

合并报表编制中所得税的会计处理注册税务师考试 PDF转换
可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E5_90_88_E5_B9_B6_E6_8A_A5_E8_c46_541388.htm 由于个别会计报表的所得税费用是按照各自的计税基础(为论述方便，本文暂不考虑计税调整事项)计算的，各自的计税基础包含了母子公司内部销售的因素，如销售方的计税基础包括了对内部销售实现的盈利，而这种性质的盈利在编制合并报表时是要予以抵消的，但销售方已计的所得税费用并未做相应抵消(事实上也不应抵消，因为税法规定，法人应独立纳税，并不能由于报表的合并而有所减免！)，这就造成了合并后利润总额与所得税费用之间的比例关系不复存在！事实上，从1995年发布到目前仍在执行的财政部印发的《合并报表暂行规定》并未对内部交易抵消后的所得税费用的会计处理进行规范；会计师的执业实践中对此问题的处理也往往是予以忽略(disregarded or negligible)的。大体原因是，一般受让方未实现的对外销售的资产所包含的未实现毛利金额不大，根据重要性原则，可以予以忽略。但笔者的一次业务实践中，报表合并后的结果却让人大为惊叹：合并报表反映的所得税竟然为利润总额的3/4强！母公司对子公司大量销售，子公司苦不堪言购入的存货很难出手。真乃：一半是火焰，一半是海水。实质重于形式(substance over form)的合理性与欠缺 合并报表编制的基础之一就是实质重于形式原则的运用。其反映的是母公司和子公司所组成的企业集团整体的财务状况和经营成果，反映的对象是由若干个法人组成的会计主体，是经济意义上的会计主体，而不是法律意义上的主体。如果仅从法人独立实体的

角度出发，是无需编制合并报表的，即编制单独的会计报表即可。但如果不编制合并报表，对于控股(股权)关系错综复杂的公司就有可能：(1)出于避税考虑而转移利润，运用内部转移价格等手段，如低价向子公司提供原材料、高价收购子公司产品；(2)粉饰会计报表，如高价对控股关系的其他企业(公司)销售，低价购买其他企业的原材料从而转移亏损。因此，运用实质重于形式的原则对具有股权控制关系间的公司进行会计报表合并能够有效地反映集团公司整体的财务状况和经营成果，防止控股公司人为操纵利润、粉饰会计报表。由于过分看重实质重于形式原则，使得在所得税费用上完全是从实质的角度出发。所得税费用反映的单个会计主体所发生的费用，没有就合并会计报表的本身的形式进行考虑，会计报表(特别是损益表)项目之间的比例关系不能有效的体现。假设母公司对子公司某一年度的固定资产销售为3000万元，其中毛利为1000元，另假设母公司当年度的利润总额为5000万元，所得税费用为1650万元(所得税率为33%)；子公司当年度的利润总额为0，购入的固定资产未对外出售。那么，经过抵消后，合并报表的利润总额为4000万元。如果从合并后报表的角度看，所得税应为1320万元。但实质重于形式的运用，使得合并报表的所得税费用仍然为1650万元。那么，合并报表的所得税费用是1650万元还是1320万元合适呢？笔者认为，既然合并报表是从整体的角度出发来进行编制的，那么有关内部交易在没有实现以前，报表合并时就不能确认为收益，相应的合并时的单个企业的计税基础就应该予以递延，以保证集团公司整体的所得税费用与合并利润总额相配比。

实质与形式的兼顾 以下是笔者罗列的几类典型交易的抵消分

录，其中加入了有关递延税款的内容，供参考。

1. 由于内部存货销售至期末未实现的毛利所产生的递延所得税费用 假设第一年母公司售1000万元存货给其占80%股权的子公司，至年末全部未售出，毛利为200万元。所得税率为33%。则抵消分录为：借：产品销售收入 1000万元 贷：产品销售成本 800万元 存货 200万元 同时：借：递延税款 66万元 贷：所得税 66万元 第二年，假设子公司对外销售500万元存货，则抵消分录为：借：期初未分配利润 200万元 贷：产品销售成本 200万元 借：产品销售成本 100万元 贷：存货 100万元 借：递延税款 66万元 贷：期初未分配利润 66万元 借：所得税 33万元 贷：递延税款 33万元 以后年度依此类推。需说明的是，所得税费用的递延，在时间上并不影响应交税金-所得税的计提和缴纳。

2. 由于内部土地使用权的交易至期末未实现的毛利所产生的递延所得税费用 假设第一年母公司售1000万元土地使用权给其占80%股权的子公司，至年末全部未对外出售，毛利为200万元。所得税率为33%。则抵消分录为：借：营业外收入 200万元 贷：无形资产土地使用权 200万元 同时：借：递延税款 66万元 贷：所得税 66万元 假设第二年，子公司将土地使用权出售，售价为1050万元，则抵消分录为：借：所得税 66万元 贷：期初未分配利润 33万元

3. 由于内部固定资产的交易至期末未实现的毛利所产生的递延所得税费用 假设第一年母公司售1000万元固定资产给其占80%股权的子公司，至年末全部未售出，毛利为200万元。则抵消分录为：借：产品销售收入 1000万元 贷：产品销售成本 800万元 固定资产原价 200万元 (固定资产内部交易的抵消) 借：累计折旧 100万元 贷：管理费用 100万元 (假设折旧按两年计提) 同时：借：递延税

款 33万元 贷：所得税 33万元 (其中100万元的内部交易毛利，随着子公司折旧的计提而实现了，故计算递延税款时将其扣除。即 $(200-100) \times 33\%=33$ 万元。) 假设第二年6月30日子公司将该固定资产对外出售。则抵消分录为：借：期初未分配利润 200万元 贷：营业外收入 200万元 借：营业外收入 100万元 贷：期初未分配利润 100万元 借：递延税款 33万元 贷：期初未分配利润 33万元 借：营业外收入 50万元 贷：管理费用 50万元 借：所得税 16.5万元 贷：递延税款 16.5万元 (半年计提的折旧,应视为内部固定资产销售价值的实现) 借：所得税 16.5万元 贷：递延税款 16.5万元 (由于固定资产的对外出售，而实现的剩余价值) 4. 由于内部应收(其他应收)、应付(其他应付)款的抵消而产生的坏账准备的减少，也应按上述方式编制递延税款的抵消分录。 结论 经过如上增加了递延税款的讨论，可以使合并报表更加客观地反映整个集团的财务状况与经营成果，因为从报表的层面看，它能使收益与相应的费用相配比，满足会计核算的配比原则，也使实质与形式在合并报表中得到了统一。 由于递延有关个别报表的计税基础，因此对合并后的净利润及每股收益的增长或减少(与没有递延个别会计报表的计税基础相比)及均衡各年度的净利润及每股收益将起到一定的作用。 美国财务会计准则委员会109号公告(FASB Statement No.109 Accounting for income taxes)：所得税会计说到，确认递延所得税资产的条件得到满足的话，在抵消内部利润工作底稿中应该考虑递延所得税资产。本文的思考也算是对该条款的注解。 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