

同一控制下企业合并的递延所得税确认

降艳琴 刘洪锋 任伟峰

(石家庄邮电职业技术学院经济系 石家庄 050031)

《企业会计准则第20号——企业合并》将企业合并分为同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并两种类型,并在会计核算中对于两种类型的企业合并区别对待,而相关税收法律文件中并未对企业合并做这样的区分,其税务处理是根据企业重组业务的条件不同分别适用一般性税务处理规定(应税合并)和特殊性税务处理规定(免税合并)。对于非同一控制下的企业合并(包括吸收合并和新设合并),由于合并方取得的可辨认资产和负债的账面价值以合并日的公允价值计量,其计税基础与账面价值相等,编制合并业务分录时无需进行递延所得税的确认。因此,本文将重点探讨同一控制下企业合并中递延所得税的会计确认。

一、实务中两种不同的处理方式

同一控制下企业合并中所取得的被合并方资产、负债按其在被合并方的原账面价值入账,但因为税务方面系采用一般性税务处理方式,计税基础为其公允价值,因而账面价值和计税基础之间存在暂时性差异。而对于在同一控制下企业合并中所取得的资产、负债账面价值与计税基础之间是否需确认递延所得税资产、递延所得税负债的问题,现行会计准则并无明确规定。在企业会计实务中存在两种截然不同的处理方式,现分别进行介绍。

方式一:就合并日所取得的被合并方各项资产、负债的入账价值和计税基础之间的差额确认递延所得税资产、递延所得税负债。

该种处理方式的理论依据在于,《企业会计准则第18号——所得税》第十一条和第十三条都规定了可豁免确认递延所得税资产、递延所得税负债的两种例外情形,其中之一为该项交易不是企业合并,之二为交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损),通常称为“初始确认豁免”。但该两条对“初始确认豁免”的规定都明确不适用于企业合并交易,即企业合并交易中对于所取得的被合并方或被购买方各项可辨认资产、负债的账面价值和计税基础之间的暂时性差异均应确认递延所得税资产或递延所得税负债。

需要注意的是,根据《企业会计准则第18号——所得

税》第二十一条规定,企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益,但由企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的所得税除外。因此,如果采用此种处理方式,则在同一控制下企业合并中,就被合并方可辨认资产、负债的账面价值和计税基础之间的暂时性差异确认递延所得税资产、递延所得税负债的影响,应当调整合并日所确认的资本公积。同时,尽管在编制合并报表时,需假设同一控制下企业合并交易在最早报告期初即已完成,但鉴于导致计税基础改变的事项是企业合并的发生(在合并日之前,这些资产和负债的计税基础并不是其公允价值,合并日之后计税基础才变为公允价值),因此相关的递延所得税资产、递延所得税负债应当在合并日才能确认,不能追溯到以前年度或期间。

方式二:就合并日所取得的被合并方各项资产、负债的入账价值和计税基础之间的差额不确认递延所得税资产、递延所得税负债。

该种处理方式的理论依据在于同一控制下企业合并会计处理的基本原则是按原账面价值计量所取得的被合并方资产和负债,除了被合并方原已确认的资产和负债以外,不能确认新的资产和负债,故不确认暂时性差异导致的递延所得税资产、递延所得税负债。

二、处理建议

从会计信息质量角度来讲,笔者较为倾向于前一种处理方式,即就合并日所取得的被合并方各项资产、负债的入账价值和计税基础之间的差额确认递延所得税资产、递延所得税负债,原因在于其能更好地体现资产负债观,即每一项交易或事项发生后,均应首先关注其对资产负债的影响,尽管该项业务对会计利润无实质影响(在收入费用观下完全可以不予确认),但随着我国经济环境的变化和会计准则的国际趋同,会计核算中的资产负债观较收入费用观更为科学合理,以其编制的会计报表质量更高,建议在实务中优先采用。

【注】本文系河北省社科基金项目(编号:HB13JJ015)的阶段性研究成果。