

连续编制合并财务报表中的所得税会计处理

袁晓燕(教授)

(华北水利水电大学管理与经济学院 郑州 450046)

【摘要】企业在合并日、合并日后连续编制合并财务报表时,由于资产评估、合并抵销处理等原因,可能导致合并财务报表中反映的资产、负债账面价值与计税基础不一致,存在暂时性差异,因此需要确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债,以全面反映合并财务报表中合并所得税的相关影响。

【关键词】所得税会计 合并财务报表 应用

企业会计准则规定,企业在合并日、合并日后应当编制合并财务报表。合并日编制合并财务报表时,由于资产评估等原因可能导致被合并方财务报表中资产、负债账面价值与计税基础不一致的情况;合并日后编制合并财务报表时由于企业集团内部的资产交易、债权债务等原因而进行的合并抵销处理,也可能导致在合并财务报表中反映的资产、负债账面价值与计税基础不一致的情况。合并财务报表在编制中由于各种原因导致的资产、负债账面价值与计税基础不一致,由此产生的暂时性差异影响了未来的所得税纳税数额。因此为了全面反映合并财务报表中所得税情况,应当进行所得税会计核算,以确定当期合并所得税费用,确认递延所得税资产或递延所得税负债。

一、合并日编制合并财务报表的所得税会计问题

所得税会计在合并日编制合并财务报表的应用,主要体现在非同一控制下的企业合并中。因被购买方可辨认净资产的价值是按照公允价值进行计量的,税法是按照账面价值确认计税基础的,这样就会造成资产、负债的账面价值与计税基础的不一致,从而产生暂时性差异,因此应当确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债,并调整商誉的价值。举例如下:

例1:甲公司2010年末出资4 000万元给乙公司的原股东,以控股合并方式取得乙公司100%的表决权资本,甲乙公司不具有关联方关系,双方适用的所得税税率均为25%。购买日,乙公司各项可辨认资产的公允价值合计为5 000万元,计税基础合计为4 300万元;各项可辨认负债公允价值合计为2 000万元,计税基础合计为1 700万元。

根据以上资料,合并日关于所得税的会计核算为:应纳税暂时性差异=5 000-4 300=700(万元);可抵扣暂时性差异=2 000-1 700=300(万元);递延所得税负债=700×

25%=175(万元);递延所得税资产=300×25%=75(万元);商誉价值的调整=4 000-(5 000-2 000)+(175-75)=1 100(万元);合并日合并财务报表的抵销处理为:借:股本等所有者权益3 000,商誉1 100,递延所得税资产75;贷:递延所得税负债175,长期股权投资4 000。

二、合并日后编制合并财务报表的所得税会计问题

在合并日后编制合并财务报表时,由于企业集团内部的资产交易、债权债务等原因而进行的合并抵销处理,可能导致在合并财务报表中反映的资产、负债账面价值与计税基础不一致,由此产生的暂时性差异需要确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债,以确定对合并所得税的相关影响。企业集团涉及递延所得税的内部交易主要体现在资产减值准备的计提、内部债权债务抵销、内部存货交易、内部固定资产、无形资产交易等方面。举例如下:

例2:接例1,2011年末,甲公司个别资产负债表中,长期股权投资余额3 980万元、减值准备为20万元;应收账款余额为120万元,其中40万元为应向乙公司收取的销货款,甲公司年末按照应收账款余额的10%计提坏账准备;存货余额为800万元,其中30%(共100件)为从乙公司购进的商品,该批商品的毛利率为25%,年末该批商品的可变现净值为200万元,甲公司为此计提了40万元的存货跌价准备;固定资产余额为5 000万元,其中600万元为年初从乙公司购入的设备作为管理用固定资产使用,该设备在乙公司的账面价值为500万元,预计使用年限为5年,采用年限平均法计提折旧,预计净残值为0。甲公司对该固定资产确定的折旧年限和预计净残值与税法规定一致。假定该内部交易固定资产在交易当年按12个月计提折旧。

根据以上资料,2011年末,甲公司编制的合并财务报

表抵销处理分析如表1所示:

表 1

抵销项目	涉及项目的抵销处理	涉及所得税的抵销处理	所得税会计处理解析
资产减值准备	借:长期股权投资——长期股权投资减值准备 20; 贷:资产减值损失 20。	借:所得税费用 5(20×25%); 贷:递延所得税资产 5。	合并财务报表中随着长期股权投资减值准备的抵销,在个别财务报表中长期股权投资的账面价值与其计税基础之间形成的暂时性差异也不存在,故要抵销已确认的递延所得税资产。
内部债权债务	借:应付账款 40; 贷:应收账款 40。 借:应收账款——坏账准备 4(40×10%); 贷:资产减值损失 4。	借:所得税费用 1(4×25%); 贷:递延所得税资产 1。	合并财务报表中随着内部应收账款及其计提的坏账准备的抵销,在个别财务报表中应收账款的账面价值与其计税基础之间形成的暂时性差异也不存在,故要抵销已确认的递延所得税资产。
内部存货交易	借:营业收入 240(800×30%); 贷:营业成本 240。 借:营业成本 60(240×25%); 贷:存货 60。 借:存货——存货跌价准备 40; 贷:资产减值损失 40。	(1)借:递延所得税资产 15(60×25%); 贷:所得税费用 15。 (2)借:所得税费用 10(40×25%); 贷:递延所得税资产 10。	(1)存货内部交易未实现利润的抵销,调低了该存货在合并财务报表中的价值,在合并财务报表中该存货的账面价值低于其计税基础,由此产生可抵扣暂时性差异,应当确认递延所得税资产。 (2)合并财务报表中随着存货跌价准备的抵销,在个别财务报表中存货的账面价值与其计税基础之间形成的暂时性差异也不存在,故要抵销已确认的递延所得税资产。
内部固定资产交易	借:营业外收入 100; 贷:固定资产——原价 100。 借:固定资产——累计折旧 20(100÷5); 贷:管理费用 20。	借:递延所得税资产 20[(100-20)×25%]; 贷:所得税费用 20。	固定资产内部交易未实现利润的抵销,调低了该固定资产在合并财务报表中的价值,在合并财务报表中该固定资产的账面价值低于其计税基础,由此产生可抵扣暂时性差异,应当确认递延所得税资产。

三、连续编制合并财务报表中的所得税会计问题

所得税会计在以后各期连续编制合并财务报表中的应用,主要体现在对期初未分配利润的影响以及在以后年度企业集团内部交易抵销处理变化的影响上。举例说明如下:

例3:接例1和例2,2011年末,甲公司个别资产负债表中,长期股权投资余额3 980万元、减值准备为20万元;应收账款余额140万元,其中60万元为应向乙公司收取的销货款,甲公司年末按照应收账款余额的10%计提坏账

准备;存货余额1 000万元,其中上年从乙公司购进的商品中对外售出了80%,年末该批库存存货的成本为48万元,可变现净值为30万元;固定资产余额6 000万元,其中600万元为上年初从乙公司购入的设备作为管理用固定资产使用,该设备在乙公司的账面价值为500万元,预计使用年限为5年,采用年限平均法计提折旧,预计净残值为0。甲公司对该固定资产的折旧年限和预计净残值与税法规定一致。

根据以上资料,2012年末,甲公司编制的合并财务报表抵销处理分析如表2所示。

表 2

抵销项目	涉及项目的抵销处理	涉及所得税的抵销处理	所得税会计处理解析
资产减值准备	借:长期股权投资——长期股权投资减值准备 20; 贷:期初未分配利润 20。	借:期初未分配利润 5(20×25%); 贷:递延所得税资产 5。	为使个别财务报表期初余额与合并财务报表的期初数额一致,对上期所得税费用对本期期初未分配利润的影响进行反映。
内部债权债务	借:应付账款 60; 贷:应收账款 60。 借:应收账款——资产减值准备 4; 贷:期初未分配利润 4。 借:应收账款——资产减值准备 2(60×10%-4); 贷:资产减值损失 2。	(1)借:期初未分配利润 1; 贷:递延所得税资产 1。 (2)借:所得税费用 0.5(2×25%); 贷:递延所得税资产 0.5。	(1)为使个别财务报表期初余额与合并财务报表的期初数额一致,上期所得税费用对本期期初未分配利润的影响进行反映。 (2)合并财务报表中随着内部应收账款及其计提的坏账准备的抵销,在个别财务报表中应收账款的账面价值与其计税基础之间形成的暂时性差异也不存在,故要抵销已确认的递延所得税资产。
内部存货交易	借:期初未分配利润 60; 贷:营业成本 60。 借:营业成本 12[60×(1-80%)]; 贷:存货 12。 借:存货——存货跌价准备 40; 贷:期初未分配利润 40。 借:营业成本 32(100×80%×40); 贷:存货——存货跌价准备 32。 借:存货——存货跌价准备 4[12-(40-32)](注①); 贷:资产减值损失 4。	(1)借:递延所得税资产 15; 贷:期初未分配利润 15。 (2)借:期初未分配利润 10; 贷:递延所得税资产 10。 (3)借:所得税费用 12(注②); 贷:递延所得税资产 12。 (4)借:递延所得税资产 7(10-12×25%); 贷:所得税费用 7。	(1)(2)均为为使个别财务报表期初余额与合并财务报表的期初数额一致,上期所得税费用对本期期初未分配利润的影响进行反映。 (3)随着存货销售出企业集团,在个别财务报表中存货的账面价值与其计税基础之间形成的暂时性差异也在发生着变化,故要相应调整合并财务报表中已确认的递延所得税资产。 (4)合并财务报表中随着存货跌价准备的抵销,在个别财务报表中存货的账面价值与其计税基础之间形成的暂时性差异也不存在,故要抵销已确认的递延所得税资产。

