

资产评估调账及相关所得税处理

李林凤

(江苏淮安新瑞资产评估事务所 江苏淮安 223100)

【摘要】对于法定资产评估业务,企业按规定根据评估价值调账以后,由于税法上一般并不认可评估增值收益或评估减值损失,导致调账后被评估企业的资产、负债账面价值与其计税基础之间形成暂时性差异,并因此需要作一系列的纳税调整。本文以税法和会计准则的相关规定为依据,分析评估调账及相关所得税的处理。

【关键词】评估调账 递延所得税 纳税调整 纳税申报

本文中的“税”,除另有说明外,均专指企业所得税;“调账”,则指被评估企业按照评估确认的价值调整资产、负债的账面价值,或按照评估确认的价值重新建账的过程;“递延所得税”,则是递延所得资产或递延所得负债的简称;“账面价值”,指账面余额加减调整账户后的金额,本文中,均假定评估前的账面价值与评估前的计税基础相等。

一、涉及评估调账的相关规定

1. 资产评估调账的总原则。财政部《关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》(财会二字[1995]25号)规定:“资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下,才能调整被重估资产账面价值。”对于企业产权变动评估调账,财政部还在《关于股份有限公司有关会计问题解答》(财会[1998]16号)中,作了限制性解释:公司购买其他企业的全部股权时,被购买企业保留法人资格的,被购买企业应当按照评估确认价值调账;公司购买其他企业部分股权时,被购买企业的账面价值应保持不变。

2. 实施评估程序但不直接调账的业务事项。

(1)既不调账,又不作为其他方面入账依据:①作为担保物的资产评估:企业为了取得金融借款或进行其他融资活动,往往对其持有资产设定抵押,或者将贵重资产、财产权利交给债权人以设定质押。这些抵押、质押财产设定担保之前一般均应委托资产评估机构进行评估作价。但这种目的评估既不调账,也不作为其他方面的入账依据。②非同一控制下的控股合并:这种合并除购买方取得被购买方100%股权外,由于被购买方只办理股权过户而不作其他账务处理,因此也不存在评估调账。

(2)不作评估调账,但评估价值作接收资产方入账依据。国家税务总局公告2010年第4号《企业重组业务企业所得税管理办法》(以下简称“4号公告”)规范企业重组业务所得税申报时,列举了对企业合并、企业分立等一般性税务处理的重组业务,以及对资产收购业务采用特殊性税务处理,都必

须附送评估机构出具的资产评估报告。这里,被合并企业、被分立企业和资产收购的转让方,都无须按评估价值调整即转出资产的账面价值,但企业合并的购买方(合并企业)、企业分立的资产负债接收方(分立企业)和资产收购中的受让方,都必须按照评估价格作为接收资产、负债的入账价值。

3. 按评估价值直接调账的资产评估。

(1)企业改制。财政部印发的《企业会计准则解释第1号》、《企业会计准则解释第2号》规定:①企业引入新股东改制为股份有限公司,相关资产、负债应当按照公允价值计量;②企业进行公司制改制的,应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本,该成本与其账面价值的差额,应当调整所有者权益。

在现行准则体系中,调整所有者权益一般有两重涵义,一是调整资本公积,如可供出售金融资产的公允价值变动损益;二是为贷记金额(如评估增值)时,全部计入资本公积;为借记金额(如评估减值)时,则依次冲减资本公积——股本溢价、盈余公积和未分配利润,其中资本公积(股本溢价、盈余公积)以账面余额冲完为限。笔者认为,此处“调整所有者权益”应属于上述第二种涵义。

(2)非同一控制下的全资控股合并。前已述及,财会[1998]16号文件规定:公司购买其他企业全部股权时,被购买方保留法人资格的,被购买方应当按照评估确认价值调账。

(3)企业法律形式“大改小”:财政部、国家税务总局《关于企业重组业务所得税处理若干问题的通知》(财会[2009]59号,以下简称59号文件)规定:企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织,……应视同企业进行清算、分配;重新成立的新企业,全部资产以及股东投资的计税基础,均应以公允价值为基础确定。

