

关于企业合并中 由资产评估增值产生的递延所得税思考

蒋筱刚

摘要：本文通过分析实务中企业合并时资产评估增值在合并报表层面的账务处理过程，对由此在合并报表层面产生的递延所得税展开分析。

关键词：企业合并；资产评估增值；合并报表；商誉(负商誉)；递延所得税资产/负债

一、背景介绍

江苏九九久科技股份有限公司(以下简称九九久科技)于2013年1月收购南通永富化工有限公司(以下简称永富化工)100%股权,工商变更手续于2013年1月15日完成,股权收购款2 300万元于2013年1月8日一次性付清。上海上会会计师事务所于2012年12月出具了净资产审计报告,截至2012年11月30日永富化工账面净资产为8 005 385.55元;江苏银信资产评估房地产估价有限公司出具的《江苏九九久科技股份有限公司拟收购南通永富化工有限公司股权项目评估报告》采用成本法对永富化工股东全部权益价值进行评估,截至评估基准日2012年11月30日,永富化工净资产评估价值为2 546.76万元,评估增值1 746.23万元(其中房屋评估增值5 621 632.50元,土地评估增值11 839 360.00元)。永富化工原股东为南通泛亚休闲有限公司、江苏涤诺日化集团有限公司、张达美。

二、相应会计处理

(一) 母公司单体

九九久科技于2013年1月5日使用现金2 300万元收购永富化工100%股权,股权交割完毕。因此九九久科技可以确认长期股权投资的初始入账价值为2 300万元。母公司财务处理如下(单位:万元):

借:长期股权投资	2 300	
贷:现金		2 300

(二) 合并报表层面

1. 合并日及收购成本:合并日2013年1月15日;收购成本2 300万元。

2. 收购目的:储备生产经营用地,解决公司规划发展对经营场地的需求。

3. 企业合并类型:双方无任何关联关系,因此可以确认为属于非同一控制下合并,其账务处理应按此原则处理。

4. 调整确定2013年1月1日购买日永富化工净资产的公允价值:

(1) 2012年11月30日,永富化工账面净资产为8 005 385.55元。

(2) 经九九久科技实际计算,永富化工2012年12月实现净利润-90 434.3元。因为无其他调整事项,因此可以简便计算永富化工2012年12月31日账面净资产价值为7 914 951.25元。

(3) 房屋土地评估增值部分共计17 460 992.50元(其中房屋评估增值5 621 632.50元,土地评估增值11 839 360.00元),应予确认资本公积。

(4) 补提2012年12月房屋土地评估增值部分的折旧/摊销共计48 280.52元。其中:房屋按20年计提折旧不留残值,剩余折旧年限216个月;土地按50年进行摊销不留残值,剩余摊销年限按532个月。房屋评估增值部分折旧=5 621 632.50元/216=26 026.08元,土地评估增值部分摊销=11 839 360.00元/532=22 254.44元。

(5) 永富化工由于除了土地及房产外没有其他资产,在2013年1月1日至15日没有经营活动,未发生收入及支出以及相应的现金流,2013年1月1日九九久实际已经接管永富化工的所有资产管理权,并能实施有效的管理。因此在实际处理中九九久科技对此作出简易处理,未对2013年1日至15日损益进行调整(实际按照2013年1月1日进行处理)。

(6) 可以计算此时永富化工收购日净资产的公允价值为：
(2012年12月31日账面净资产) 7 914 951.25元+(房屋土地评估增值) 17 460 992.50元-(补提评估增值部份的折旧/摊销) 48 280.52元=25 327 663.23元。

(7) 根据以上分析进行相应的账务处理：应调整永富化工个别会计报表，即补确认资产评估增值同时确认资本公积；同时在合并报表层面确认营业外收入(负商誉)。

应确认的营业外收入(负商誉)：(收购成本) 23 000 000.00元-(收购日净资产的公允价值) 25 327 663.23元=-2 327 663.23元。

应采取的财务处理如下：

调整永富化工2012年12月实现净利润-90 434.3元

借：年初未分配利润 90 434.3
贷：资产及负债项目 90 434.3

确认期初资产评估增值及其相应的折旧/摊销

借：固定资产 5 621 632.50
无形资产 11 839 360.00
贷：资本公积 17 460 992.50

借：年初未分配利润 26 026.08
年初未分配利润 22 254.44

贷：累计折旧 26 026.08
无形资产摊销 22 254.44

在合并报表中抵销对永富化工的投资(截止2012年12月31日永富化工报表股本95 602 800.00,经调整计算出2012年12月31日未分配利润87 736 129.27元)

借：股本 95 602 800.00
资本公积 17 460 992.50
贷：长期股权投资 23 000 000.00
年初未分配利润 87 736 129.27
营业外收入 2 327 663.23

以上的账务处理是否正确，在合并报表层面是否会产生递延所得税等，下面展开分析。

三、合并报表层面递延所得税思考

(一) 本次企业合并类型的税务分类

财政部和国家税务总局《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)，文件将股权收购交易的税务处理分为两类：一般性税务处理和特殊税务处理。对照该文件的规定，本次九九久科技收购永富化工的股权应适用一般性税务处理，即通常所称的应税合并。

(二) 企业合并过程中产生的商誉是否需要确认递延所得税负债？

《企业会计准则讲解(2010)》第274页“不确认递延所得税负债的特殊情况：因会计与税收的划分标准不同，按照税收法规规定作为免税合并的情况下，计税时不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。对于商誉的账面价值与其计税基础不同产生的该应纳税暂时性差异，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。原因在于：一是确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着购买方在企业合并中获得的可辨认净资产的价值量下降，企业应增加商誉的价值，商誉的账面价值增加以后，可能很快就要计提减值准备，同时其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。二是商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值，确认递延所得税负债进一步增加其账面价值会影响到会计信息的可靠性。”也就是说商誉不需确认递延所得税负债。

