

# 合并递延所得税处理解析

黄申 钱娟萍

(浙江财经大学会计学院 杭州 310018)

**【摘要】**当集团内有未实现损益时,通常会产生产合并递延所得税项目。本文以内部存货与固定资产交易为例,介绍了合并抵销分录的具体构成,解析了合并财务报表附注中“期初余额+本期增加-本期减少=期末余额”会计等式的不相等原因以及调整方法。

**【关键词】**合并财务报表 递延所得税 恒等关系

对于合并递延所得税,其实务处理关键在于两点,一是合并抵销分录的编制,二是附注中“期初余额+本期增加-本期减少=期末余额”关系的确立。本文将以内存货交易、内部固定资产交易为例,对其进行介绍与解析。

## 一、内部存货交易

如果集团内部交易价格是公允的,则会因可能存在期末未实现损益而产生合并递延所得税。对其会计处理,《企业会计准则解释第1号》给予了明确解答:“企业在编制合并财务报表时,因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。”

假定某企业集团:内部销售价格NS为1 000元、销售成本NC为800元,则内部损益 $\Delta$ 为200元;内部购买方将其作为存货管理,购入当年未能实现对外销售,假定两公司适用的企业所得税税率T均为25%。

1. 合并抵销分录介绍。在内部交易当年,母公司在编制合并财务报表工作底稿时需要做两笔抵销分录。

针对内部交易本身及其未实现损益对双方的影响进行抵销处理:

借:营业收入	1 000(NS)	
贷:营业成本	800(NC)	
存货	200( $\Delta$ )	①

此时合并资产负债表中,存货价值为800元。由于其计税基础为1 000元,于是产生了200元可抵扣暂时性差异。对此,应调整递延所得税资产与所得税费用项目:

借:递延所得税资产	50( $\Delta \times T$ )	
贷:所得税费用	50( $\Delta \times T$ )	②

此后的会计期间,会有两种情况:

第一种情况,前期内部交易损益本期依然未对外实现,此时抵销分录只需将当期内部交易抵销分录中的损益类项目换成“未分配利润——期初”即可。

针对前期未实现损益,抵销其对销售方利润与购买方存货成本的影响:

借:未分配利润——期初	200( $\Delta$ )	
贷:存货	200( $\Delta$ )	③

对存货账面价值小于计税基础的差异,调整递延所得税资产与期初未分配利润:

借:递延所得税资产	50( $\Delta \times T$ )	
贷:未分配利润——期初	50( $\Delta \times T$ )	④

第二种情况,前期内部交易损益已在本期对外实现,此时也要做两笔合并抵销分录。

对前期未实现损益的本期实现,调整其对销售成本与销售方期初利润的影响:

借:未分配利润——期初	200( $\Delta$ )	
贷:营业成本	200( $\Delta$ )	⑤

存货实际销售后,调整其账面价值与计税基础的差异对本期的影响:

借:所得税费用	50( $\Delta \times T$ )	
贷:未分配利润——期初	50( $\Delta \times T$ )	⑥

2. 附注中的恒等关系。资产负债表项目都有“期初余额+本期增加-本期减少=期末余额”恒等关系。对于单户会计报表项目,该关系可直接从账簿中获得,但对合并财务报表而言则不是。一般认为,只要将所有纳入合并范围的会计报表项目相加,再考虑了抵销分录之后就会获得上述恒等关系,其实不然。以存货为例,假定集团内部仅有这1 000元存货,则纳入合并范围的单户会计处理中仅有一笔成本结转分录:

借:主营业务成本	1 000	
贷:库存商品	1 000	

于是,单户报表中的存货项目有“期初余额1 000+0-1 000=

0”的恒等关系。但合并抵销分录中不涉及存货项目,则合并财务报表中存货项目则是“期初余额800(合并报表上期期末数)+0-1 000(购买方销售成本结转数)≠0(合并报表期末数)”,其间有200元的差异。而该不等关系也在“递延所得税”项目中存在。递延所得税资产期初数为上期期末的50,本期合并抵销分录中不涉及该项目,则其公式结果为“期初余额50+本期增加0-本期减少0≠期末余额0”,其间差异为50。

