

谈企业合并及 所得税会计处理

武汉科技大学管理学院 李琳

一、企业合并会计处理

新会计准则规定对同一控制下的企业合并采用权益结合法进行会计处理,而对非同一控制下的企业合并(包括吸收合并和新设合并)采用购买法进行会计处理。我国一直采用权益结合法对企业合并进行会计处理。下面通过一个例子说明会计处理方法变革对财务比率的影响。

例:A公司通过以股换股方式发出市价200万元的股票拥有了B公司全部股权,合并日A公司资产账面价值800万元,负债账面价值500万元;B公司净资产账面价值100万元,资产账面价值200万元,负债账面价值100万元,经评估资产公允价值250万元,负债公允价值等于账面价值。A公司合并当年净利润50万元,B公司净利润25万元(合并后实现净利润10万元)。有关资料如下:

项目	权益结合法	购买法
资产	1 000=800+200	1 100=800+250+50
其中:商誉	0	50=200-150
负债	600	600
净资产	400	500
净利润	75=50+25	60=50+10
净资产报酬率(EPS)	18.75%	12%

权益结合法易导致合并当年净利润较高,资产和所有者权益较低,净资产报酬率较高。如上例,在合并当年,采用权益结合法进行处理能使净利润相对购买法提高25%[(75-60)÷60],净资产报酬率相对购买法提高56.25%[(18.75%-12%)÷12%]。被合并企业净资产增值越多,两种方法处理结果的差异就越大。非同一控制下企业合并会计处理方法由权益结合法改为购买法,对财务比率分析影响明显。

二、所得税会计处理

新会计准则引入资产负债表债务法,取消了目前我国绝大多数上市公司使用的应付税款法。两种方法的本质区别在于对暂时性差异的处理,应付税款法将暂时性差异对所得税的影响金额全部在当期利润中予以确认,而资产负债表债务法则将暂时性差异对所得税的影响金额递延和分配到以后各期。如果企业存在较多的可抵扣暂时性差异,按照应付税款法应全部确认为当期所得税费用;而按资产负债表债务法,其影响金额则计入递延所得税资产或负债,这就会导致暂时性差异发生当期利润和权益的增加以及差异转回时利润和权益的减少。反之,若企业存在较多的应纳税暂时性差异,所得税会计处理方法的变革就会导致暂时性差异发生当期利润和权益的减少以及差异转回时利润和权益的增加。○

反倾销核查的重点是产品成本构成和销售价格。对涉案产品从原料进厂制造到产品销售,都要求账账相符、账款相符、账实相符、账表相符,严格按照有关法规进行会计核算,保证成本核算的合法性、一致性及真实性。企业接到反倾销立案的通知后,就必须根据有关反倾销法案规定,将生产经营的相关情况整理成材料上交,比如公司文件、财务数据、生产销售资料等,提供的资料必须详实、准确、完整、有说服力,必须有企业的原始记录和各种协议合同、商务信函、收支票据等作为证明。这些均需要我国出口企业规范和健全会计核算与管理制度。

在反倾销应诉中,会计可在以下方面发挥重要作用:

1. 收集应诉所需的会计材料。其主要包括:①公司的资本或股本构成;②公司负责生产和销售被调查产品的部门的生产和收入的财务报表或财务分类明细账;③被调查产品在国内和第三国市场的销售资料,会计方面的数据主要是被调查产品的销售价格、销售费用以及价格减让、佣金、回扣;④被调查产品在起诉国的销售资料,涉及会计方面的主要是被调查产品出厂价格与到岸价格之间的各种费用,每笔交易的销售发票的副本和付款证明;⑤与生产和销售的被调查产品、在国内市场销售的产品、出口到反倾销调查国以外其他国家或地区的产品有关的生产和销售成本的详细资料,以及公司所运用的会计制度的说明。

2. 认真研究并回答调查问卷中的会计问题。应诉反倾销的关键是填写调查问卷,一般而言,调查问卷主要包括以下内容:①反倾销涉诉企业的一般情况;②国内市场和第三国市场的销售情况;③向申诉国销售的情况;④生产要素情况。要求出口企业做到:提供的文件必须详实、准确和完整,提供的数据资料必须完整、清晰、规范,同时提交的资料要有相关的证据,有说服力,财务数据要尽量体现产品制造、生产和销售方面的市场化。

3. 做好会计方面的抗辩陈述。根据以往的欧美反倾销调查案件来看,会计抗辩陈述可以重点放在以下方面:①陈述我国涉诉企业的生产经营实际上是全部或基本上按市场经济法则运作的,在会计政策方面采用了国际通行的做法,涉诉企业有一套明晰的基础会计账簿,该账簿是按国际通用会计准则建立的,公司会计报表经过了独立审计并具通用性。②关于低价销售问题的抗辩,可以举证我国企业具备劳动力价格低廉、原材料便宜等成本优势,并陈述有关资料和数据。③在确定倾销对控方产业是否有损害时,应该从该产业的生产能力是否饱和、产销状况、获利能力及会计政策使用情况等方面进行陈

