

刍探合并财务报表所得税问题

王锦松

(江苏农垦盐城建设工程有限公司 江苏盐城 224001)

【摘要】 在涉及企业集团内部交易的情况下,编制合并财务报表时所得税是一个需要考虑的重要问题。本文主要论述了母子公司组成的企业集团分别申报所得税条件下,集团内部交易各种情形对合并财务报表所得税的影响。

【关键词】 合并财务报表 所得税 影响

企业集团编制合并财务报表,在涉及集团内部交易,特别是当母子公司或子子公司之间的内部交易频繁或金额较大可能导致内部未实现收益金额较大(如集团内部未实现的总收益达到整个集团总利润的10%以上)时,集团内部所得税是一个需要考虑的重要问题。本文拟就母公司和子公司组成的企业集团分别申报所得税条件下,集团内部交易各种情形对合并财务报表所得税的影响谈些看法。

一、企业集团内部未实现损益对合并财务报表所得税的影响

企业集团内部损益是因母子公司或子子公司之间的内部交易产生的。对于集团整体而言,此损益并未实现,而作为“受益方”的母公司或子公司已将其作为应纳税所得额的组成部分计提了所得税,并反映在各自的会计账簿和报表中。因此,在编制合并财务报表时,在抵销了合并内部损益后,应将由此产生的所得税影响进行相应的会计处理,从而使合并财务报表更趋于合理化。

然而现行会计制度和会计准则并未对此做出规范。财政部1995年2月9日发布的《合并会计报表暂行规定》虽然规定了抵销内部资产交易未实现利润或亏损的方法,却忽视了对内部交易的未实现利润或亏损而产生的时间性差异的纳税影响作适当处理,导致了合并会计利润与合并所得税费用不匹配,合并净利润不能恰当地反映整个企业集团的财务状况和经营成果。在我国2006年2月新出台于2007年1月1日在上市公司率先施行的《企业会计准则第20号——企业合并》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》中,仍未增加合并财务报表中所得税会计处理的规定。为解决上述问题,笔者认为,企业集团内部损益对合并所得税的影响可通过设置“合并递延所得税”或“合并递延税款”这一科目来单独反映因合并产生的应递延的所得税。

二、企业集团存在内部应收账款对合并财务报表所得税的影响

企业集团存在内部应收账款并采用备抵法核算坏账损失时,由于存在内部应收账款而产生的未实现收益或费用会对所得税的会计处理产生影响。

例1: P公司为S公司80%的控股公司,两公司均采用纳税影响法(递延法或债务法)核算所得税。P公司所得税税率为30%,S公司所得税税率为15%,P公司本期应收S公司500 000元账款,其应收账款按余额5%计提坏账准备,本期坏账准备余额为2 500元。

P公司与S公司期末抵销分录为:借:应付账款500 000元;贷:应收账款500 000元。借:坏账准备2 500元;贷:管理费用2 500元。

由于P公司和S公司分别申报所得税,且税率不一致,因而在编制合并财务报表时,应按内部费用方(P公司)税率计算编制抵销分录:借:所得税750元(2 500×30%);贷:合并递延所得税750元。

三、企业集团内部交易形成存货对所得税的影响

企业集团内部交易(母子公司或子子公司之间的交易)所产生的内部存货往往包含有内部利润,因而在编制合并财务报表时,应将此利润予以抵销。同时对因此产生的所得税也应作相应的会计处理。

1. 合并当年产生的内部利润对所得税的影响。合并当年产生的内部利润对合并所得税的影响仅涉及当年集团内部存货交易产生的未实现内部利润。

例2: P公司2005年通过购买S公司发行在外80%的普通股成为S公司的控股公司。2005年末,P公司对S公司的内部销售收入总计200 000元,内部毛利率20%;S公司对外出售P公司产品50%,售价200 000元。

因为P公司与S公司是母子公司关系,所以期末其内部未实现利润应予抵销,分录为:借:主营业务收入200 000元;贷:主营业务成本180 000元,存货20 000元。

利润与所得税有密切的关系,P公司与S公司期末内部未实现利润抵销后,必然影响其合并所得税。由于P公司和S公司分别申报所得税,税率为33%,因此需要在2005年12月31日对其所得税作以下抵销分录:借:合并递延所得税6 600元(20 000×33%);贷:所得税6 600元。

这里需要说明的是,由于P公司(控股S公司的母公司)已将内部存货中包含的未实现利润20 000元作为母公司的

本期利润计入应纳税所得额,所以在编制合并财务报表时需要将其转入递延项目。

2. 合并以后年度产生的内部利润对所得税的影响。企业集团在合并以后年度编制合并财务报表时,通常既要考虑合并当年内部交易产生的未实现内部利润对合并财务报表的影响,又要考虑以前年度内部交易产生的未实现内部利润对合并财务报表的影响,同时还要考虑其对合并所得税的影响。

例 3: 接例 2。2006 年 P 公司对 S 公司发生内部销货 100 000 元,内部毛利率仍为 20%;S 公司当年末除将上年购自 P 公司存货的剩余 50%售出外,又售出本年购进的 80%,售价为 360 000 元。

根据例 2 同样的道理,P 公司与 S 公司期末需将内部未实现利润予以抵销,分录为:借:期初未分配利润 20 000 元;贷:主营业务成本 20 000 元。借:主营业务收入 100 000 元;贷:主营业务成本 96 000 元,存货 4 000 元。

