

合并报表时递延所得税抵销的简便方法

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】合并财务报表中的递延所得税处理,一直是个难点问题。注会教材对该问题的某些方面阐述过于繁琐,而某些方面又并未涉及,给初学者造成不少困扰。本文以案例的形式,阐述其核算的简便方法。

【关键词】合并报表 内部交易 所得税 可抵扣暂时性差异 递延所得税资产

所得税核算由于涉及所得税会计准则与企业所得税法内容的交叉,原本就是一个难点问题,而合并报表中的涉税问题,更是难上加难。目前的注会教材对此问题的某些方面阐述得过于繁琐,而对某些方面又根本未曾涉及。本文结合案例,具体说明合并报表中的递延所得税核算简捷方法。

一、内部交易形成的存货发生减值时,如何简便确定合并报表中应抵销的递延所得税?

目前的注会教材只阐述了内部交易形成的存货如何抵销递延所得税,未涉及发生减值时的会计处理。对此笔者的思路是:当内部交易形成的存货发生减值时,首先要比较合并报表中该存货的账面价值与计税基础,确定合并报表中应有的递延所得税余额。然后将其与个别报表中该项交易原先确认的递延所得税余额比较,由此确定合并报表中应抵销的递延所得税余额。

解决该问题还有一个更简便的方法:①当内部生产成本<可变现净值<内部购买成本时,由于合并报表中内部交易形成的存货,其计税基础是内部购买成本,账面价值为内部生产成本,形成的可抵扣暂时性差异实质为存货成本中包含的未实现内部交易利润,而原先个别报表中确认的可抵扣暂时性差异为内部购买成本与可变现净值之间的差额,因此在合并报表中应抵销的递延所得税就是可变现净值与内部生产成本之间的差额形成的。②当可变现净值<内部生产成本<内部购买成本时,由于合并报表中需要确认的可抵扣暂时性差异与个别报表中原先确认的可抵扣暂时性差异金额相等,因此在合并报表中不再需要对个别报表中原先确认的递延所得税资产进行调整,维持原金额即可。

举例说明如下:

例1:甲公司拥有乙公司70%的有表决权股份,能够控制乙公司财务和经营政策。2013年10月20日,甲公司

从乙公司购入B产品400件,购买价格为每件2万元,价款已支付,乙公司B产品的生产成本为每件1.6万元。2013年甲公司将上述B产品对外销售300件,每件销售价格为2.4万元。2013年12月31日,甲公司结存的B产品可变现净值为170万元。企业适用的所得税税率为25%(下同)。

分析:由于甲公司能够控制乙公司,故它们之间的内部商品交易必须抵销。

(1)常规处理思路:当B产品的可变现净值170万元高于内部生产成本160万元(100×1.6)时,站在合并报表角度,B产品没有发生减值,因此要将个别报表中计提的30万元存货跌价准备抵销。

另外从合并报表层面,这100件B产品的计税基础为200万元,账面价值为内部生产成本160万元,形成了40万元的可抵扣暂时性差异,需确认递延所得税资产10万元($40 \times 25\%$),将其与乙公司个别报表中原确认的递延所得税资产7.5万元($30 \times 25\%$)比较,需要增加确认递延所得税资产2.5万元($10 - 7.5$)。

(2)简便方法:因为内部生产成本160万元<可变现净值170万元<内部购买成本200万元,在合并报表中需增加确认的递延所得税资产为2.5万元 $[(170 - 160) \times 25\%]$ 。

抵销分录如下:借:营业收入800(400×2);贷:营业成本760($300 \times 2 + 100 \times 1.6$),存货40。借:存货——存货跌价准备30;贷:资产减值损失30。借:递延所得税资产2.5;贷:所得税费用2.5。

例2:假定上例中其他条件不变,只是结存B产品的可变现净值变为140万元。

(1)常规处理思路:当B产品的可变现净值140万元低于内部生产成本160万元时,站在合并报表角度,B产品发生了20万元的减值,因此要将个别报表中多计提的40万元($200 - 140 - 20$)存货跌价准备抵销。另外从合并报表层面,这100件B产品的计税基础为200万元,账面价值

为可变现净值140万元,形成了60万元的可抵扣暂时性差异,需确认递延所得税资产15万元($60 \times 25\%$),正好与乙公司原个别报表中确认的递延所得税资产相等,在合并报表中不需要再调整。

(2)简便方法:因为可变现净值140万元<内部生产成本160万元<内部购买成本200万元,合并报表层面的账面价值与计税基础与个别报表相同,不需再对个别报表中原确认的递延所得税进行调整。

相关抵销分录与例1中的前两个分录相同。

二、内部交易形成的固定资产,有无简便方法计算其在合并报表中形成的递延所得税?

