



合并会计报表时所得税的会计处理

国务院国有资产监督管理委员会 李福 中国机械设备进出口总公司 李太芳

《企业所得税暂行条例》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实行“统一计算、分级管理、就地预交、集中清算”的汇总纳税办法。据此,集团母公司年终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税所得额,在合并会计报表上填列合并缴纳的所得税。

集团内部销售存货、固定资产等形成未实现内部销售利润,或者成员企业有盈有亏,合并计算所得税时盈亏相抵,均会造成集团合并所得税费用与集团合并缴纳所得税金额之间产生差异。《合并会计报表暂行规定》要求集团在编制合并会计报表时对上述所得税差异予以相应的会计处理,本文对此作以下探讨。

一、内部销售存货形成未实现内部销售利润时所得税的会计处理

集团内部销售存货,购买企业本期未实现对外销售而形成期末存货时,销售企业根据收入确认条件确认收入并计算利润及所得税费用。但该交易从集团整体来看相当于内部物资调拨,既不能增加收入,也不能实现利润,只有对外销售时才能确认为集团收入并计算利润。所以,母公司在合并计算集团应纳税所得额时,应将本期未实现内部销售利润作为应纳税时间性差异处理,采用纳税影响会计法将其递延。对上期内部购进的存货在本期对外销售的部分,母公司应按比例将上期递延的未实现内部销售利润对所得税的影响金额在本期期初转回。

因此,交易当期集团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的未实现内部销售利润对集团所得税的影响金额予以抵销。在连续编制合并会计报表的情况下,应将母公司前期累积形成的未实现内部销

产品销售之前,计入开发成本或开发产品成本。将房地产开发产品销售作为借款费用资本化停止的时间,存在以下问题:

1.忽视了我国房地产开发、销售的实际情况。房地产开发项目销售与开发项目完工是两个不同的时间概念。根据我国目前的有关规定,对现售的房地产项目而言,在竣工之后至销售之前,还要经过一系列程序(如质量验收、面积测绘以及最关键的申报销售许可证等),因此房地产项目竣工并不意味着该项目能够马上销售。而预售的房地产项目又有所不同,销售往往始于项目开发前期的某一时间(在我国只要完成项目总投资的30%即可申请预售许可证),因此房地产开发产品销售开始之时远远早于房地产项目竣工之时。无论是

售利润涉及的所得税对本期期初未分配利润的影响金额予以抵销。

例1:子公司乙2003年向母公司甲销售A存货500万元,成本400万元,甲公司本期未对外销售,全部形成期末存货。假设集团当年合并利润为1600万元,除此之外无其他调整事项。2004年甲公司A存货的50%对外销售,2005年甲公司A存货的40%对外销售。假定集团所得税由母公司甲合并缴纳,所得税税率为33%。

内部销售存货形成未实现内部销售利润后有关所得税计算和抵销分录的编制:

1.2003年。(1)未实现内部销售利润对集团所得税的影响:乙公司应确认所得税费用及应交所得税33万元 $[(500-400) \times 33\%]$;甲公司应确认所得税费用528万元 $(1600 \times 33\%)$;集团合并计算所得税时甲公司确认应交所得税495万元 $\{[1600-(500-400)] \times 33\%$;未实现内部销售利润对集团所得税的影响金额33万元 $(528-495)$ 记入“递延税款”科目贷方。

甲公司编制所得税会计分录:借:所得税528万元;贷:应交税金——应交所得税495万元,递延税款33万元。乙公司编制所得税会计分录:借:所得税33万元;贷:应交税金——应交所得税33万元。

(2)集团编制合并会计报表抵销分录:借:递延税款33万元;贷:所得税33万元。

2.2004年。(1)未实现内部销售利润实现对集团所得税的影响:甲公司销售A存货50%,转回2003年递延的所得税16.5万元 $(33 \times 50\%)$ 。甲公司编制所得税会计分录:借:递延税款16.5万元;贷:应交税金——应交所得税16.5万元。

(2)在编制合并会计报表时,集团应将前期累积形成的未实现内部销售利润涉及的所得税对本期期初未分配利润的累

两者中的哪种情况,以房地产开发产品销售作为借款费用资本化的停止时间都是很不合理的。

2.销售方式不同的房地产项目在会计处理上不一致,有违实质重于形式原则和一贯性原则。如果以房地产开发产品销售作为借款费用资本化的停止时间,将使预售房地产项目的资本化期间大大短于现房销售的房地产项目资本化期间,使预售房地产项目承担的借款费用更多地被费用化,从而降低不同企业间会计信息的可比性。

因此,对于房地产开发中借款费用资本化的停止时间,应以《企业会计准则——借款费用》规定的“达到预定可使用状态”为标准。○

积影响金额 33 万元予以抵销。抵销分录:借:递延税款 33 万元;贷:期初未分配利润 33 万元。

3.2005 年。(1)未实现内部销售利润实现对集团所得税的影响:2005 年甲公司销售 A 存货 40%, 转回 2003 年递延的所得税 13.2 万元(33×40%)。甲公司编制所得税会计分录:借:递延税款 13.2 万元;贷:应交税金——应交所得税 13.2 万元。

(2)在编制合并会计报表时,集团应将前期累积形成的未实现内部销售利润涉及的所得税对本期期初未分配利润的累积影响金额 16.5 万元(33-16.5)予以抵销,抵销分录:借:递延税款 16.5 万元;贷:期初未分配利润 16.5 万元。