借款置换后借款费用资本化问题思考

应 韵

(宁波大红鹰学院经管学院 宁波 315175)

【摘要】 借款置换后借款费用能否继续资本化取决于新取得的借款与原先的借款是否存在经济实质上的联系,在实务中具体判断时可参照《国际会计准则第39号——金融工具:确认和计量》第40段中的“10%测试”。

【关键词】 借款置换 专项借款 一般借款 借款费用 资本化

一、问题的提出

一直以来,上市公司利用借款费用资本化进行利润操纵是我国证监会等市场监管机构所重点关注的领域。在实务中常常遇到以下问题:①企业工程项目尚未完工,项目占用的借款(一般借款或专项借款)到期,企业与银行签订借款合同重新取得借款以置换到期借款,新取得借款相关借款费用能否继续资本化?②企业资本化购建活动已经开始,专项借款迟迟未到位,相关资本化支出以一般借款支付,如果企业一般借款利息等费用符合资本化条件,待专项借款到位后,企业可否用专项借款置换一般借款(即默认符合资本化条件的资产构建首先使用专项借款,待累计资产支出超过专项借款后再使用一般借款)?以上两个问题的解答对借款费用资本化金额的确认

和计量影响很大,对此笔者认为应当基于实质重于形式原则审慎做出会计判断。

二、会计判断的政策依据

对于借款置换情形下借款费用资本化问题,准则层面没有相关规定,应当结合经济事项的实质内容做出合理的会计判断。

对于问题①,笔者认为可以做出如下判断:如在会计层面不终止确认现存金融负债(一般借款或专门借款),则可认为新取得借款相关借款费用能够继续资本化,而对于是否终止确认现存金融负债,可参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十七条规定,即“企业(债务人)与债权人之间签订协议,以承担新金融负债方式替换现存金融负债,且新金融负债与现存金融负

表 2

抵销项目	涉及项目的抵销处理	涉及所得税的抵销处理	所得税会计处理解析
内部固定资产交易	借:期初未分配利润 100; 贷:固定资产——原价 100。 借:固定资产——累计折旧 20; 贷:期初未分配利润 20。 借:固定资产——累计折旧 20 (100÷5); 贷:管理费用 20。	(1)借:递延所得税资产 20; 贷:期初未分配利润 20。 (2)借:所得税费用 5(注③); 贷:递延所得税资产 5。	(1)为使个别财务报表期初余额与合并财务报表的期初数额一致,上期所得税费用对本期期初未分配利润的影响进行反映。 (2)随着固定资产折旧的计提,在个别财务报表中固定资产的账面价值与其计税基础之间形成的暂时性差异也在发生着变化,故要相应调整在合并财务报表中已确认的递延所得税资产。

注①:甲公司2011年购入存货成本=800×30%=240(万元),2012年末存货成本=240×(1-80%)=48(万元),可变现净值为30万元,期末存货跌价准备余额为48-30=18(万元);甲公司2011年购进该批存货的进价=240-240×

25%=180(万元),2012年期末进价成本=180×(1-80%)=36(万元),因期末该批存货的可变现净值为30万元,从合并财务报表的角度,存货的期末价值应为30万元,即在合并财务报表中应计提6万元(36-30)的存货跌价准备,故应转回12万元(18-6)。又因存货跌价准备期初为40万元,本期因销售减少32万元,因此转回的金额为4万元[12-(40-32)]。

注②:甲公司2012年末存货中未实现销售利润为12万元,合并财务报表中应确认的递延所得税资产余额=12×25%=3(万元),期初递延所得税资产余额为15万元,2012年末应减少递延所得税资产=15-3=12(万元)。

注③:2012年末递延所得税资产余额=(100-20-20)×25%=15(万元),期初余额为20万元,因此应减少递延所得税资产=20-15=5(万元)。

主要参考文献

李立成.连续合并财务报表编制方法创新.财会月刊,2011;28