解读以上规定:①从法律上讲,公司由法人改为非法人组织,应进行清算、分配,企业法人主体资格终止;从经济实体上看,该企业仍然存在,只是变更企业法律形式和名称。

②从税务处理上观察,按规定新的非法人企业承受的资产,应以公允价值为计税基础。4号公告规定:企业由法人转变为非法人组织,申报企业清算所得税时应附送评估机构出具的资产评估报告等资料。据此,企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织,应该按照评估价值调整其账面价值,或者按照评估价值由非法人企业重新建账。

二、评估调账引发财税处理差异的原因分析

凡评估调账,但税收上仍以评估前计税基础作为调账后计税基础,或者评估不调账,但相关事项发生后,按税法规定应按照评估价值(公允价值)作为评估后资产计税基础的,都会导致账面价值与计税基础产生差异,引发相应的纳税调整:

1. 企业改制。一般是指由公有制企业改制为股份制企业(公司),或者有限责任公司改制为股份有限公司。按照59号文件的规定,这种改制都属于企业发生“其他”法律形式的改变,即除了由企业法人改变为非法人组织以外的法律形式改变。按该文件规定,此种法律形式改变,可直接变更税务登记,除另有规定外,有关所得税事项由变更后企业承继。但会计上规定应按评估确认价值调账,这说明企业改制后,相关资产、负债的账面价值与其计税基础不相等。

2. 购买方收购100%股权。购买方通过企业合并,取得被购买方全部股权且被购买方在合并后仍保留法人资格,会计上规定被购买方应按评估价值调账。但59号文件第三条规定,企业收购股权时,被投资单位相关所得税事项原则上保持不变。因此,与企业改制一样,评估调账后账面价值与计税基础不相等。

3. 同一控制下的吸收合并,无论是否经过评估程序,按会计准则规定合并方接收的资产、负债按照被合并方合并前的账面价值不变,即不存在评估调账问题。但59号文件规定,除采用特殊性税务处理的吸收合并外,合并方应按公允价值作为其接收的各项资产、负债的计税基础。这样,合并方接收的各项资产、负债的账面价值与其计税基础也不相等。

除以上情况外,凡评估调账后(此处评估调账,包含评估后资产、负债按照评估价值入账)资产负债的计税基础按公允价值重新确认,或评估不调账但相关资产负债的计税基础也维持原金额不变的,都无须纳税调整。

三、评估调账的会计处理

1. 评估结果净资产增值调账的会计分录。借:资产类科目中评估增值的明细科目(增值额),负债类及资产类备抵科目中评估减值的明细科目(减值额);贷:资产类科目中评估减值的明细科目(减值额),负债类及资产类备抵科目评估增值的明细科目(增值额),递延所得税负债(以上借方发生额大于贷方发生额的差额按预计税率计算的所得税),资本公积——其他资本公积(以上借方发生额大于贷方发生额的差额)。

调账时如另外涉及所有者权益科目,可比照负债科目

进行会计处理。

2. 评估结果净资产减值调账的会计分录。评估净减值的调账分录与增值调账分录基本相同,不同点有:①以上分录中“增值额”、“减值额”,此处可能相反;②确认的“递延所得税负债”,应改为“递延所得税资产”;③最后确认递延所得税和调整所有者权益。以上设定的评估调账分录中递延所得税和调整所有者权益,都是指因评估调账而产生暂时性差异。不产生暂时性差异的评估调账业务,实践中似乎并不存在。

3. 递延所得税的转回。在递延所得税存续期间,即在涉及评估增、减值的纳税调整完毕之前,每年应按当年据实计算的、因评估增(减)值而多(或少)提折旧、多(或少)提摊销或多(或少)转成本和当年适用的企业所得税税率计算的所得税,借记“递延所得税负债”科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目,或:借记“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷记“递延所得税资产”科目。直至该项递延所得税资产、负债全部转回。

在递延所得税存续期间,如果税率发生变动,应按变动后税率调整其账面余额,因此形成的利得或损失,计入调整当期的所得税费用。

四、评估调账产生暂时性差异的纳税调整和纳税申报

1. 申报表格式。评估调账产生暂时性差异的纳税调整,通过《企业所得税年度纳税申报表(A)》及附表九、附表三等附表填报实现。附表九与附表三两表格式如下。

资产折旧、摊销纳税调整明细表(附表九)

行次	资产类别	资产原值		折旧、摊销年限		本期折旧、摊销额		纳税调整额
		账载金额	计税基础	会计	税收	会计	税收	
		1	2	3	4	5	6	
1	一、固定资产							
2	1.房屋、建筑物							
...							
15	四、无形资产							

