

合并会计报表中所得税的会计处理会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/536/2021_2022__E5_90_88_E5_B9_B6_E4_BC_9A_E8_c74_536578.htm 《企业所得税暂行条例》（以下简称《暂行条例》）及实施细则规定：“经批准实行合并缴纳企业所得税的集团母公司及其汇总纳税的成员企业，一律实行‘统一计算、分级管理、就地预缴、集中清缴’的汇总纳税办法。”在这一规定下，成员企业应分别计算本企业每一纳税年度的应缴所得税并按60%的比例预缴企业所得税，母公司年度终了应在成员企业年度企业所得税纳税申报表的基础上合并计算年度应纳所得税，因而在合并利润表上填列的是合并缴纳的所得税。那么母公司年终对因内部销售商品、固定资产和无形资产引起的未实现内部销售利润在成员企业已计所得税费并预交的情况下，应如何统一计算所得税以及对纳入合并范围的成员企业间内部交易形成的内部利润对企业集团所得税的影响额又应如何编制合并会计报表抵销分录呢？《合并会计报表暂行规定》对我国合并会计报表的编制作了比较详细的规范，但合并报表中所得税的会计处理比较复杂，本文将针对此问题作以下探讨。

一、内部销售商品形成未实现内部销售利润的所得税处理问题

企业集团内部销售商品，购买企业本期内未实现对外销售而形成期末存货（含销售企业的销售毛利即未实现内部销售利润）时，销售企业根据收入确认条件将集团内部销售作为收入确认并计算毛利及所得税费用；但《合并会计报表暂行规定》规定，该交易从企业集团整体来看内部销售商品形成期末存货实际上相当于一个企业内部物资调拨活动，既不会实现利

润，也不会增加商品的价值，只有在对外销售时才确认为企业集团收入并计算销售利润。因而母公司在统一计算应纳税所得税时，应将未实现内部销售利润作应纳税时间差异处理，采用纳税影响会计法将其递延至该商品对外销售实现利润后再将其转回。通过上述分析，交易当期母公司在编制合并会计报表时应将母公司已递延而销售企业纳入所得税费用并缴纳的未实现内部销售利润对企业集团所得税影响额予以抵销。在连续编制合并会计报表情况下，母公司应将上期销售商品形成的未实现内部销售利润涉及的所得税影响金额对本期期初未分配利润的影响予以抵销，因存货属流动资产，在正常情况下上期商品本期应对外销售，因而在编制抵销分录时上期内部购进的存货包含的未实现内部销售利润视为在本期实现利润，将上期母公司递延的未实现内部销售利润对所得税的影响额在本期期初转回。现举例说明：例1：某子公司2001年向母公司销售A商品200万元，成本150万元，销售毛利率为25%，母公司本期末对外销售，全部形成期末存货，假设母公司当年合并利润为1200万元，除未实现内部销售利润外无其他调整事项。2002年该子公司销售A商品300万元给母公司，成本230万元。2002年母公司A商品全部对外销售，无期末存货。假定双方所得税税率为33%。根据题意作以下分析及会计处理：1. 2001年内部销售商品形成的未实现内部销售利润的所得税计算和抵销分录的编制。（1）未实现内部销售利润对母公司统一计算企业集团所得税的影响：子公司分别纳税情况下所得税费用及应纳所得税16.5万元 $[(200 - 150) \times 33\%]$ ；母公司统一计算所得税时企业集团的应纳所得税379.5万元 $\{ [1200 - (200 - 150)] \times 33\% \}$ ；未实现

内部销售利润对企业集团所得税的影响额（递延税款贷方）16.5万元〔（200 - 150）× 33%〕；母公司统一计算所得税时企业集团合并所得税费用396万元（379.5 + 16.5）；母公司编制企业集团所得税分录分别为：借：所得税 396 贷：应交税金 379.5 递延税款 16.5 子公司编制单独纳税的所得税分录为：借：所得税 16.5 贷：应交税金 16.5（2）母公司编制合并会计报表抵销分录：借：递延税款 16.5 贷：所得税 16.5

2. 2002年因内部销售商品全部对外销售而使未实现内部销售利润得以实现，因此只须抵销上期因内部销售商品形成的未实现内部销售利润而使子公司单独纳税多缴所得税对本期期初未分配利润的影响。会计分录为：借：所得税 16.5 贷：期初未分配利润 16.5

二、内部销售固定资产、无形资产形成未实现内部销售利润的所得税处理问题 企业集团内部销售固定资产、无形资产，购买企业作固定资产、无形资产使用时，销售企业将高于或低于账面价值的部分确认为当期损益并单独计算所得税，而购买企业以支付的价款（含未实现内部销售利润）计提折旧费，从企业集团整体来看，销售企业确认的损益通过购买企业计提折旧费或摊销无形资产冲回。因此，母公司在内部交易当期统一计算所得税时，应将销售企业确认的损益作时间性差异处理，如销售价款高于账面价值为应纳税时间性差异，销售价款低于账面价值为抵减时间性差异，采用纳税影响法将其递延至购买企业计提折旧费或摊销无形资产视同内部销售利润实现时转回。通过上述分析，交易当期母公司在编制合并会计报表时应将销售企业在单独纳税时多交的企业集团已递延的所得税进行抵销。在连续编制合并会计报表的情况下，由于该固定资产、无形资产仍为购买企

业所使用，首先将以前会计期间内部固定资产、无形资产交易确认损益即未实现内部销售利润涉及的多交所得税对期初未分配利润的影响予以抵销（该金额为每期初“递延税款”的余额），然后将本期母公司统一计算所得税时因购买企业计提折旧或摊销无形资产视同未实现内部销售利润实现转回的所得税进行抵销。现举例说明：例2：2001年12月20日乙子公司将原值600万元，已提折旧300万元，尚可使用4年的设备以500万元出售给丙子公司，丙公司采用直线法计提折旧。假定母公司当年合并利润为1000万元，除未实现内部销售利润外无其他纳税调整事项，双方所得税率均为33%。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com