

# 企业合并业务的所得税核算探讨

中国矿业大学管理学院 马海峰 朱学义(博士生导师)

《企业会计准则第18号——所得税》(简称“所得税准则”)规定:资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。企业合并业务会导致资产、负债的账面价值与其计税基础产生差异,其主要表现为以下几个方面:①非同一控制下的企业合并,资产和负债按公允价值入账从而导致账面价值与其计税基础产生差异。②合并业务引起的资产、负债的账面价值与其计税基础的差异,在合并完成后的存续会计期间应考虑所得税影响。账面价值与计税基础存在差异的资产和负债在合并完成后的存续会计期间会逐步摊销、消耗或结算,因此在合并日确认与之相对应的递延所得税资产或递延所得税负债应随之逐步转回,同时调整转回当期的所得税费用。③合并商誉的所得税核算。企业会计准则明确规定,自创商誉不能予以确认,只有在企业合并过程中产生的商誉才能予以确认,因此本文所讨论的商誉全部为合并商誉。由于资产和负

损益调整1776万元。

第二种做法:甲公司当期应调整长期股权投资的金额为1932.8万元,但确认的当期投资收益应为2308.8万元( $2886 \times 80\%$ ),同时应确认资本公积为-376万元( $-470 \times 80\%$ )。会计分录如下:借:长期股权投资——损益调整1932.8万元,资本公积——其他资本公积376万元;贷:投资收益2308.8万元。确认应收股利的会计分录同第一种做法。

第三种做法:甲公司当期应调整长期股权投资的金量和应确认的当期投资收益均为2308.8万元。会计分录如下:借:长期股权投资——损益调整2308.8万元;贷:投资收益2308.8万元。确认应收股利的会计分录同第一种做法。

分析上述三种处理方法,笔者认为,正确的应该是第三种做法,第一、二种做法都不妥当。事实上,外币报表折算差额只是将以外币表示的资产和负债项目以母公司的记账本位币重新计算所产生的调整数额,而不是已经实现的损益。第一种做法中甲公司将外币报表折算差额计入乙公司的当期损益,也就是将这种未实现的损益当作已经实现的损益,这种处理方法会导致财务报表的使用者对乙公司的盈利能力产生误解,显然并不合适。第二种做法将外币报表折算差额理解为乙公司所有者权益中的一部分并根据其变化来调整甲公司的资本公积也不合理。尽管外币报表折算差额列示在乙公司资产负债表的所有者权益项目下,但它不能引起甲公司资本公积的变动。而第三种做法中,甲公司对根据乙公司的利润表所折算

债账面价值与其计税基础的差异会产生递延所得税资产或递延所得税负债,必然间接影响净资产的公允价值从而影响商誉的金额。同时,按照所得税准则的要求,商誉的初始确认无需确认相关的递延所得税负债。因此,合并日后如提取了商誉的减值准备亦无需考虑转回递延所得税负债,由此产生的所得税影响按永久性差异处理。

## 一、合并日所得税核算举例

对于非同一控制下的企业合并,《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南将其划分为三种类型,即控股合并、吸收合并和新设合并。在合并日三种类型企业合并业务的所得税核算方法基本一致,需要考虑资产、负债账面价值与计税基础的差异以及合并商誉的相关所得税核算。但对于控股合并而言,所得税的核算体现在编制并购日合并财务报表的抵销分录中,并没有纳入母公司的账簿体系;对于吸收合并和新设合并而言,所得税的核算直接纳入合并企业或收购企业

的净利润按股权比例确认投资收益的做法,符合《企业会计准则第2号——长期股权投资》所要求的权益法核算要求,是正确的处理方法。

解决了问题1,那么问题2也就迎刃而解了。对于乙公司的外币报表折算差额,在编制合并财务报表时,甲公司应在合并资产负债表中所有者权益项目下予以单独列示,列示金额应为甲公司按股权比例计算分担的金额。同样,少数股东也按其股权比例计算其应分担的外币报表折算差额,并计入少数股东权益,列示于合并资产负债表中。

20×7年12月31日,甲公司个别资产负债表中列示的对乙公司长期股权投资的金额为7020万元,经过调整后的金额则为7552.8万元( $7020 + 2308.8 - 1776$ ),这与甲公司在乙公司股东权益总额中所享有的份额7150.4万元[( $6240 + 1052 + 1646$ ) $\times 80\%$ ]之间的差额为402.4万元,其作为商誉在合并财务报表中列示。甲公司应分担的外币报表折算差额为-376万元( $-470 \times 80\%$ )。乙公司股东权益中20%的部分,即1787.6万元[( $6240 + 1052 + 1646$ ) $\times 20\%$ ]加上少数股东应分担的外币报表折算差额-94万元( $-470 \times 20\%$ )之后的金额1693.6万元则属于少数股东权益。抵销分录如下:借:股本6240万元,盈余公积——年初608万元、——本年444万元,未分配利润——年末1646万元,外币报表折算差额376万元,商誉402.4万元;贷:长期股权投资7552.8万元,少数股东权益1693.6万元,外币报表折算差额470万元。○

的账簿体系中。下面分别举例说明。

例 1:黄河公司于 20×6 年 12 月 31 日收购了与其无同一控制关系的长江公司 60% 的股权,支付了人民币 750 万元,长江公司的法人资格保留,黄河公司和长江公司适用的所得税税率均为 25%。在合并日,长江公司经评估后的资产、负债情况如下表所示,其中存货将全部于下一年度销售,机器设备和厂房均采用直线法计提折旧,剩余使用年限分别为 3 年和 10 年。要求对合并业务中涉及的所得税进行核算。20×6 年 12 月 31 日长江公司有关项目的账面价值和公允价值如下表所示:

单位:万元

项目	账面价值	公允价值	项目	账面价值	公允价值
货币资金	50	50	流动负债	600	600
存货	200	260	长期负债	700	700
机器设备	480	660	股本	400	权益合计: 950
厂房	870	1080	盈余公积	40	
其他资产	200	200	未分配利润	60	
合计	1800	2250	合计	1800	2250

由例 1 可知:黄河公司投资成本为 750 万元;长江公司净资产公允价值为 950 万元;考虑了所得税负债后的净资产公允价值=950-450×25%=837.5(万元);合并商誉=750-837.5×0.6=247.5(万元)。黄河公司会计处理如下:

1. 20×6 年 12 月 31 日黄河公司收购长江公司股权的会计分录为:借:长期股权投资——长江公司 750 万元;贷:银行存款 750 万元。

2. 20×6 年 12 月 31 日黄河公司编制合并财务报表的抵销分录如下:①调整黄河公司可辨认资产账面价值与公允价值的差额,同时确认递延所得税负债:借:存货 60 万元,固定资产 390 万元(机器设备和厂房分别为 180 万元和 210 万元);贷:资本公积 337.5 万元,递延所得税负债 112.5 万元。②确认合并商誉:借:长江公司权益类科目 837.5 万元,商誉 247.5 万元;贷:长期股权投资 750 万元,少数股权 335 万元。

例 2:黄河公司于 20×6 年 12 月 31 日收购了与其无同一控制关系的长江公司 100% 的股权,支付了人民币 1250 万元,长江公司的法人资格撤销,黄河公司和长江公司适用的所得税税率均为 25%。在合并日长江公司的资产、负债情况同例 1。要求对合并业务涉及的所得税进行核算。

黄河公司按公允价值将长江公司的资产、负债计入自身账簿体系。借:资产类科目 2250 万元,商誉 412.5 万元(1250-837.5);贷:负债类科目 1300 万元,递延所得税负债 112.5 万元,银行存款 1250 万元。

## 二、合并日后所得税核算举例

合并日后所得税核算就是考虑合并业务对合并以后会计期间所得税的影响。控股合并、吸收合并和新设合并的处理原则也基本一致。控股合并条件下,对所得税影响的核算主要体现在编制合并财务报表的抵销分录中;而新设合并和吸收合并条件下,则在合并企业或收购企业的账簿体系中核算所得税的影响。

例 3:接例 1,黄河公司 20×7 年度的会计利润为 160 万元,提取了 10% 的盈余公积,利润不分配。不考虑其他因素影响,要求核算合并业务对长江公司 20×7 年度所得税的影响。

黄河公司编制 20×7 年度合并财务报表的过程中,应考虑所得税影响,会计分录如下:

1. 黄河公司首先用权益法调整长期股权投资。长江公司 20×7 年度的会计利润为 160 万元,存货、机器设备和厂房的公允价值与账面价值的差额在 20×7 年均应进行摊销,摊销额分别为 60 万元、60 万元(180÷3)和 21 万元(210÷10),按公允价值调整后的利润为 19 万元,黄河公司应确认的投资收益为 11.4 万元。

但对于调整的存货、机器设备和厂房的公允价值与账面价值的差额在 20×7 年的摊销额 141 万元,应考虑转回其对应的递延所得税负债 35.25 万元对投资收益的影响,金额为 21.15 万元(35.25×60%),最终应确认的投资收益为 32.55 万元(11.4+21.15)。借:长期股权投资 32.55 万元;贷:投资收益 32.55 万元。

2. 由于抵销分录没有纳入账簿体系,黄河公司对资产、负债的账面价值和公允价值的差额进行调整。会计分录同例 1。

3. 考虑账面价值与计税基础存在差异的存货、机器设备和厂房摊销或结转的影响。借:生产成本、主营业务成本等 141 万元;贷:存货 60 万元,固定资产 81 万元。

4. 考虑所得税影响。借:递延所得税负债 35.25 万元;贷:所得税费用 35.25 万元。

例 4:接例 2,不考虑其他因素影响,要求核算合并业务对长江公司 20×7 年度所得税的影响。

由于长江公司的资产、负债均已纳入黄河公司的账簿体系,无须对相关项目进行追溯调整,仅单独考虑所得税影响即可。

存货、机器设备和厂房的公允价值与账面价值的差额在 20×7 年的摊销额分别为 60 万元、60 万元和 21 万元,应转回在合并日确认的递延所得税负债 35.25 万元(141×25%)。借:递延所得税负债 35.25 万元;贷:所得税费用 35.25 万元。

## 三、总结

所得税准则吸收国际成熟经验采用了资产负债表债务法,用“暂时性差异”取代了“时间性差异”的概念,并且于 2007 年在上市公司全面实施。该准则改变了所得税会计政策和实务处理的混乱状况,为统一所得税会计的确认、计量和披露奠定了重要基础。企业合并业务的会计处理由于要对资产、负债的公允价值进行重新评估,同时还要考虑投资收益、合并商誉的确认和计量,因此涉及复杂的所得税核算。对于控股合并,所得税核算主要体现在合并财务报表的抵销分录上,由于抵销分录没有纳入账簿体系,对于合并日后的所得税核算还应该考虑对以前会计期间的追溯调整。对于吸收合并和新设合并,被合并企业的资产、负债已纳入合并企业的账簿体系,仅考虑资产、负债的账面价值与计税基础的差异及其摊销、结转和对当期的所得税影响即可。在合并业务的所得税核算中,公允价值的重估是关键因素,公允价值在核算体系中的确认、摊销或结转都应考虑所得税影响。○