纳税调整项目明细表(附表三)

行次	项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
...				
20	二、扣除类调整项目	※	※		
...				
40	其他				
41	三、资产类调整项目	※	※		
...				
43	固定资产折旧(填写附表九)	※	※		
...				
46	无形资产摊销(填写附表九)				
...				
55	合计				

长期应付款核算方法探讨

初国清

(辽宁对外经贸学院会计系 大连 116052)

【摘要】在长期应付款的核算过程中,“未确认融资费用”科目的性质及使用一直存在争议。本文透过长期应付款核算问题的表象,探讨了其症结所在。本文认为不应在初始计量阶段设置“未确认融资费用”科目去核算尚未发生的利息费用,而应按应付款现值对“长期应付款”确认入账,并在会计期末计提利息费用增加“长期应付款”账面价值,编制资产负债表时直接按“长期应付款”的账面余额填列。

【关键词】长期应付款 未确认融资费用 现值 长期负债

一、长期应付款核算存在的问题分析

1. “未确认融资费用”科目的性质认定存疑。

形式似资产:从会计分录形式上来看,初始确认“未确认融资费用”时,其出现在会计分录的借方,而在以后各期摊销时,从贷方减少转入“财务费用”科目的借方。这样的特点类似于“长期待摊费用”账户,使得该科目在形式上具备了资产类科目的外在特征。但是,“未确认融资费用”不会给企业带来预期的经济利益,也不是已经支付需要后期进行摊销的待摊或者递延项目。

名称像费用:从名称上来看,“未确认融资费用”很像费用类科目。仔细分析其核算内容则更像费用:该科目核算的

内容是取得资产的债务人的未来付款总额和该付款额现值之间的差额,而这一差额就是债务人由于融资而应承担的利息费用总额。但是,在首次确认“未确认融资费用”时,利息费用还未真正形成,确认该项费用还为时尚早。

规定为负债:2001年的会计准则将“未确认融资费用”规定为资产类科目,2006年颁布的现行会计准则将该科目的性质调整为负债类账户,在编制报表时,该科目作为“长期应付款”的抵减科目。如果“未确认融资费用”科目单纯地作为“长期应付款”的备抵调整科目,那么其负债的性质尚可理解。因为备抵调整科目的性质一般情况下都跟被调整科目保持一致,而增减方向相反。

2. 申报表附表的填报。

(1)附表九:评估调账以后,或者虽然没有调账,但税收上已按照公允价值重新确认过相关资产负债的计税基础,每年应当按照当年相关资产的数据,填报在附表九。具体填报方法如下:

①第1列填报资产的账面原值,第2列填报税收上确认的计税基础,比如改制企业,第1列填报评估原值,第2列填报改制前的计税基础;②第3列填报会计上的折旧、摊销年限,第4列填报税法规定的最低折旧、摊销年限,如果税收上最低折旧、摊销年限低于会计上实际折旧、摊销年限,应当以按会计上实际折旧、摊销年限作为第4列税收折旧、摊销年限填报;③第5列按照当年实际折旧、摊销金额填报,第6列按照第2列与第4列计算的金额填报;④第7列按照第5、6两列的差额填报;⑤将第2行至第6行的第7列加总,填入第1行第7列,再与第15行第7列分别过入附表三第43行、第46行的第3列或第4列。

应当说明的是:附表九按照以上原则填报时,如果第3列、第4列即会计上与税收上折旧、摊销年限不相等,以后年

度,先提完折旧、摊销的一方(指会计和税收两方面),应以“0”填报在第5列或第6列,直到年限长的一方提完折旧或摊销为止。

(2)附表三:除应将附表九第1行、第15行的第7列填报在本表第43行、第46行的第3列或第4列外,涉及存货等其他相关资产的耗用、处置,会计上结转的耗用成本、销售成本与税收上可扣除的金额有差异的,耗用、销售成本填报在附表三第40行第1列,税收上可扣除金额填报在第2列,第1列、第2列的差额为正数时,填报在该行第3列;为负数时,填报在该行第4列。

主要参考文献

1. 财政部会计司.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2010
2. 袁涛.资产评估结果的调账处理.财务与会计,2007;1
3. 潘春明,嵇大海.试论评估调账和递延税款.中华会计学习,2009;11
4. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006