究其原因:合并抵销分录仅考虑了会计报表之结果,而未考虑其变化形成过程。对于销售方而言,单户报表会从确认收入与成本结转两方面考虑,而且会计分录均涉及借贷方,但合并抵销分录仅考虑了结果准确而未考虑过程反映,因此导致了以下差异:抵销营业成本时未考虑存货差异,调整所得税费用时未考虑递延所得税资产差异。将合并抵销分录中的疏漏补充,则有如下结果:存货附注等式关系为“期初800+本期增加0-本期减少800(1 000-200)=期末0”,递延所得税资产则为“期初50+本期增加0-本期减少50(50)=0”。也许有读者注意到了,这里在本期减少方面增加了50减少了200,是否会导致其他项目的不成立?答案是否定的。这里的差异150,恰好是⑤、⑥两笔抵销分录之结果150,是内部交易未实现损益在本期实现的部分,恰好是间接计算的“未分配利润”中的150。

## 二、内部固定资产交易

若仅从合并抵销分录数量来讲,内部固定资产交易较存货交易要复杂,因其涉及原价、累计折旧两方面,且净值变动是分期实现的,影响到多个会计期间。但就递延所得税资产而言,其在附注中的恒等关系却是自然成立的,因为其价值变动是在多个期间逐渐实现的。

假定:内部销售价格NS为1 000万元、内部成本NC为800万元,则内部损益 $\Delta$ 为200万元,企业适用的所得税税率T为25%。内部购买方将该资产作为管理部门固定资产使用,假定会计与税法均对该固定资产采用直线法计提折旧,折旧期限Y为5年。为简化会计处理,我们假定内部交易时点为12月,这样在交易当年就不必计提折旧。

1. 合并抵销分录介绍。针对内部交易本身及其未实现损益,母公司应进行抵销:

借:营业收入 1 000(NS)  
贷:营业成本 800(NC)  
    固定资产——原价 200( $\Delta$ ) ①

合并财务报表中固定资产原价为800万元、计税基础为1 000万元,针对产生的200万元可抵扣暂时性差异,应调整递延所得税资产与所得税费用:

借:递延所得税资产 50( $\Delta \times T$ )  
贷:所得税费用 50( $\Delta \times T$ ) ②

与存货内部交易不同,内部固定资产交易未实现损益不会在次年全部对外实现,除非处置或报废等特殊情况出现。因此,其合并抵销分录通常有如下四笔:

(1)固定资产原价中未实现损益,抵销其对交易双方在本期的影响:

借:未分配利润——期初 200( $\Delta$ )  
贷:固定资产——原价 200( $\Delta$ ) ③

(2)同时,确认上述差异在递延所得税资产、所得税费用方面的影响:

借:递延所得税资产 50( $\Delta \times T$ )  
贷:所得税费用 50( $\Delta \times T$ ) ④

(3)内部交易损益通过折旧在当期实现了40万元(200/5),抵销其影响:

借:固定资产——累计折旧 40( $\Delta/Y$ )  
贷:管理费用 40( $\Delta/Y$ ) ⑤

(4)同时,确认该影响在递延所得税资产与所得税费用方面的影响:

借:所得税费用 10( $\Delta/Y \times T$ )  
贷:递延所得税资产 10( $\Delta/Y \times T$ ) ⑥

抵销分录③~⑥在折旧期满或处置之前都要编制。而在折旧第二年至期满或处置前,需要对前期已提折旧中内部交易损益已实现部分影响进行抵销处理:

借:固定资产——累计折旧 40( $\Delta/Y$ )  
贷:未分配利润——期初 40( $\Delta/Y$ ) ⑦

同时,确认该抵销分录⑦对递延所得税资产与所得税费用的影响:

借:所得税费用 10( $\Delta/Y \times T$ )  
贷:递延所得税资产 10( $\Delta/Y \times T$ ) ⑧

2. 附注中的恒等关系。因内部固定资产交易损益随折旧而逐渐实现,故不存在内部存货交易中需补充调整的情况,其折旧在第一年报表附注中的数据可根据上述分录得出。

(1)“递延所得税资产”:可根据抵销分录④和⑥得出:“期初余额0+本期增加50-本期减少10=期末余额40”。

(2)“固定资产——原价”可根据购买方分录及抵销分录③得出:“期初余额1 000+本期增加0-本期减少200=期末余额800”。

(3)假定固定资产净残值为0,则“固定资产——累计折旧”也可根据购买方分录及抵销分录⑤得出:“期初余额0+本期增加200(1 000/5)-本期减少40=期末余额160”。在连续编制的后续折旧年度里,“递延所得税资产”与“固定资产——累计折旧”数据每期均会不同,但前后各期均能衔接上。

说明:①其他内部交易类似问题解决,均可参照上述分析。②非全资子公司逆销时,依母公司理论要按持股比例抵销,此时,只需将上述所有分录金额乘以母公司控股比例即可。由于我国采用了实体理论,不区分内部交易方向,内部交易未实现损益一律由母公司承担,故本文未对其加以探讨。

## 主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010