产年末的账面价值=100 000-100 000/8×3/12-100 000/8×1=84 375(元),该项固定资产年末的计税基础=140 000-140 000/8×3/12-140 000/8×1=118 125(元)。显然,该项固定资产在本年产生的可抵扣暂时性差异为33 750元(118 125-84 375)。而上年该项固定资产产生的可抵扣暂时性差异为38 750元(分析参见前文相关内容),可见,该项固定资产本年产生的可抵扣暂时性差异比上年减少了5 000元(38 750-33 750),从而导致在合并财务报表中确认的“递延所得税资产”项目也相应地减少了1 250元(5 000×25%)。因此,需编制调整分录如下:借:所得税费用1 250;贷:递延所得税资产1 250。该笔调整分录也可以理解为,随着该项固定资产每年折旧(磨损价值)的计提,该项固定资产将逐渐离开企业集团,其第一年形成的递延所得税资产也将逐渐转回。

如将上述(1)、(2)两笔调整分录进行合并,可得:借:递延所得税资产8 437.50,所得税费用1 250;贷:未分配利润——年初9 687.50。

上笔合并调整分录中借方的“递延所得税资产”项目8 437.50元,也正好等于该项固定资产本年产生的可抵扣暂时性差异33 750元在合并财务报表中所应确认的“递延所得税资产”项目的金额(33 750×25%=8 437.50元),两者起到了相互验证的作用。

【注】本文系教育部人文社会科学研究规划基金项目(批准号:12YJA630024)的阶段性研究成果。

主要参考文献

刘永泽,傅荣主编.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2012