

合并报表内部交易主体 税率不同时的递延所得税核算

程 果

(吉林大学珠海学院 珠海 519041)

【摘要】目前,集团化已成为企业发展的趋势,而集团内企业的多样化,导致不同企业间所得税税率可能存在差异。在编制合并报表时,此差异又导致内部交易中未实现损益产生的递延所得税在确认时面临不同税率的选择。本文将通过案例深入分析不同税率的主体在内部交易中未实现内部损益产生的递延所得税怎样确定。

【关键词】递延所得税 内部交易 合并财务报表

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,企业合并中的母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。合并财务报表反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量,其编制主体是母公司。合并财务报表以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础,根据其他有关资料,抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并财务报表的影响后编制。在企业集团多元化发展的背景下,集团内企业法人适用的税率很可能存在差异。那么在集团内买卖双方的企业法人主体适用税率不同的情况下涉及未实现内部交易损益的,计算由其形成的递延所得税应使用哪一方的税率呢?我国新企业会计准则对此并无专门论述,现笔者通过案例加以分析税率。

一、交易主体税率不同下内部存货交易未实现损益形成递延所得税

例1:甲、乙两公司同属集团内的企业。其中,甲公司为母公司,适用税率为15%。乙公司为子公司,适用税率为25%。2011年5月16日,乙公司将一批存货销售给甲公司,款项于当日通过银行转账结清。该批存货的成本是200 000元,内部交易价格是300 000元,假定交易中不存在相关的税费,且以前期间甲、乙公司不存在任何内部交易。至2011年12月31日,甲公司未将该批存货向集团外的企业销售。

2011年5月,乙公司个别报表对于该项交易编制的会计分录:借:银行存款300 000;贷:主营业务收入300 000。借:主营业务成本200 000;贷:库存商品200 000。

乙公司在该项交易中确认了100 000元的内部交易利润,同时此交易利润也是应纳税所得额,按25%的适用税率计算得乙公司当期所得税费用为25 000元。

2011年5月,甲公司个别报表对于该项交易编制的会计分录:借:库存商品300 000;贷:银行存款300 000。

因甲公司从乙公司购入的存货未向集团外销售,2011年

年末母公司编制合并财务报表时应编制调整分录:借:主营业务收入300 000;贷:主营业务成本200 000,存货100 000。

因合并调整,存货的成本被调低了100 000元。编制合并财务报表时对存货账面价值的调整会导致账面价值与计税基础存在差异。合并财务报表中存货的账面价值是200 000元,计税基础是300 000元,其差异属于暂时性可抵扣差异,应确认递延所得税资产和递延所得税费用。但100 000元的差异应选择哪个法人主体的适用税率计算来确定递延所得税资产?我国无专门的规定。根据《国际会计准则第12号——所得税》中第51段,递延所得税负债和资产的计量,应反映在资产负债表日从企业预期收回或清偿其资产和负债账面金额的方式中推算出的纳税后果。结合本例,笔者认为应该选择购买方企业法人适用的税率进行计算。因为未来期间甲公司对外出售或耗用由内部交易取得的资产时,纳税申报表中允许扣除300 000元的税务后果是体现在甲公司的纳税申报表中,所以计算递延所得税资产应选择未来期间拥有税前扣除此项金额权利的企业主体的税率。按照甲公司的适用税率计算上述递延所得税,满足国际会计准则的此项要求。

2011年末编制合并财务报表时,确认的递延所得税资产=100 000×15%=15 000(元),会计处理为:借:递延所得税资产15 000;贷:所得税费用15 000。

若2012年甲公司将此存货全部售出,则甲公司通过税前扣除300 000元的存货成本,节约税费45 000元(300 000×15%),实现递延所得税资产的转回。在本例涉及交易的主体中,采购方的税率比销售方的税率低;相反,若涉及交易的主体中,采购方的税率比销售方的税率高,计算上述递延所得税仍然采用采购方的适用税率。

二、交易主体税率不同下内部固定资产交易未实现损益形成递延所得税

例2:甲、乙两公司同属集团内的企业。其中,甲公司为母

公司,适用税率为15%;乙公司为子公司,适用税率为25%。2010年12月21日,乙公司将自己生产的产品销售给甲公司作为固定资产使用。乙公司销售该产品的销售收入为120 000元,销售成本为100 000元。甲公司对固定资产采用直线法计提折旧,折旧年限为5年,预计净残值为零。假设会计和税法对该固定资产的折旧计提方法、折旧年限和预计净残值的处理一致,且该交易不存在任何相关的税费。