目前的注会教材对此内容阐述得比较详细,甚至是有些啰嗦,整体思路与前个问题基本相同。事实上对该问题有个简便的处理方法:假定内部交易形成的固定资产,其会计折旧年限、折旧方法、净残值都与税法规定相同,在某一个时点固定资产价值中包含的未实现内部交易利润,就是合并报表层面应确认的可抵扣暂时性差异,根据该金额相应确认该时点递延所得税资产的余额就行,不需再去比较固定资产账面价值与计税基础之间的差异。而由于该项内部交易,个别报表中不存在暂时性差异,合并报表中需要抵销的递延所得税直接依据该未实现内部交易利润确认即可。

举例说明如下:

例3:甲公司为丙公司的母公司。2013年9月10日,甲公司将自己生产的产品销售给丙公司作为管理用固定资产,该产品的销售收入为900万元,销售成本为600万元。该固定资产不需安装,当月投入使用,折旧年限为5年,预计净残值为零。假定会计折旧方法、折旧年限、预计净残值与税法规定相同。

(1)常规处理思路:对于母子公司间发生的该项固定资产交易,应抵销固定资产原价中包含的未实现内部交易利润300万元($900-600$),以及当年由此多计提的折旧费用15万元($300 \div 5 \div 12 \times 3$)。另外,由于合并报表层面认可的固定资产账面价值与计税基础不一致,因此应确认相应递延所得税。

合并报表中该项固定资产的账面价值为570万元($600-600 \div 5 \div 12 \times 3$),计税基础为855万元($900-900 \div 5 \div 12 \times 3$),两者的差额285万元就是合并报表中应确认的可抵扣暂时性差异,由此确认递延所得税资产71.25万元($285 \times 25\%$)。

(2)简便方法:事实上,这个285万元,也就是期末该项固定资产价值中包含的未实现内部交易利润($300-15$)。这个数据可以直接计算得出,不需再通过比较账面价值与计税基础的差额得到。下一年度编制抵销分录时,合并报表中年末递延所得税资产余额应为56.25万元

[$(300-15-300 \div 5) \times 25\%$],相应调减15万元($71.25-56.25$),当然也可以直接依据当期固定资产价值中减少的未实现内部交易利润计算得出($60 \times 25\%$)。

抵销分录如下:①2013年:借:营业收入900;贷:营业成本600,固定资产——原价300。借:固定资产——累计折旧15;贷:管理费用15。借:递延所得税资产71.25;贷:所得税费用71.25。②2014年:借:年初未分配利润300;贷:固定资产——原价300。借:固定资产——累计折旧15;贷:年初未分配利润15。借:递延所得税资产71.25;贷:年初未分配利润71.25。借:固定资产——累计折旧60($300 \div 5$);贷:管理费用60。借:所得税费用15($71.25-56.25$);贷:递延所得税资产15。

三、连续编制合并报表时,如何简便抵销内部交易形成的债权导致的递延所得税资产?

目前的注会教材只对当期内部应收款项相关所得税的合并抵销问题进行了阐述,而对连续年度编制合并报表时的所得税处理并未涉及。对此,笔者的看法是:首先明确合并报表中不认可内部债权,自然不存在相关的坏账准备及递延所得税资产,因此连续编制合并报表时,应将上年个别报表中计提的递延所得税资产继续抵销,调整其对年初未分配利润的影响。然后将个别报表中当年由内部债权变动引起的递延所得税资产变动相应抵销,即:个别报表中递延所得税资产调增,抵销分录中则冲销;个别报表中递延所得税资产调减,抵销分录中则转回。

例4:甲公司是A公司的母公司,2013年末甲公司应收账款余额中有300万元为应收A公司账款,相应坏账准备为20万元,其中年初坏账准备余额为16万元、本年补提4万元。

分析:由于甲公司与A公司为一个整体,合并报表中不应确认内部债权,在个别报表中为内部债权计提的16万元坏账准备自然就不存在,由此产生的4万元递延所得税资产当然也要抵销。

在连续年度编制合并报表时,要将上年个别报表中计提的递延所得税资产对合并报表年初未分配利润的影响抵销,并冲销当年个别报表中因内部债权变动引起的1万元($4 \times 25\%$)递延所得税资产增减变动额。

抵销分录如下:借:应付账款300;贷:应收账款300。借:应收账款——坏账准备16;贷:年初未分配利润16。借:年初未分配利润4($16 \times 25\%$);贷:递延所得税资产4。借:应收账款——坏账准备4;贷:资产减值损失4。借:所得税费用1($4 \times 25\%$);贷:递延所得税资产1。

主要参考文献

中国注册会计师协会.2013年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计.北京:中国财政经济出版社,2013