

内部固定资产交易合并抵销 及相关所得税处理解析

任玲 陈丹

(辽宁科技大学工商管理学院 辽宁鞍山 114051 东软集团股份有限公司 沈阳 110179)

【摘要】 本文通过具体示例对合并财务报表中内部固定资产交易的抵销及相关所得税的会计处理问题进行了探析,以期对合并财务报表中内部固定资产交易的抵销和所得税处理的理解及应用有所帮助。

【关键词】 合并财务报表 内部固定资产交易 所得税

内部固定资产交易是指企业集团内部发生交易的一方与固定资产有关的购销业务。通常企业集团内部的固定资产交易可以划分为以下两种类型:一是集团内部企业将自身使用的固定资产变卖给集团内的其他企业作为固定资产使用。二是集团内部企业将自身生产的产品销售给集团内的其他企业作为固定资产使用。对于企业集团内部固定资产交易,根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定:母公司与子公司、子公司相互之间销售商品或其他方式形成的固定资产所包含的未实现内部销售损益,以及对固定资产计提的减值准备、对固定资产的折旧额与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。同时根据《企业会计准则解释第1号》的规定:企业在编制合并财务报表时,因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用。由以上规定可见,母公司在编制企业集团的合并财务报表时,针对内部交易形成的固定资产应抵销和调整的事项共有四类:一是抵销内部交易固定资产中所包含的未实现内部销售损益;二是抵销与未实现内部损益相关的固定资产减值准备;三是抵销与未实现内部损益相关的固定资产折旧;四是同时调整与抵销上述三类事项导致的所得税和递延所得税的影响。

本文针对上述四类事项,根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则解释第1号》之规定并结合实例,对企业集团内部固定资产交易的抵销及其所得税的会计处理进行了探析。

一、内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理

例:子公司2008年1月1日将账面价值为50万元的存货以60万元的价格销售给母公司作为管理性固定资产使用。母公司对该固定资产按5年的使用寿命采用年限平均法计提折旧,预计净残值为0。假设该内部交易形成的固定资产在2008年按12个月计提折旧,且2008年底母公司为该固定资产计提了5万元的减值准备,母、子公司的所得税税率均为

25%,计税基础等于内部售价。母公司在编制2008年度合并财务报表时针对该项内部固定资产交易应作如下处理:

1. 内部交易固定资产中所包含的未实现内部销售损益的抵销。与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。借:营业收入60;贷:营业成本50,固定资产——原价10。

此时,固定资产在企业集团中的账面价值为50万元,而其计税基础为母公司初始确认时的入账价值60万元,两者之间产生可抵扣的暂时性差异。所以,应调整合并财务报表中的相关所得税项目。借:递延所得税资产2.5;贷:所得税费用2.5。

2. 内部交易固定资产当期多计提资产减值的抵销。期末该项固定资产的可变现净值为55万元,因此母公司个别财务报表计提了减值损失5万元;从企业集团的角度考虑则无需计提减值,因为在企业集团中该固定资产的账面价值为50万元,因此编制合并财务报表时应抵销个别财务报表中多计提的5万元减值损失。借:固定资产——固定资产跌价准备5;贷:资产减值损失5。

此时,买方母公司计提减值准备5万元,产生暂时性差异5万元,按照《企业会计准则第18号——所得税》之规定应确认递延所得税资产1.25万元(5×25%)。站在企业集团的角度,不应计提减值(50<55),当然也就不应确认递延所得税资产,即应抵销母公司个别财务报表中确认的递延所得税资产1.25万元。借:所得税费用1.25;贷:递延所得税资产1.25。

3. 内部交易固定资产当期多计提折旧额的抵销。期末该项固定资产在母公司个别财务报表中计提折旧11万元 $[(60-5)/5]$;站在企业集团的角度该项固定资产的账面价值为50万元,只需计提10万元(50/5)的折旧,因此编制合并财务报表时应抵销个别报表中多计提的1万元折旧。借:累计折旧1;贷:管理费用1。

本期母公司当年扣除的累计折旧为11万元,但从企业集团角度来看,累计折旧应为10万元,此时累计折旧账面价值与计税基础之间产生1万元的应纳税暂时性差异,则调整分录为:借:所得税费用0.25;贷:递延所得税负债0.25。

集团内部资产重组会计问题探讨

刘 标

(淮北矿业(集团)有限责任公司 安徽淮北 235000)

