

评估调账涉税处理分析

浙江余姚名邦税务师事务所 汪林海

一、评估调账与应纳税所得额

企业产权变动,又称企业资产重组,如合并、兼并、出售以及企业改组改制或破产清算等,按规定应由有关各方委托资产评估机构,对被合并、被兼并、被出售这类被重组企业的资产(以及负债和所有者权益,下同)进行评估,对其中重组后仍存续的企业,还应当按照经有关部门确认的评估结果调整被评估资产的账面价值。这一事项,称为评估调账。

评估调账确认的资产减值(或负债、所有者权益增值,下同)造成的损失,以及评估调账确认的资产增值导致以后期间多提折旧、多计摊销或多转成本费用,是否可以在税前扣除?对此,有关税法规定如下:

1.《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)规定,企业资产只有在符合该文件规定属永久或实质性损害时,其损失才可以在税前扣除。该文件列举的存货、固定资产、无形资产和投资的永久或实质性损害,正常情况下评估减值损失不在规定范围内,因此会计上确认其损失不得在税前扣除。这些损失如果计入企业

当期损益,申报纳税时应调增应纳税所得额(以下简称“应税所得”)。对于已调增应税所得的上述减值资产,按照历史成本原则和45号文件的规定,仍可按照评估调账前的价值计算折旧、摊销或结转成本,没有按照评估调账前的价值计提折旧、摊销和结转成本的,应按照与其相应的原评估减值调减当期的应税所得,或者在相关资产处置、报废时按原评估减值调减应税所得。

2.对于评估增值并按增值后价值调账的资产,相关的所得税规范原则是:①有关资产隐含的增值在税收上已确认实现的,可按经评估确认后的价值确定有关资产的成本并据以计提折旧、摊销和结转成本;②企业合并、分立,被合并、被分立企业应按以公允价值转让、处置全部资产计算转让所得(或损失,下同)纳税;不能做到以上要求但按评估价调整了有关账面价值并据以计提折旧、摊销和结转成本的,应在计算应税所得时调整。对此,《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的补充通知》(财税字[1998]50号)规定企业可在申报批准后选用以下两种调整方法:①据实逐年调整。对折旧、摊销等

外普通股加权平均数为500万股,普通股平均市场价格为5元。计算稀释每股收益。

基本每股收益=300÷500=0.6(元),调整增加的普通股股数=100-100×4÷5=20(万股),稀释每股收益=300÷(500+20)=0.577(元)。

三、计算每股收益时应考虑的其他调整因素

企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等,会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量。

配股中包含的送股因素导致了发行在外普通股股数的增加,但却没有相应的经济资源的流入。计算基本每股收益时,应当考虑这部分送股因素,据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数。

每股理论除权价格=(行权前发行在外普通股的公允价值+配股收到的款项)÷行权后发行在外的普通股股数;调整系数=行权前每股公允价值÷每股理论除权价格;因配股重新计算的上年度基本每股收益=上年度基本每股收益÷调整系数;本年度基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润÷(行权前发行在外普通股股数×调整系数+行权前普通股发行在外的时间权重+行权后发行在外普通股加权平均数)。

例5:某公司2004年和2005年净利润分别为380万元和440万元,2004年1月1日发行在外的普通股为100万股,

2004年4月1日按市价新发行普通股20万股,2005年7月1日分派股票股利,以2004年12月31日总股本120万股为基数每10股送3股。分别计算2004年和2005年度的每股收益。

2005年发行在外的普通股加权平均数=(100+20+36)×12÷12=156(万股);2005年度基本每股收益=440÷156=2.82(元)。由于计算2005年发行在外的普通股加权平均数是以2004年的股本数为基数每10股送3股,因此2004年度发行在外的普通股加权平均数=100×1.3×12÷12+20×1.3×9÷12=149.5(万股)。2004年度基本每股收益=380÷149.5=2.54(元)。

例6:某企业2005年度归属于普通股股东的净利润为2290万元,2005年1月1日发行在外普通股股数为1000万股。2005年6月10日,该企业发布增资配股公告,向截止到2005年6月30日(股权登记日)所有登记在册的老股东配股,配股比例为每10股配2股,配股价格为每股5元,除权交易基准日为2005年7月1日。假设行权前一日的市价为每股10元,2004年度基本每股收益为2.18元,则2005年度比较利润表中基本每股收益的计算如下:

每股理论除权价格=(10×1000+5×200)÷(1000+200)=9.17(元)。调整系数=10÷9.17=1.09。因配股重新计算的2004年度基本每股收益=2.18÷1.09=2(元)。2005年度基本每股收益=2290÷(1000×1.09×6÷12+1200×6÷12)=2(元)。

隐含的评估增值部分,在年度申报时据实调增应税所得。②综合调整。在最长不超过十年的期限内,对资产增值部分不分项目,均额在成本、费用项目中调整,纳税申报时调增应税所得。

另外,按照45号文件的规定,企业整体资产转让(指合并、兼并或将分支机构转让),接收企业支付的对价中除股权以外的资产不超过支付的股权面值20%的,经审批可以不确认资产转让所得或损失,接收企业取得转让企业资产的成本,可以按评估价值确定,不需进行纳税调整。

二、评估调账与递延所得税的确认

评估调账及确认相关所得税,一般应按以下原则处理:

①评估增值、减值相互抵销。评估增值科目的增值额应与评估减值科目的减值额相抵销,从而确定本次评估的净增值或净减值(以下统称“评估增减值”)。②多数情况下,涉税时应确认递延税款。评估增减值涉及的企业所得税,除数额很小或采用应付税款法的项目外,都应计算递延税款(新准则下为递延所得税资产或递延所得税负债)。③评估净增值确认的收益,宜计入资本公积;对于评估净减值确认的损失的归属,相关准则和制度规定不明确。笔者认为,评估净减值造成的损失计入当期损益为宜,原因是:将这一损失计入当期损益并不违规;如果将评估净减值也计入资本公积,当期纳税时无须调增应税所得,以后期间想按相应的评估净减值少提折旧、摊销和少转成本并调减应税所得,税务机关可能不予认同。

三、评估调账与纳税调整

与评估调账相关的纳税调整的基本原则是:①重组后企业不再存续的,接收企业可以直接按评估价记录接收资产、负债的价值并据以计算折旧、摊销和结转成本;被重组的企业因不再存续而转入清算,按清算所得或损失计税,双方均无须因此进行纳税调整。②重组后仍存续的被重组企业发生评估净减值而计入当期损益,当期计税时应按确认的评估净减值额调增应税所得;以后期间因按照评估调账后价值计算而少提折旧、少计摊销和少转成本,应按当期少计的成本费用调减应税所得。③重组后仍存续的被重组企业,因评估增值收益计入资本公积,当期无须因此作纳税调整,但应将收益中包含的应计所得税转入递延税款。由于以后期间按照调账后资产价值计算折旧、摊销等成本费用,因此应调增应税所得,增加的税款则从原确认的递延税款中支付。

四、评估增减值的涉税会计处理

评估调账的具体方法一般分为两类:分录调账法,即按照各科目评估时的实际增减值编制调账分录进行调账;重建新账法,即按照评估结果分类汇总表和评估清查明细表重建一套总账和明细账。两种调账方法下的涉税会计处理如下:

1. 分录调账法。

(1)评估调账时:按资产类明细科目评估增值额或负债类(以及除资本公积以外的所有者权益类科目,下同)明细科目评估减值额,借记有关科目;按资产类明细科目的评估减值额或负债类明细科目评估增值额,贷记有关科目。如果以上借方合计数大于贷方合计数,应按其差额和当期适用的企业所得税税率(以下简称“适用税率”)计算的所得税,贷记“递延税

款”科目(执行新准则的企业则为“递延所得税资产”科目,下同);再以其差额减去所得税后的余额确认评估收益,贷记“资本公积”科目;如果以上借方合计数小于贷方合计数,则按其差额确认评估减值损失,借记“公允价值变动损益”、“营业外支出”科目。当期计税时,确认评估减值损失的企业,应以当期应交所得税减去按确认的评估减值损失和适用税率计算的所得税后的余额,借记“所得税”科目(执行新准则的企业则为“所得税费用”科目,下同);按当期确认的评估减值损失和适用税率计算的所得税,借记“递延税款”科目;按当期应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目(执行新准则的企业则为“应交税费——应交所得税”科目,以下省略明细科目)。

(2)当期末及以后期间计税时:①如果原确认的为评估净增值,则应按当期计提的折旧以及摊销和结转的销售成本、期间费用(以下合称“确认的成本费用”)中包含的增值额和适用税率计算的所得税,借记“递延税款”科目,按当期应交所得税减去上述递延税款后的余额,借记“所得税”科目,按当期应交所得税,贷记“应交税金”科目。②如果原确认的为评估减值损失,则按当期应交所得税加上与当期确认的成本费用相对应的评估减值额和适用税率计算的所得税,借记“所得税”科目,按当期应交所得税,贷记“应交税金”科目,按其差额,贷记“递延税款”科目。

2. 重建新账法。重建新账法下,无须编制确认评估增减值的调账分录,只要按照评估结果重建新账即可。但是,实践中评估师多将评估增减值记入“净资产”项目,因此建账后必须先将“净资产”作为一个会计科目进行调整。首先,应将净资产作为一个科目按其金额建立总账账户,正常情况下,其余额应在贷方。然后,再按评估情况确认评估损益及相应的递延所得税:①如果应确认评估增值收益,应按“净资产”科目余额,借记该科目,按评估中净资产增加额和适用税率计算的所得税,贷记“递延税款”科目,按增加的净资产减去递延税款后的余额,贷记“资本公积”科目,再按净资产应转入其他所有者权益项目的金额,贷记“实收资本”等科目。②如果原确认的为评估减值损失,则应按“净资产”科目余额,借记该科目,按评估中净资产减少额,借记“营业外支出”等科目,再按应记入其他所有者权益项目的金额,贷记“实收资本”等科目。期末计税时,应按评估时净资产减少额减去当期因评估调账而少计折旧、摊销和少转成本后的余额和适用税率计算的所得税,借记“递延税款”科目,按当期应交所得税减去递延税款后的余额,借记“所得税”科目,按当期应交所得税,贷记“应交税金”科目。

采用重建新账法进行评估调账的企业,以后期间因确认的成本费用涉及评估增减值而应调整应税所得和冲转递延税款的,其会计分录与分录调账法下相同。

3. 注意事项。①以上列举的涉税会计分录,都只适用于采用纳税影响会计法核算所得税的企业或项目。②以上介绍评估增值在以后期间调增应税所得的做法,均只适用于经批准采用据实逐年调整法的企业。对于经批准采用综合调整法的企业,上述分录中“当期确认的成本费用中包含的增值额”应改为“当期应分摊的增值额”。○