

异确认相应的递延所得税资产或负债。从理论上讲,企业在合并中取得的净资产,按其可辨认性,可分为商誉资产和非商誉资产,不论是商誉资产还是非商誉资产,只要在合并中产生了暂时性差异,都应确认相应的递延所得税资产或负债;而且与特定资产或负债相关的递延所得税资产或负债应该相应地调整这些资产或负债的价值。但实务中,我国所得税准则对企业合并时商誉资产和非商誉资产的所得税影响并没有做出明确规定,《企业会计准则讲解》中也只提到,对于税法中规定的免税合并业务形成的商誉资产,不应确认相应的递延所得税负债。根据美国财务会计准则第109号公告(FAS109),对于商誉资产,如果其摊销资产在纳税时属于不可抵扣项目,则对商誉的暂时性差额不应确认递延所得税资产或负债;如果其摊销资产在纳税时属于可抵扣项目,则对商誉的暂时性差额可以确认为递延所得税资产或负债。对于非商誉资产,如果合并资产或负债形成了暂时性差异,则必须确认递延所得税资产或负债,但该递延所得税资产或负债不允许调整相关资产或负债的入账价值,而应该调整商誉的价值。根据《国际会计准则第12号——所得税》,在购买日,企业应将递延所得税资产或负债确认为可辨认资产和负债,这些递延所得税资产或负债将会影响商誉或负商誉(购买方在被购买方可辨认资产或负债的公允价值净额超过合并成本权益份额的金额)。故此,虽然我国新企业会计准则及相关的讲解中未对合并资产和负债的所得税影响做出明确规定,但在购买式企业合并中,应只对部分商誉产生的暂时性差异确认递延所得税负债,非商誉资产合并时形成的递延所得税资产和负债不允许调整相关资产和负债的价值。

1、关于商誉产生的暂时性差异的处理问题

在购买式企业合并中,如果所得税法认可商誉资产,且税法和会计准则对商誉核算的有关规定不同,则商誉在合并当期及以后期间可能会有暂时性差异产生,并应该确认相应的递延所得税负债。在我国,所得税法认可合并时外购的商誉资产(自创商誉除外)并允许对商誉进行摊销,但新企业会计准则规定,商誉资产不进行摊销,只进行减值测试,这就可能会使商誉产生暂时性差异,对于这种差异,企业应该在会计期末确认递延所得税负债。

2、关于非商誉资产产生的递延所得税的处理问题

对于购买式企业合并中获得的非商誉资产产生的暂时性差异,应该确认递延所得税资产或负债。假如某企业在购买式合并中获得的甲资产的公允价值是120元,原账面价值是100元,适用的所得税税率是30%,那么,企业在合并时应该确认6元的递延所得税负债。如果将这6元的应交所得税看成是税务当局对甲资产增值的一种分配,则应该调减甲资产

的入账成本。由于甲资产的公允价值120元可能为含税的价值(指所得税前价值),也可能为不含税的价值(指所得税后价值),所以,在6元的应交所得税调减甲资产的入账成本时,需要分别而论。如果120元是含税的公允价值,则6元的递延所得税应该调减甲资产的公允价值;如果120元是不含税的公允价值,则6元的递延所得税就不应该调减甲资产的公允价值。这样一来,这6元的递延所得税就出现了两种可能的处理方法:(1)调减合并资产的成本;(2)调整其他成本。而实际上,资产在市场上的评估价值一般不太可能考虑所得税的因素。因此,本例的120元在更大的程度上应该是甲资产不含税的公允价值。而根据FAS109和IAS12的相关规定,合并资产也不能按照含税的金额入账,故在本例中,甲资产应该按120元入账,而将6元的递延所得税负债调整其他成本。从本质上看,在合并业务中,由合并企业承担的、因合并资产产生的递延所得税负债应该是一种合并成本。根据现行企业会计准则的规定,购买企业(合并方)支付的合并成本与其从被购买企业(被合并方)获得的净资产公允价值之间的差异属于商誉。如果非商誉资产产生的递延所得税负债不允许调减合并资产的成本,那么,它只能调整商誉的成本了。而商誉正是FAS109和IAS12规定的企业在合并时非商誉资产产生的递延所得税负债的调整对象。■

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 张智广

● 短讯

2007年10月22日,财政部财政科学研究所(以下简称“财科所”)首届会计硕士专业学位(MPAcc)研究生毕业典礼暨学位授予仪式隆重举行。财政部会计司司长、全国会计硕士专业学位教育指导委员会副主任刘玉廷出席了仪式,并和财科所所长贾康一起给46名毕业学员颁发了学位证书。刘玉廷表示,伴随着财科所会计硕士专业首届学员的顺利毕业,会计硕士专业学位教育的评估体系已初步成型,首届MPAcc学员毕业后,MPAcc教育指导委员会将跟踪学员及教学单位的后续进展情况,以促进教学评估体系更加完备。■

(本刊通讯员)