从会计角度谈应对反倾销调查

宁波康大进出口有限公司 吴伯凡

述,尽量证明倾销与损害间并无因果关系。④替代国问题的抗辩。如果起诉方是欧盟的,所进行的会计抗辩陈述就要突出我国出口产品的成本核算是按国际会计准则运作的,力争排除不利于我方的替代国制度的适用;如果起诉方是美国的,则提供那些能将美国“要素确认法”适用于我方出口产品的材料及依据,并力争选择对我方有利的替代国。○

票据贴现时到期日和贴现天数的计算

中国建设银行黑龙江绥化分行 王月习

在票据贴现过程中,正确计算贴现息尤为重要。而计算贴现息,首先要计算到期日和贴现天数。

1. 票据到期日。①票据期限规定为“月”的,按到期月的“对日”计算,没有对日的,到期月份的最后一日为到期日。如2001年8月16日签发的期限为6个月的商业汇票,到期日为2002年2月16日;如签发日为2001年8月30日,则到期日为2002年2月28日。②票据期限规定为“天数”的,按以下公式计算到期日:到期日=票据天数-签发月净日(差算)-S₀,签发月净日等于签发月的总天数减签发日号数,S₀为签发月的下月至到期月的前月的天数。如2001年7月21日签发的期限为90天的商业汇票,到期日=90-(31-21)-31-30=19,则到期日为2001年10月19日。

2. 票据贴现天数。票据贴现天数=贴现月净日+S₁+到期日号数。其中,S₁为贴现月的下月至到期月的前月的天数。

例1:2001年3月26日,天时公司销售商品收到一张面值为120 000元、票面利率为6%、期限为6个月的商业汇票。2001年5月13日,天时公司将上述票据到银行办理了贴现。

(1) 票据到期日为2001年9月26日。

(2) 票据贴现天数=贴现月净日+S₁+到期日号数=(31-13)+6月天数+7月天数+8月天数+26=(31-13)+30+31+31+26=136(天)。

例2:2001年5月11日,地利公司将一张2001年3月26日签发的面值为120 000元、票面利率为6%、期限为180天的商业汇票到银行贴现,银行贴现率为9%。

(1) 票据到期日=票据天数-签发月净日(差算)-S₀=180-(31-26)-4月天数-5月天数-6月天数-7月天数-8月天数=180-(31-26)-30-31-30-31-31=22,则到期日为2001年9月22日。

(2) 票据贴现天数=贴现月净日+S₁+到期日号数=(31-11)+6月天数+7月天数+8月天数+22=(31-11)+30+31+31+22=134(天)。

采用上述方法计算票据到期日和贴现天数不必再考虑算头不算尾和净日,直接用日历天差算。计算到期日时,以签发月差算;计算贴现天数时,以贴现月差算。○

一、承租方的税务处理

1. 租赁开始日。关于融资租入资产的计税成本,按《企业所得税暂行条例实施细则》(财法字[1994]第3号)中的规定,以融资租赁方式租入的固定资产,按照租赁协议或者合同确定的价款加上运输费、途中保险费、安装调试费以及投入使用前发生的利息支出和汇兑损益等费用之后的价值计价。其中“租赁协议或者合同确定的价款”应该是指最低租赁付款额,即分期支付的租金与行使优先购买权支付额之和。而《企业会计准则第21号——租赁》规定的融资租入资产入账价值是根据租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中的较低者,再加上属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用来确定的。此外,倘若最低租赁付款额现值中存在承租人或与其有关的第三方担保的资产余值,融资租入资产入账价值与计税成本之间的差异将更加突出。

2. 资产使用期间。

(1) 租赁资产的折旧。根据《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第三十九条的规定,纳税人以融资租赁方式从出租方取得固定资产,其租金支出不得税前扣除,但可按规定提取折旧费用。

固定资产在提取折旧费用时,对于因会计准则与所得税法对折旧税前扣除规定不同产生的暂时性差异,应根据《企业会计准则第18号——所得税》规定的方法进行处理和反映。值得注意的是,税法没有对融资租赁中有关担保余值及其扣除问题做出明确规定,这可能使得双方税前折旧总额存在差异。

(2) 未确认融资费用的摊销。税法在确定融资租入资产的计税成本时根本没考虑“未确认融资费用”问题,自然就不会存在摊销的问题了。这样,未确认融资费用摊销额就不能再在税前扣除,应该相应调增各期应纳税所得额。

二、出租方的税务处理

1. 融资租赁收入的纳税问题。根据《关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]514号)和其补充通知(国税函[2000]909号)的有关规定,对经中国人民银行批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务,无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方,均根据《营业税暂行条例》的有关规定按照“金融保险业”税目征收营业税,不征收增值税。其他单位从事的融资租赁业务,租赁的货物的所有权转让给承租方的,征收增值税,不征收营业税;租赁的货物的所有权未转让给承租方的,也按照金融保险业的标准

谈融资租赁双方的税务处理

江苏无锡 钱仁勇