同样,P 公司与 S 公司期末内部未实现利润抵销后,必然要对合并所得税进行抵销。但需注意的是,这里所得税的抵销牵涉跨年度,会计处理要复杂一些。

这里仍然假设 P 公司和 S 公司的所得税税率为 33%。考虑到其上期内部未实现利润在本期已得到实现,因此需要将因上期内部未实现内部利润导致的包含在上期所得税费用中的部分所得税费用从本期期初转出来,然后转入本期应交的所得税费用,其抵销分录为:借:所得税 6 600 元(20 000×33%);贷:期初未分配利润 6 600 元。

抵消本期发生的内部未实现利润对合并所得税的影响与前面所述相同,其抵销分录为:借:合并递延所得税 1 320 元(4 000×33%);贷:所得税 1 320 元。

四、企业集团内部交易形成固定资产对所得税的影响

企业集团内部交易后购买方将交易货物作为固定资产记入本企业所属账户,销售方因此交易而产生的利润也属于内部收益或内部利得,此内部利得从交易发生时到该项资产报废或出售前,一直对合并财务报表所得税产生影响。另外,此项固定资产内含的内部利得由于每年计提折旧费用,从而无形之中增加了集团的费用,由此而产生的递延所得税贷项也应进行相应的处理。

企业集团因购买资产在当年形成内部利得对所得税的影响及会计处理有以下两种情况:

1. 内部利得对所得税的影响及其会计处理。

例 4: A 公司与 B 公司为同属蓝天集团的全资子公司,2005 年 A 公司从 B 公司购入一台电子设备作为 A 公司的固定资产,售价 20 000 元,毛利率 20%,A、B 两公司都为独立申报纳税的企业。

因 A、B 公司均系蓝天集团的全资子公司,故蓝天集团 2005 年编制合并财务报表时,应将 A、B 公司相互间的交易作为内部交易予以抵销,其抵销分录为:借:主营业务收入 20 000 元;贷:主营业务成本 16 000 元,固定资产原价 4 000 元。

由于 B 公司在此项交易中已将 4 000 元利得计入应纳税所得额,因此,在编制合并财务报表时,应将此交易产生的所

得税予以抵销,其抵销分录为:借:合并递延所得税 1 320 元(4 000×33%);贷:所得税 1 320 元。

2. 利得以后年度此项交易对合并所得税带来的递延影响及其会计处理。

例 5: 接例 4。蓝天集团在 2006 年编制合并财务报表时,需要就上例产生的内部利得做抵销分录:借:期初未分配利润 4 000 元;贷:固定资产原价 4 000 元。那么由此而产生的合并财务报表所得税的会计处理仍然要涉及 B 公司的期初未分配利润,其抵销分录为:借:合并递延所得税 1 320 元(4 000×33%);贷:期初未分配利润 1 320 元。对折旧费用所作的合并抵销分录则需要累加 2005 年的折旧额,其抵销分录为:借:累计折旧 800 元;贷:管理费用 400 元,期初未分配利润 400 元。由此引起的合并所得税问题的会计处理为:借:所得税 132 元,期初未分配利润 132 元;贷:合并递延所得税 264 元(800×33%)。

需要说明的是,这里的合并递延所得税系当年因多计提折旧费用而转回的所得税以及因上年多计提的折旧费用而需要转出的所得税相加之和。

五、企业集团内部债券推定赎回对所得税的影响

例 6: P 公司为 S 公司 80% 的控股公司,即 P、S 公司为母子公司关系。两公司均采用纳税影响法(递延法或债务法)核算所得税。P 公司所得税税率为 30%,S 公司所得税税率为 15%,本期期初 P 公司以 2 300 000 元的价格收购 C 公司持有的 S 公司发行的五年期一次还本付息公司债券,该债券票面金额为 2 000 000 元,票面利率为 10%,由 S 公司于上年初按面值发行。P 公司对债券溢价采用直线法摊销。则:

期末抵销分录为:借:应付债券 2 400 000 元(2 000 000+2 000 000×10%×2),合并价差 75 000 元;贷:长期债券投资 2 475 000 元[2 300 000+2 000 000×10%-(2 300 000-2 000 000-2 000 000×10%)/4]。借:投资收益 175 000 元[2 000 000×10%-(2 300 000-2 000 000-2 000 000×10%)/4];贷:财务费用 175 000 元。

由于 P 公司和 S 公司享受不同的所得税政策,所以尽管它们是母子公司,仍然需分别申报所得税。P 公司多计了投资收益,可视为产生了可抵减暂时性差异。因此在编制合并财务报表时,P 公司和 S 公司应按各自的所得税税率计算编制抵销分录如下:借:合并递延所得税 52 500 元(175 000×30%);贷:所得税 52 500 元。借:所得税 26 250 元(175 000×15%);贷:合并递延所得税 26 250 元。

通过以上分析可以看出,编制合并财务报表时,其中所得税一栏并非各子公司与母公司个别会计账簿和报表所得税的简单相加,而是需要在抵销内部收益时对所得税进行相应的调整,使之符合会计账簿和报表中的勾稽关系,从而使合并财务报表反映的信息更趋于合理化。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 孙长华.合并会计的几个相关问题.江苏审计,2006;7