

合并财务报表中所得税的调整问题注册税务师考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/538/2021\\_2022\\_\\_E5\\_90\\_88\\_E5\\_B9\\_B6\\_E8\\_B4\\_A2\\_E5\\_c46\\_538733.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/538/2021_2022__E5_90_88_E5_B9_B6_E8_B4_A2_E5_c46_538733.htm)

一、同一控制下企业合并的所得税调整 按照企业会计准则的规定，同一控制下的企业合并，长期股权投资应以取得时享有被投资企业净资产账面价值的份额作为初始投资成本；支付合并对价的资产或负债的账面价值与长期股权投资初始投资成本的差额，应调整资本公积，资本公积的余额不足冲减的，冲减留存收益。企业合并时，如果支付对价的资产或负债的账面价值与其计税基础相同，则长期股权投资的计税基础应为支付对价的资产或负债的账面价值。长期股权投资账面价值与计税基础的差异，属于暂时性差异，应采用适当的税率在合并方个别财务报表中确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整相应的资本公积或留存收益项目。企业在编制合并财务报表时，由于长期股权投资的账面价值与享有的子公司净资产账面价值的份额相同，可以直接抵销，没有差异，因此也不需要调整合并财务报表的相关所得税项目。

二、非同一控制下企业合并子公司可辨认净资产公允价值变动的所得税调整 按照企业会计准则的规定，非同一控制下的企业合并，长期股权投资应以支付合并对价的资产或负债的公允价值作为初始投资成本，因此长期股权投资的账面价值与计税基础相同，合并时合并方的个别财务报表一般不需要进行所得税调整。但是，按照企业会计准则的规定，在编制合并财务报表时，子公司个别财务报表应以母公司投资时可辨认净资产公允价值为基础进行持续计量，需要首先将子公司可辨认净资产的

账面价值调整为公允价值，然后进行抵销合并。在将子公司可辨认净资产的账面价值调整为公允价值以后，子公司可辨认资产、负债的账面价值与计税基础不一致，将产生暂时性差异，需要确认递延所得税资产或递延所得税负债。调整时要注意两个问题：（1）子公司可辨认净资产公允价值应为调整递延所得税资产或递延所得税负债后的公允价值，而不仅仅是直接调整可辨认资产或负债公允价值与账面价值差额后的公允价值。（2）从合并财务报表的角度看，子公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额无论是确认为资本公积还是留存收益，最终都是要抵销的，对合并财务报表没有影响；然而从子公司个别报表来看，确认资本公积或留存收益对其可辨认净资产公允价值的构成有所不同。确认为资本公积的依据是将其视为资产评估增值。资产评估增值后，资产处置或负债偿还导致以后各期净利润将发生相应变动，需要调整子公司以母公司投资时可辨认净资产公允价值以及作为基础持续计量的净利润。然而，在增值的资产全部处置或负债全部偿还后，子公司可辨认净资产公允价值等于账面价值的情况下，导致公允价值构成与账面价值的构成不同。确认为留存收益的依据是在增值的资产处置或负债偿还后，要相应调整净利润，减少留存收益，可使其会计处理保持前后一贯性。[例1]20×7年12月31日，甲公司以20000万元购入乙公司60%的股权，属于非同一控制下的企业合并。20×7年12月31日，乙公司可辨认净资产的账面价值为30000万元，假定各项资产、负债的账面价值与计税基础相同。评估后，存货价值增值，账面价值为4000万元，公允价值为5000万元。其他资产、负债的账面价值与公允价值相同。甲、乙公司适用

的所得税税率均为25%。根据以上资料，可以看出，合并日乙公司存货的计税基础为4000万元，调整后的账面价值（即公允价值）为5000万元，应纳税暂时性差异为1000万元，据此，应确认递延所得税负债250万元。调整后，乙公司可辨认净资产公允价值为30750万元（ $30000 + 1000 - 250$ ）。合并日，甲公司编制的调整和抵销分录为：（1）合并日乙公司可辨认净资产账面价值与公允价值差额的调整分录（为了简化举例，子公司净资产不再分项目列示，单位：万元，下同）借：存货 1000 贷：净资产 1000 借：净资产 250 贷：递延所得税负债 250（2）合并日甲公司投资与乙公司净资产的抵销分录借：净资产 30750 商誉（ $20000 - 30750 \times 60\%$ ） 1550 贷：长期股权投资 20000 少数股东权益（ $30750 \times 40\%$ ） 12300 [例2]续上例。假定乙公司 $20 \times 8$ 年度营业收入为40000万元，营业成本为27000万元，管理费用为5000万元，利润总额为8000万元，所得税费用为2000万元（与当年利润总额配比），净利润为6000万元；假定乙公司在甲公司投资时的存货已全部出售， $20 \times 8$ 年新增的资产、负债的账面价值与计税基础相同，会计利润与应税所得额之间也不存在差异，预计未来有足够的应税所得抵扣可抵扣暂时性差异。根据以上资料，可以看出，由于乙公司在甲公司投资时的存货已全部出售，因此 $20 \times 8$ 年12月31日乙公司各项资产、负债的账面价值均与计税基础、公允价值相同，不存在暂时性差异，原确认的递延所得税负债需要全部转回。 $20 \times 8$ 年度乙公司按甲公司投资时资产、负债公允价值为基础计量的净利润为5250万元（ $6000 - 1000 + 250$ ）；可辨认净资产账面价值为36000万元（ $30000 + 6000$ ），可辨认净资产公允价值也为36000万元（ $30750 + 5250$ ）。

20×8年，由于乙公司在甲公司投资时的存货已全部出售，在其个别利润表中，应将存货公允价值高于账面价值的差额1000万元，调增营业成本（不再调增存货）；由于成本增加导致利润总额减少，还应同时调减递延所得税费用250万元。20×8年12月31日，甲公司编制的调整和抵销分录为：（1）甲公司投资时乙公司可辨认净资产账面价值与公允价值差额的调整分录 调整上年末净资产（由于存货已全部出售，不再调增存货账面价值，而是调增2008年营业成本）借：营业成本 1000 贷：净资产（年初） 1000 调增上年末递延所得税负债，同时调减上年末净资产借：净资产（年初） 250 贷：递延所得税负债 250 20×8年末暂时性差异为零，调减递延所得税负债；同时由于20×8年利润总额减少，调减递延所得税费用借：递延所得税负债 250 贷：所得税费用 250 以上会计分录也可以合并编制：借：营业成本 1000 贷：净资产（年初） 750 所得税费用 250 乙公司调整后的年初可辨认净资产账面价值为30750万元（30000 + 1000 - 250），与上年年末调整后的可辨认净资产账面价值相同。乙公司调整后的营业收入为40000万元，营业成本为28000万元，管理费用为5000万元，利润总额为7000万元，所得税费用为1750万元（与当年利润总额配比），净利润为5250万元。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](http://www.100test.com)