在合并报表层次确认递延所得税合理吗

郭 祥

(立信会计师事务所深圳分所 深圳 518000)

【摘要】本文对合并报表层次确认递延所得税的会计规定进行了梳理,并从企业所得税的纳税主体、会计上资产负债的定义以及暂时性差异的实质性特征等方面,论述了在合并报表层次确认递延所得税的会计规定和实务处理是有待商榷的。

【关键词】合并报表 递延所得税 暂时性差异

在合并报表层次确认递延所得税存有一定争议,有关会计规范性文件的规定也是前后不一。本文拟梳理之,并提出个人看法。

一、控股合并中在合并报表层次是否确认递延所得税的两种解释

企业会计准则及其应用指南规定,非同一控制下的合并,购买方在按照规定确定合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值时,取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差额的,应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债,所确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额不应折现。因吸收合并和新设合并不涉及合并财务报表编制问题,上述规定的具体应用争议主要在于控股合并。除非特别指明,本文所指控股合并均为非同一控制下的控股合并。

按会计准则的规定,控股合并的长期股权投资应以支付合并对价的资产或负债的公允价值作为初始投资成本。控股合并的税务处理分为一般性税务处理和特殊性税务处理,也是通常所说的应税合并和免税合并,前者计缴股权转让所得应纳的企业所得税,后者暂不计缴。税务处理方式不同,取得股权的计税基础则不同,前者以公允价值为计税基础,与会计上股权取得的核算成本一致,后者则因没有纳税而保持股权的原有计税基础不变。

解释1:对于控股合并,在合并报表层次应该确认递延所得税。

这是2010年之前版本的准则讲解中的内容,基本意思是在编制合并财务报表时,被购买方个别财务报表应以合并日可辨认净资产公允价值为基础进行持续计量。因此购买方需要将被购买方可辨认净资产的账面价值调整为公允价值,被购买方可辨认资产、负债的公允价值与计税基础不一致,将产生暂时性差异,需要在合并财务报表中确认递延所得税资产或递延所得税负债。具体以例1阐述之。

例1:A公司购买B公司100%的股权,B公司的净资产账面价值和公允价值分别为500万元和600万元,账面价值与计税基础相等。其中只有一项资产的账面价值和公允价值不等,差额100万元,该资产的公允价值与计税基础的差额也是100万元,所得税税率为25%。

合并报表工作底稿中,所编制的分录为:借:资产100;贷:资本公积100。

同时,确认该资产的公允价值与计税基础差额100万元的递延所得税:借:资本公积25;贷:递延所得税负债25。

解释2:对于控股合并,在合并报表层次不应确认递延所得税。

该观点源自2010年版的准则讲解。

承例1资料,该项资产账面价值和公允价值的差额100万元,在合并报表工作底稿中编制调整分录,分别增加资产和资本公积100万元。同时在以被购买方净资产公允价值调整其个别财务报表时,没有确认递延所得税。

该解释以股权收购适用一般性税务处理的规定为前提。根据税法有关股权收购的规定,企业股权收购适用一般性税务处理时,收购方取得的股权(即对子公司的长期股权投资)的计税基础应以公允价值为基础确定,即意味着对子公司的长期股权在初始确认时与其计税基础不存在差异,在合并财务报表层面,母公司对子公司的长期股权投资实际上代表了子公司的各项资产、负债,即意味着子公司的各项资产、负债在合并报表层面在税收上实际是按公允价值确定计税基础的,与会计上相同,不存在暂时性差异,因此,母公司在合并报表层面不需要对子公司该项资产确认递延所得税影响或所得税影响。

在股权收购适用特殊性税务处理即免税合并时,是否在合并报表层次确认递延所得税,2010年版的准则讲解没有说明。在股权收购适用特殊性税务处理时,收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定,收购企业、被收购企业原有各项资产和负债的计税基础和其他

相关所得税事项保持不变。

假设上例 B 公司 100%股权的原有计税基础为 200 万元,则 A 公司取得该股权的计税基础也是 200 万元,会计核算的初始投资成本为 B 公司净资产公允价值 600 万元,其差额为 400 万元,在符合递延所得税负债的确认条件时应在 A 公司个别报表层次确认该暂时性差异的递延所得税负债。无论 A 公司是否在其个别报表层次确认该股权的应纳税暂时性差异,笔者认为都无需在合并报表层面确认递延所得税,按上述应税合并下在合并报表层面不确认递延所得税的分析逻辑,母公司对子公司的长期股权投资实际上代表了子公司的各项资产、负债,该长期股权投资账面价值与计税基础的差异已经在其个别报表层面进行了会计处理,在合并报表层面再确认其载体——子公司资产、负债的公允价值与其计税基础的差异就有重复或者循环处理之嫌。