2010年12月,乙公司个别报表对于该项交易编制的会计分录:借:银行存款120 000;贷:主营业务收入120 000。借:主营业务成本100 000;贷:库存商品100 000。

乙公司在该项交易中确认了20 000元的内部交易利润,同时此部分交易利润也是应纳税所得额,按25%的适用税率计算得乙公司当期所得税费用为5 000元。

2010年12月,甲公司个别报表对于该项交易编制的会计分录:借:固定资产120 000;贷:银行存款120 000。

因甲公司从乙公司购入的固定资产未计提折旧,2010年末母公司编制合并财务报表时应编制调整分录:借:主营业务收入120 000;贷:主营业务成本100 000,固定资产20 000。

因合并调整,固定资产的成本被调低了20 000元。合并财务报表中固定资产的账面价值是120 000元,计税基础是100 000元,由此形成的20 000元差异属于暂时性可抵扣差异,应确认递延所得税资产和递延所得税费用。那么20 000元的差异应选择哪个法人主体的适用税率计算确定递延所得税资产?根据现行会计准则对递延所得税资产确认的规定:“以未来期间很可能取得的用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产”。本例中,由内部固定资产交易产生的未实现损益20 000元形成的递延所得税资产,在未来期间通过甲公司对该固定资产计提折旧得到逐步实现转回,即通过逐年在税前利润中扣除该折旧费用实现税费的抵扣及递延所得税的转回。如下表:

表1 不同税率下固定资产交易未实现内部损益形成的递延所得税及其转回 单位:元

固定资产的使用年限	交易当期	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年
账面价值	100 000	80 000	60 000	40 000	20 000	0
计税基础	120 000	96 000	72 000	48 000	24 000	0
暂时性差异	20 000	16 000	12 000	8 000	4 000	0
递延所得税资产(甲公司税率15%)	3 000	2 400	1 800	1 200	600	0
当期递延所得税资产(甲公司税率15%)	3 000	-600	-600	-600	-600	-600
递延所得税资产(乙公司税率25%)	5 000	4 000	3 000	2 000	1 000	0
当期递延所得税资产(乙公司税率25%)	5 000	-1 000	-1 000	-1 000	-1 000	-1 000

表2 合并报表与个别报表固定资产年折旧额差异的节税贡献 单位:元

固定资产的使用年限	交易当期	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年
合并报表的年折旧额	0	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
个别报表的年折旧额	0	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000
年折旧额差异	0	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000
年折旧额差异的节税贡献(甲公司税率15%)	0	600	600	600	600	600

表1中,固定资产在内部交易当期未计提折旧的情况:账面价值是合并报表中固定资产项目抵销未实现内部交易损益后的价值,计税基础是甲公司单个报表中固定资产的价值。可见,此项固定资产内部交易当期导致产生20 000元差异,在不同税率的选择下确认的递延所得税资产的数额亦不同。选择适用税率的原则为:根据该固定资产折旧费用允许税前扣除的所在企业的税率。因为税法针对企业法人个体征税,并不对集团企业征税。甲公司个别报表上固定资产的年折旧额大于合并报表上该项资产的折旧额,两者的差异通过在甲公司纳税申报表中扣除实现整个集团企业税费的减免。这部分减免的税费正是合并财务报表中因固定资产内部交易确认递延所得税资产的转回。在固定资产的使用寿命内,每年甲公司为企业集团减免税费600元,因此递延所得税资产每年转回亦应该是600元,5年共实现递延所得税资产3 000元的转回。表1中若按照固定资产出售方企业法人乙公司的税率(即25%)计算确认的递延所得税资产5 000元(20 000×25%=5 000)与表2中固定资产在使用期间实际为集团节约的税费总额3 000元(600×5)不等。由此可得,对于固定资产内部交易确认的递延所得税应该按照最终持有固定资产方的企业法人的适用税率来确定。

2010年末编制合并财务报表时,确认的递延所得税资产=20 000×15%=3 000(元),会计处理为:借:递延所得税资产3 000;贷:所得税费用3 000。

固定资产使用期限内每期编制合并财务报表时,转回递延所得税资产600元,会计处理为:借:所得税费用600;贷:递延所得税资产600。

综上所述,根据新企业会计准则要求递延所得税应以可能对未来所得税产生的影响进行确认,固定资产内部交易产生的递延所得税的计算应按交易双方处于购买方地位(亦即资产最终持有方)的企业法人的适用税率确定。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.国际财务报告准则2008.北京:中国财政经济出版社,2008
3. 财政部会计司编写.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010