二、内部销售固定资产、无形资产形成未实现内部销售利润时所得税的会计处理

集团内部销售固定资产、无形资产,购买企业作为固定资产、无形资产使用时,销售企业按高于(或低于)账面价值的部分确认损益并计算所得税,而购买企业根据支付的价款计提折旧费。但该交易从集团整体来看,销售企业确认的损益通过购买企业计提折旧或摊销无形资产冲回。因此,母公司在合并计算集团应纳税所得税时,应采用纳税影响会计法将销售企业确认的损益作为时间性差异予以递延,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,转回递延税款。

交易当期集团在编制合并会计报表时,应将母公司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、无形资产仍被购买企业使用,因此首先应将前期未实现内部销售利润对期初未分配利润的影响金额予以抵销,然后将本期购买企业转回未实现内部销售利润所涉及的所得税予以抵销。

例 2:2003 年 12 月底子公司乙将原值 1 200 万元、已提折旧 600 万元、尚可使用 10 年的设备以 1 000 万元的价格出售给母公司甲,甲公司采用直线法计提折旧,残值为零。假定集团当年合并利润为 2 000 万元,除此之外无其他纳税调整事项。集团所得税由母公司甲合并缴纳,所得税税率为 33%。

内部销售固定资产形成未实现内部销售利润后有关所得税计算和抵销分录的编制:

1.2003 年。(1)未实现内部销售利润对集团所得税的影响:乙公司确认所得税费用及应交所得税 132 万元[(1 000-600)×33%];甲公司确认所得税费用 660 万元(2 000×33%);集团合并计算所得税时甲公司确认应纳税所得税 528 万元{[2 000-(1 000-600)]×33%};未实现内部销售利润对集团所得税的影响金额 132 万元(660-528)记入“递延税款”科目贷方。

甲公司编制所得税会计分录:借:所得税 660 万元;贷:应交税金——应交所得税 528 万元,递延税款 132 万元。乙公司编制所得税会计分录:借:所得税 132 万元;贷:应交税金——应交所得税 132 万元。

(2)集团编制合并会计报表抵销分录:借:递延税款 132 万元;贷:所得税 132 万元。

2.2004 年。首先抵销 2003 年未实现内部销售利润涉及的所得税对 2004 年期初未分配利润的影响;同时,本期甲

公司计提折旧 40 万元[(1 000-600)÷10],应视同未实现内部销售利润的实现,将其涉及的所得税 13.2 万元(40×33%)抵销。

(1)抵销期初未实现内部销售利润涉及的所得税:借:递延税款 132 万元;贷:期初未分配利润 132 万元。

(2)本期因计提折旧而使未实现内部销售利润视同实现时,抵销分录为:借:所得税 13.2 万元;贷:递延税款 13.2 万元。

通过上述会计处理,集团合并会计报表记录了因购买企业计提折旧而实现的内部销售利润产生的所得税费用,未实现内部销售利润 360 万元(400-40)对所得税的影响金额 118.8 万元(360×33%)则继续作递延税款处理。

3.2005 年。因 2003 年购买企业计提折旧而使未实现内部销售利润得以部分实现,转回 13.2 万元所得税费用,因此在抵销未实现内部销售利润涉及的所得税对期初未分配利润的影响时,应按递延税款余额 118.8 万元抵销。

(1)抵销期初未实现内部销售利润涉及的所得税:借:递延税款 118.8 万元;贷:期初未分配利润 118.8 万元。

(2)本期因计提折旧而使未实现内部销售利润视同实现时,抵销分录为:借:所得税 13.2 万元;贷:递延税款 13.2 万元。

以后各年的抵销分录与此类似。

三、内部成员企业盈亏相抵时所得税的会计处理

集团内部企业有盈利有亏损,盈利企业按实现利润计算所得税费用及应纳税所得税,亏损企业不缴纳所得税,母公司在合并计算集团应纳税所得税时按内部成员企业盈亏相抵后的利润计算并缴纳所得税,所以集团合并计算的所得税费用及应交所得税与集团实际缴纳的所得税之间存在差异。该差异在以后会计期间不能够转回,应作为永久性差异处理,计入资本公积,集团在编制合并会计报表时无需抵销。

例 3:2005 年母公司甲实现利润 4 000 万元,子公司乙实现利润 2 000 万元,子公司丙亏损 2 500 万元。假设集团当年合并利润为 3 500 万元(4 000+2 000-2 500),除此之外无其他调整事项。集团所得税由母公司甲合并缴纳,所得税税率为 33%。

内部成员企业盈亏相抵对集团所得税的影响:甲公司应确认所得税费用 1 320 万元(4 000×33%),乙公司应确认所得税费用及应纳税所得税 660 万元(2 000×33%),丙公司本期不缴纳所得税,则集团合并所得税费用 1 980 万元(1 320+660);计算所得税时甲企业确认并实际缴纳所得税 1 155 万元(3 500×33%);内部成员企业盈亏相抵对集团所得税的影响金额 825 万元(1 980-1 155)记入“资本公积”科目贷方。

甲公司编制所得税会计分录:借:所得税 1 320 万元;贷:应交税金——应交所得税 1 320 万元。乙公司编制所得税会计分录:借:所得税 660 万元;贷:应交税金——应交所得税 660 万元。丙公司无需编制会计分录。甲公司汇总缴纳所得税的会计分录为:借:应交税金——应交所得税 1 155 万元;贷:银行存款 1 155 万元。集团确认永久性差异的会计分录为:借:应交税金——应交所得税 825 万元;贷:资本公积 825 万元。○