因此,笔者认为控股合并中购买方将被购买方可辨认净资产的账面价值调整为公允价值以后,被合并方可辨认资产、负债的公允价值与计税基础不一致,由此产生的差异并非所得税准则规范的暂时性差异,不管税务处理如何,均不应在合并报表层次确认递延所得税,进一步的理由分析见下文。

二、合并财务报表中因抵销未实现内部销售损益而确认递延所得税

这种处理源于《企业会计准则解释第 1 号》,该文件出台之前的会计实务在合并报表层次是不确认该类形式的递延所得税的。该文件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所属纳税主体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,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。具体以例 2 阐述之。

例 2:A 公司购买 B 公司 100%的股权,成为 B 公司的母公司,能够控制 B 公司的生产经营决策。某期间 A 公司以 800 万元将一批自产产品销售给 B 公司,该批产品在 A 公司的生产成本为 500 万元。截至该期末 B 公司尚未对外销售该批商品。假定该商品未发生减值,A 公司、B 公司适用的所得税税率为 25%,且在未来期间预计不会发生变化。税法规定,企业的存货以历史成本作为计税基础。A 公司在编制合并财务报表时,对与 B 公司发生的内部交易除进行营业收入、营业成本、存货的抵销处理外,还应抵销未实现内部损益的所得税影响。

承例 2 资料,该项内部交易中涉及的存货在合并资产负债表中体现的价值为 500 万元,即未发生减值的情况下,为出售方的成本,其计税基础为 800 万元,两者之间产生了 300 万元可抵扣暂时性差异,与该暂时性差异相关的递延所得税在 B 公司并未确认,为此在合并财务报表中应确认递延所得税资产 75 万元。

三、在合并报表层次确认递延所得税有待商榷

1. 会计主体和纳税主体不同,会计主体不仅包括编制个别财务报表的企业法人,还把具有控制关系的集团作为编制合并财务报表的会计主体,企业所得税是法人所得税制,以企业法人为独立的纳税主体,不涉及集团,合并财务报表无关企业所得税的纳税处理事项。

就例 2 来说,从编制合并财务报表的企业集团整体来看,存货价值中包含的未实现内部销售损益并不是真正的利润,因为集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于企业内部物资调拨活动,既不会实现利润,也不会增加价值,所以在编制合并财务报表时,应将存货价值中包含的未实现内部损益予以抵销。但从法人所得税制原则出发,所得税以企业法人为纳税主体,是以独立法人的实际经营成果为所得税课征对象,并不是以企业集团为纳税人,也不是以抵销内部未实现损益后的合并利润为课税对象,所以,合并报表层次的未实现内部损益在所得税法上是真实的交易、真实的利润,并且在所属纳税主体内已经缴纳了所得税或计提了所得税,不论对所属纳税主体来说或对集团整体来说,都是当期的所得税费用,并已列示于个别财务报表之中。例 2 其实是拿 B公司的计税基础 800 万元同 A 公司个别财务报表上已不存在的账面价值 500 万元比较,这已经超出法人所得税制的主体范围。《企业所得税法》规定:除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税。因此,在合并报表层次确认未实现内部销售损益的递延所得税在税法上来说没有依据和意义。这与在合并报表层次抵销内部交易的同时,抵销与其相联系的个别财务报表层次确认的递延所得税有本质不同,基于合并报表层面确认的递延所得税,在个别财务报表层面并不存在。

2. 在合并报表层次确认一项递延所得税资产或递延所得税负债既不符合资产、负债的定义,也不能反映暂时性差异转回的实质性特征。

根据现行企业会计准则,资产是指企业过去的交易或者事项形成的、企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源;负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务;暂时性差异是资产、负债的账面价值与其计税基础的不同而产生的差额,按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额的暂时性差异。可抵扣暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。顾名思义,暂时性差异的本质强调的是差异的暂时性,不论是应纳税暂时性差异抑或是可抵扣暂时性差异,在企业未来期间都要转回的,前者在转回期间导致应纳税所得额和应交所得税的增加,后者导致转回期间应纳税所得额和应交所得税的减少。

