



合并所得税会计处理的中美比较

山东经济学院 王李霞

一、有关企业合并所得税规定的比较

1.与合并所得税有关的法规、准则的比较。我国有关合并所得税方面的税收法规有:1994年5月颁布的《企业所得税若干政策问题的规定》、2000年6月颁布的《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》、《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》和2001年2月颁布的《关于汇总(合并)纳税企业实行统一计算、分级管理、就地预交、集中清算所得税问题的通知》等。这些法规仅对企业合并时的所得税缴纳和处理作出了规定,但对合并后发生的内部交易所引起的合并所得税的缴纳和处理并没有作出规定。会计准则也没有涉及合并所得税方面的规定。

美国在合并所得税问题上的规定则不同,美国财务会计准则委员会于1992年2月颁布了《所得税会计》,另外在《国家税法》中对合并所得税的处理也作了比较详细的规定。

2.合并所得税纳税主体的比较。我国企业集团不是纳税主体,合并报表仅仅具有提供企业集团整体经营情况信息的作用,不是企业缴纳所得税、分派股利的依据。《企业所得税若干政策问题的规定》中有关所得税纳税主体的规定是:企业集团应分别以核心企业、独立核算的其他成员企业为纳税人,纳税人一律在其所在地就地缴纳所得税;个别企业集团经国家税务总局批准,也可实行由行业、集团公司汇总、合并缴税;除此以外,其他的母子公司、关联企业一律实行分别缴纳所得税,即实行统一计算、分级管理、就地预交、集中清算所得税的制度。

在美国只要符合关联集团定义的,都可以合并缴纳所得税。美国税法对关联集团的定义为:一个或多个可归入集团的企业,通过股份持有关系和一个共同的母公司相联系。可归入集团的企业需满足以下条件:①该企业(母公司除外)拥有的至少80%有表决权的各类股份以及至少80%无表决权的各类股份为一个或多个可归入集团的企业所持有;②共同的母公司至少持有一家其他可归入集团的企业至少80%有表决权的各类股份以及至少80%无表决权的各类股份。

3.有关子公司补亏处理的比较。《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》规定,通常情况下企业发生合并业务后,参与合并的企业合并以前的亏损,用子公司以后年度的利润补亏,不得并入集团的利润;经批准实行合并纳税的,子公司合并以后的亏损并入集团的利润,不得用自己以后年度的利润补亏。特殊情况下,被并企业以前年度的亏损由合并企业继续弥补的,如果未超过法定弥补期限,可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被并企业资产相关的所

得弥补。

美国税法规定,合并时子公司的损失只能抵销子公司的应税收益;合并后子公司的损失可抵销其他成员企业的利润。

二、关于编制合并报表时所得税处理的比较

关于编制合并报表时中美对所得税的会计处理,可从以下三个方面进行比较:

1.对从子公司分回利润的处理比较。子公司的未分配利润是否构成企业集团会计利润与应税利润的差异,取决于税法的规定。我国税法规定,从境内子公司分得的股利,若母公司所适用的所得税税率等于或低于子公司所适用的所得税税率,不退还所得税,也不存在分回利润纳税问题,从而在母公司的账上就形成了永久性差异;若母公司所适用的所得税税率高于子公司所适用的所得税税率,则应将投资所得还原成税前收益后补交所得税。母公司享有的子公司当期利润分为两部分:一部分是分回的现金股利,另一部分是母公司应占的未分配利润。对于现金股利应在当期缴纳所得税;对于母公司享有的子公司未分配利润当期不缴纳所得税,而要递延到母公司实际收到子公司分配的未分配利润时,这部分利润形成了暂时性差异。从境外子公司分得的股利,允许将已在境外缴纳的所得税从其应缴纳的所得税中扣除。

依照美国税法的规定,从关联集团分得的股利,不论是分别纳税还是合并纳税,均可免税。从非关联集团的成员企业分得的股利,要在收到股利的当期纳税,但纳税额可扣除部分股利,即从控股低于80%的国内子公司处分得的股利允许抵扣80%,从控股高于80%的国内子公司处分得的股利可全额扣除。此外,对于合并时采用购买法产生的商誉,无论是合并纳税还是分别纳税,其摊销额均不能从应税利润中扣除,视为永久性差异。但是,收到股利的20%部分作为暂时性差异。

2.对企业集团内部交易未实现损益的处理比较。我国《合并会计报表暂行规定》和《企业会计准则——合并会计报表》(征求意见稿)对企业集团各成员企业之间的经济活动的抵销处理进行了规定,但是抵销的仅仅是资产内部经济活动的税前影响,而未涉及这些经济活动对所得税的间接影响。其结果是:在合并报表上,所得税项目直接以母子公司个别报表上该项目金额的合计数列示,即是以未剔除资产内部交易对本期损益影响的利润为基础计算的,而利润总额项目则是以剔除了内部交易的未实现损益后的金额列示的,这必然使合并报表的所得税项目与利润总额项目不相匹配,违背配比原则,从而造成报表使用者对企业集团获利能力作出错误判断。