【摘要】 本文系统地介绍了企业集团内部资产重组的主要业务类型和各种资产重组业务的会计处理方法,并以案例进行了详细说明,以期实务工作者全面了解企业集团内部资产重组业务进而准确进行相关账务处理提供参考。

【关键词】 企业集团 资产重组 并购

一、企业集团内部资产重组的形式

企业集团内部的资产重组业务,一般有子公司并购集团公司其他子公司、子公司并购集团公司分公司、集团公司吸收合并子公司、集团和子公司之间的其他非流动资产交易等。

1. 子公司并购集团公司其他子公司。这是指集团公司某一子公司以现金或其他资产作为对价购买集团公司持有的下属其他子公司的股权,以控股合并或吸收合并的方式将被合并公司纳入该子公司的管理序列,由此将集团公司某一业务领域统一归口由某一子公司实施集中管理。

2. 子公司并购集团公司下属分公司。这是指集团公司某

一子公司以现金或其他非货币性资产作为对价收购集团公司下属的不具有法人实体资格的分公司,并将其作为子公司的分公司实施管理。

3. 集团公司吸收合并子公司。为达到规范管理及合理避税等目的,某些时候集团公司会把部分全资或控股公司吸收合并,将其所有资产、负债均并入集团公司账簿和报表核算,将其变更为不具有独立法人资格的分公司。

4. 集团和子公司之间的其他非流动资产交易。为了提升子公司业绩,帮助子公司上市融资或发债融资,有时集团公司会将子公司的非生产性、福利性资产剥离出来,由集团公司承

二、连续编制合并财务报表时内部交易形成的固定资产的抵销处理

1. 连续编制合并财务报表时内部交易固定资产所包含的未实现内部销售损益的抵销。由于该内部交易形成的固定资产仍然以原价在购买企业的个别资产负债表中列示,因此,必须将原价中包含的未实现内部销售损益的金额予以抵销;相应地,销售企业以前会计期间由于该内部交易实现销售利润,形成销售当期的净利润的一部分并结转到以后会计期间,在其个别所有者权益变动表中列示,也必须将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销,以调整期初未分配利润。

沿用上例,母公司编制 2009 年度合并财务报表时的抵销处理为:借:未分配利润——年初 10;贷:固定资产——原价 10。借:递延所得税资产 2.5;贷:未分配利润——年初 2.5。

2. 连续编制合并财务报表时内部交易固定资产多计提资产减值的抵销。对于该固定资产在以前会计期间计提减值而形成的期初固定资产跌价准备金额应予以抵销,相应地,以前会计期间确认的资产减值损失也必须调整期初未分配利润的金额。

仍以上题为例,假定母公司 2009 年该固定资产未发生进一步减值,则母公司编制 2009 年度合并财务报表应予抵销的固定资产减值的分录为:借:固定资产——固定资产跌价准备 5;贷:未分配利润——年初 5。借:未分配利润——年初 1.25;

贷:递延所得税资产 1.25。

3. 连续编制合并财务报表时内部交易固定资产多计提折旧的抵销。对于该固定资产在以前会计期间计提折旧而形成的期初累计折旧,由于将以前会计期间按包含未实现内部销售损益的原价为依据而多计提折旧的抵销,一方面,必须按照以前会计期间累计多计提的折旧额抵销期初累计折旧;另一方面,由于以前会计期间累计折旧抵销而影响到期初未分配利润,因此,还必须调整期初未分配利润的金额,同时调整其所得税的影响。仍以上题为例,2009 年的抵销及调整分录为:借:固定资产——累计折旧 1;贷:未分配利润——年初 1。借:未分配利润——年初 0.25;贷:递延所得税负债 0.25。

同时,该内部交易形成的固定资产在本期(2009 年)仍然计提了折旧,由于多计提折旧导致本期有关资产或费用项目增加并形成累计折旧。为此,一方面,必须将本期多计提折旧而计入相关资产的成本或当期损益的金额予以抵销,另一方面应将本期多计提折旧而形成的累计折旧额予以抵销。即:借:累计折旧 1;贷:管理费用 1。借:所得税费用 0.25;贷:递延所得税负债 0.25。

第三年至第五年的抵销及所得税处理与第二年(2009 年)类似。

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. 钟骏华.内部固定资产交易的抵销.会计师,2009;13