但是合并财务报表产生的可抵扣暂时性差异不能抵扣任

论商主体与企业会计主体的同一性

金 涛(博士)

(江苏财经职业技术学院人文法律系 江苏淮安 223003)

【摘要】本文运用商法理论与会计学理论对商主体与企业会计主体的内涵及相互关系进行分析,澄清了会计与法律界对两者关系认识上的误区,指出商主体与企业会计主体均为企业,两者具有同一性。

【关键词】商主体 会计主体 企业

商主体是指能够依商法规定以自己的名义直接从事商行为,享受权利和承担义务的企业(范健,2007),如公司、合伙企业、个人独资企业、中外合资、合作企业,乃至个体工商户等均是商主体。商主体与一般民事主体的区别在于其具有营业能力,营业能力的取得必须具备法定的条件并经过法定的国家机关依法授予。

商主体是法律主体的一种。会计理论一般认为,法律主体通常是会计主体,而会计主体则未必是法律主体(马建钢,2007)。会计作为一种商业语言,所涉及的法律主体主要就是商主体,称会计主体未必是法律主体,也主要是指会计主体未必是商主体。实际上这种认识并无法律和理论与实践依据,在一定程度上造成了对会计主体性质认识上的误差。本文即试图从理论和立法视角厘清会计主体与商主体的关系。

一、会计主体的三种观点

会计主体假设是会计理论中会计假设基本内容之一。在理论上对何为会计主体的认识并不一致,主要的观点有三种。

第一种观点通说理论认为,会计主体是指会计工作特定的空间范围,此说称为会计核算对象的空间范围论。它为确定特定企业所掌握的经济资源和进行的经济业务提供了基础,也为规定有关记录和报表所涉及的范围提供了基础(杨继飞,2002)。

第二种观点被称为会计核算对象的财产所有权归属论。

何一个纳税主体的未来应纳税所得额,从而其确认的递延所得税资产不会给任何一个企业带来未来经济利益的流入(应交所得税的减少)。合并报表产生的应纳税暂时性差异也不能增加任何一个纳税主体的未来应纳税所得额,从而其确认的递延所得税负债不会造成任何一个企业未来经济利益的流出(应交所得税的增加)。例1和例2在合并报表层次确认的递延所得税都是如此,不会使任何纳税主体的未来应税金额有所变化。而且,合并报表层次的所谓暂时性差异并无“在未来期间转回”的性质,它其实就是合并报表层次的虚拟物,未实现内部损益存在时它就确认在合并财务报表上,未实现内部损益不存在时,它也踪迹难觅。比如,例2中存货的300万元未实现内部损益,假设在次年因外销而不复存在了,次年期末集团内也没有存货或其他形式的未实现内部损益,所以次年的合并财务报表上就没有递延所得税可以确认了。该可抵扣暂时性差异既不能抵扣任何纳税主体的未来应纳税所得额,以给纳税主体带来减少税收形式的经济利益流入,也根本不存在转回的可能性。

3. 例2中假设A公司、B公司适用的所得税税率为25%,且在未来期间预计不会发生变化。而实际情况并非如此。实务中,母公司适用的税率可能为25%,子公司可能是高新技术企业而适用15%的优惠税率。当合并范围内个别会计主体适用的企业所得税税率不同时,合并财务报表未实现内部损益的递延所得税确认怎样选择企业所得税税率就陷入两难境地。承例2资料,假设A、B公司适用的所得税税率分别为25%、15%,该例中所谓的300万元暂时性差异是确认75万元的递延所得税还是45万元的递延所得税就不是容易判断的了。

综上分析,笔者认为不可超出法定的纳税主体范围去讨论所得税,所得税会计准则只有在同一纳税主体范围内应用才有意义,合并报表层次确认递延所得税既不符合税法有关法人企业所得税制的精神内涵,也违背会计上资产、负债要素的定义和暂时性差异可以转回的实质性特征,因此在合并报表层面确认递延所得税的会计规定和实务处理有待商榷。

主要参考文献

1.财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2008

2.财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2010

3.新利军.合并报表递延所得税问题探讨.财会研究,2011;2