管理会计中ABC和TA的对比

北京航空航天大学 白明 贾国柱



作业成本法(ABC)和有效产出会计(TA)是管理会计中两种先进的成本计算方法,二者从不同方面对传统成本计算方法进行了改进,为制造企业优化资源配置提供了更有价值的信息。虽然两种成本计算方法的目标相似,但具体计算过程却不同。ABC通过寻求产品与产品在生产中耗用资源之间的因果关系来准确地确定产品成本,判定产品的盈利能力。TA则体现优化产品生产的系统理念,利用对约束资源的管理引导产品生产和生产过程的优化,从而降低存货储备,缩短交货时间和生产周期。

两种方法的原理不同,从而导致以此做出的决策结论不同。在管理会计中,两种方法是互补还是互斥?制造企业应同时使用两种方法还是选择其一?为此,本文作些探讨。

一、ABC和TA的基本原理

ABC遵循“产品消耗作业、作业消耗资源”的因果关系,将耗费的资源成本先分配到作业,再由作业分配到产品。该成本计算过程包含了以下六个假设条件:①作业消耗资源,从而产生成本。②产品或客户消耗作业。③追踪分配成本的过程中只计算资源的耗费,不包含资源的投入。在相对短暂的时间内资源的投入与耗费虽存在差异,但从长期经营的角度来看,对管理进行适当的调整就能够实现二者的平衡。④根据资源被

耗费的不同原因发现和测定作业。由于作业是资源和生产对象之间的中介,所以在资源和生产对象之间存在具有不同动因的成本库。作业可以分为不同的等级,即产量作业、批量作业、产品作业以及工厂作业。⑤成本库中的成本具有共性。⑥每一个成本库中的成本均是随相应成本动因正比例变动的变动成本。

TA强调任何系统至少存在一个约束资源(或瓶颈作业),管理的重点是约束资源,只有提高约束资源的生产效率,保证不发生停工待料,才能获取最大的有效产出。实际应用中TA包括如下步骤:明确系统中存在的瓶颈、寻找措施消除瓶颈、使其他方面的运行均服从上一步骤的决策、提升等级寻找瓶颈以及重复上述步骤。

TA涉及以下三个指标:①有效产出(T)是企业某个规定时期通过销售获得的货币;②库存(I)是企业为了获得有效产出,在所有外购物料上投资的货币;③运营费用(OE)是指企业在某个特定时期为了将库存转换为有效产出所花费的货币。三个指标的关系如下:有效产出=销售收入-外购物料成本;运营费用=产品总成本-外购物料成本;净利润=有效产出-运营费用;投资收益率=净利润/库存。

二、ABC与TA的比较

1.对应用环境要求的比较。自动化生产和先进制造技术的应用使产品成本结构发生变化,直接人工费在产品成本中的比重降低,制造费用所占比重上升。在产品品种多样化、生产工艺复杂化的制造企业,传统成本计算方法应用单一作业一致,就产生了暂时性差异。

我国有关法规规定,合并价差不能分解为被并企业净资产公允价值与账面价值的差额和商誉(或是负商誉)两部分,也不需加以摊销,而是以一个总数列入合并资产负债表。也就是说,被并企业净资产公允价值与账面价值之间的差额包含在合并价差中,列示于长期投资项目下,不对其进行摊销,也不确认递延所得税资产或负债。

美国财务会计准则委员会在《所得税会计》中对被并企业净资产计价中的差异所引起的所得税问题作了如下规定:对购买法下企业合并中所确认的资产和负债分配价值与纳税基础的差异,应确认递延所得税资产或负债,但商誉因其摊销额不能扣除应税利润当属例外,此外未分摊的负商誉和举债经营租赁也不需确认递延所得税资产或负债。企业合并时所确认的递延所得税资产或负债,将随着有关资产的消耗或负债的清偿而逐步转销调整各期的所得税费用。☐

美国税法允许关联集团只提交一份合并的所得税申报表,而无需分别申报。在合并缴纳所得税的情况下,母公司和子公司需要按照协定分摊合并所得税,但在合并报表上只需填列合并缴纳的所得税税额。当由企业集团各成员企业分别纳税时,内部交易的未实现损益或推定损益在合并报表中会影响递延税款计算的暂时性差异。在编制合并报表时,是否考虑未实现损益或推定损益对所得税的影响,应视以下情况而定:若母公司所确认的所得税费用已考虑了未实现损益或推定损益的影响,则不需考虑未实现损益或推定损益对所得税的影响;反之,则应编制调整所得税的分录,反映按企业集团已实现利润计算的所得税额。

3.对购买法下账面价值与纳税基础之间的差异处理比较。在企业合并按购买法处理时,账上按被并企业可辨认净资产公允价值计价,成为新的账面价值,但税法一般规定按原来的账面价值计算所得税,这样会计的计价基础与纳税基础不