(三) 合并前永富化工未弥补的亏损相对应的递延所得税资产是否为企业合并的组成部份，是否会影响到商誉的确认金额？

《企业会计准则讲解(2010)》规定，企业合并发生后，购买方对于合并前本企业已经存在的可抵扣暂时性差异及未弥补亏损等，可能因为企业合并后估计很可能产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，从而确认相关的递延所得税资产。该递延所得税资产的确认不应为企业合并的组成部分，不影响企业合并中应予确认的商誉或是因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应计入合并当期损益的金额。

因此永富化工未弥补亏损所确认的递延所得税资产，不影响企业合并中应予确认的商誉或是因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应计入合并当期损益的金额。

(四) 永富化工的资产评估增值是否要确认递延所得税负债？

笔者认为，只要是非同一控制下控股合并中取得的被购买方可辨认资产、负债的购买日公允价值不同于其以原始取得成本为基础确定的计税基础的，则无论该项股权收购按财税[2009]59号文规定是采用一般性税务处理还是特殊性税务处理，都会由此在购买方合并报表层面产生账面价值与计税基础之间的暂时性差异，需要在购买方的合并财务报表层面确认递延所得税资产或负债，并相应调整商誉或者负商誉。”因此在九九久科技的合并财务报表层面应确认资产评估增值所产生的递延所得税资产或负债，并相应调整商誉或者负商誉。

(五) 购买日被收购企业净资产的公允价值是否要考虑资产评估增值部分对应确认的递延所得税负债?

《企业会计准则讲解(2010)》第274页例19—14谈到了被收购企业收购日公允价值确认的问题。由例可见,在确认收购日被收购企业账面净资产的公允价值时需要考虑资产增值部分的对应的递延所得税负债(永富化工所得税税率为25%)。

资产增值部份的对应的递延所得税负债:(17 460 992.50 - 48 280.52) × 25% = 4 353 178.00(元)。

永富化工在收购日净资产的公允价值为:(收购日净资产的公允价值) 25 327 663.23元 - (应予确认的所得税负债) 4 353 178.00元 = 20 974 485.23(元)。

九九久科技收购永富化工对应的收购成本 2 300万元,

大于确认的收购日净资产的公允价值。需要在合并报表层面确认商誉。应确认的商誉 = 23 000 000 - 20 974 485.03 = 2 025 514.77(元),这与前面计算得出的营业外收入(负商誉) 2 327 663.23元产生了颠覆性差异。账务应进行如下调整:

借: 股本	95 602 800.00
资本公积	17 460 992.50
商誉	2 025 514.77
贷: 长期股权投资	23 000 000.00
年初未分配利润	87 736 129.27
递延所得税负债	4 353 178.00

(作者单位: 江苏九九久科技股份有限公司)

责任编辑 武献杰

简讯

本刊2014年度优秀文章评选结果揭晓

2014年《财务与会计》和原《财务与会计》(理财版)优秀文章评选活动得到了广大读者的积极支持,经过大家的踊跃投票及评委会的认真评定,评选结果揭晓。《财务与会计》优秀文章评选获奖的作者和篇名是:

特别奖:

1. 楼继伟:《加快发展中国特色管理会计 促进我国经济转型升级》
2. 余蔚平:《认真贯彻企业会计准则 全面提升会计信息质量》

一等奖:

1. 张连起:《管理会计的“中国实践”》
2. 吴江涛、麻坤:《谈谈企业内部控制的有关问题》

二等奖:

1. 高允斌、柴燕燕:《关于“营改增”政策中几个问题的思考》;
2. 王总胜、刘志耕:《工资薪金税前扣除七大要点及涉税风险分析》;
3. 王方芳:《会计人生小悟》;
4. 闫小如、赵新贵:《企业技术转让税收优惠政策分析》;
5. 邱元荣:《做依法治国的专业主力军》;
6. 肖玉峰:《之所以有品位——写在<财务与会计>改刊之际》;
7. 曲晓辉:《清心寡欲当学者》;
8. 池国华、杨金:《基于管理者视角浅论内部控制质量的提升》;
9. 温素彬:《管理会计中Excel的高级应用——随机条件下的本量利分析模型设计与应用(I)》;
10. 陈奕蔚:《若干会计、税务处理问题答疑》。

原《财务与会计》(理财版)优秀文章评选获奖的作者和篇名是:

一等奖:

1. 于增彪、张黎群、张双才:《重新认识成本管理的理念与方法》
2. 许金叶、刘辰辰:《会计角色转型:会计转型的人员保障》

二等奖:

1. 谢志华:《所有权与经营权:本质和形式》;
2. 李心合:《管理会计需要重大变革》;
3. 杜美杰、赵慧周、白冠雪:《社会责任报告中的XBRL应用》;
4. 刘厚兵、刘锡光:《保险及期货保障基金新税收优惠政策解析》;
5. 严少斌:《期货交易与知行合一》;
6. 徐庆红、熊伟:《大庆油田全面降本增效的做法》;
7. 费玮:《连锁零售企业如何提高财务管控能力》;
8. 徐峥:《我的会计追梦路》;
9. 韦祥云:《漫谈“有为”会计》;
10. 湛灿霞:《让财会思维融入孩子成长》。

另评出李洪怡、郭顺安等优秀读者,每位奖励人民币100元。获奖作者的奖金及证书,获奖读者的奖金,本刊编辑部已于近期寄出。

本刊编辑部