

商誉暂时性差异的形成及会计处理解释

曹伟(博士生导师)

(中国人民大学商学院 北京 100872)

【摘要】 本文详细分析了我国纳税环境下商誉暂时性差异的形成过程,以及国际会计准则和我国会计准则在商誉暂时性差异会计处理及解释方面存在的问题,提出了商誉暂时性差异的正确会计处理方法及其解释。

【关键词】 商誉 暂时性差异 会计处理 解释

一、问题的提出

我国《企业会计准则第18号——所得税》及《国际会计准则第12号——所得税》均规定:商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债。对于商誉初始确认时应纳税暂时性差异的形成,《企业会计准则讲解2010》(以下简称《讲解》)的解释是:“非同一控制下的企业合并中,企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,按照会计准则规定应确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同,按照税法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,商誉的计税基础为零,两者之间的差额形成暂时性差异。”这种对于商誉暂时性差异的解释既不全面,又不符合实际情况。首先,按照我国税收法规,除了免税合并,应税合并同样会形成暂时性差异;其次,认为免税合并的情况下计税时不认可商誉的价值(即商誉的计税基础为零),与我国现行税收法规不符。

对于商誉初始确认产生的可抵扣暂时性差异及其会计处理,我国企业会计准则以及准则讲解均未涉及。《国际会计准则第12号——所得税》对此的规定是:“如果企业合并引起的商誉的账面价值小于其计税基础,两者的差异产生递延所得税资产。由商誉的初始确认引起的递延所得税资产应当作为企业合并的一部分予以确认,只要有足够应税收益供可抵扣暂时性差异抵销。”可见,同样是商誉初始确认产生的暂时性差异,国际会计准则对于应纳税暂时性差异不予确认,而对于可抵扣暂时性差异则允许确认。这样的不对称性规定,国际会计准则没有给出解释。

《国际会计准则第12号——所得税》对于由商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异,不确认相关的递延所得税负债,而对于不是由商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异则允许确认。然而准则所作的解释难以自圆其说,

有待我们进一步分析和澄清。

二、商誉暂时性差异的形成

商誉暂时性差异是指商誉的会计账面价值与其计税基础之间的差异,因此,分析商誉暂时性差异,必须弄清楚商誉在会计上是如何形成的,其账面价值是如何确定的以及商誉在税法上是如何形成的,其计税基础是如何规定的。

(一)会计上商誉的形成及其账面价值的确定

商誉产生于企业合并,但会计准则和税法对于企业合并的定义及分类方式有所不同。

我国《企业会计准则第20号——企业合并》根据参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同多方最终控制,将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种类型,每一种类型又分别包括吸收合并和控股合并两种情况:吸收合并时,被合并企业的全部资产和负债并入合并企业,合并企业继续存在,被合并企业的法律资格消失;控股合并时,投资企业投资于被投资企业并取得被投资企业的控制权,投资企业和被投资企业法律资格都存在并继续经营。

根据企业会计准则,同一控制下的企业合并不可能产生商誉;非同一控制下的企业合并可能会产生商誉,其金额为合并成本大于合并企业取得被合并企业可辨认净资产公允价值份额的差额,其中吸收合并产生的商誉在合并企业的个别财务报表中确认,控股合并产生的商誉在合并财务报表中确认。

(二)税法上商誉的形成及其计税基础的确定

我国税法没有对商誉作出明确的定义。《企业所得税法实施条例》第六十五条在给无形资产下定义时指出,无形资产包括商誉;第六十七条指出,外购商誉的支出,在企业整体转让或清算时准予扣除。

税法上的商誉同样产生于企业合并,但税法中的企

业合并定义与会计准则明显不同。财政部、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)将企业重组分为企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等六种情况。其中,股权收购是指一家企业(收购企业)购买另一家企业(被收购企业)的股权,以实现对被收购企业控制的交易;企业合并是指一家或多家企业(被合并企业)将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业(合并企业),被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付,实现两个或两个以上企业的依法合并。

可见,税法上的企业合并不包括控股合并,而是包括吸收合并和新设合并。而企业会计准则中所规范的企业合并包括吸收合并和控股合并。

税法上的股权收购不会产生商誉。因为:第一,在股权收购之下,被收购企业作为一个法律主体存在,其资产和负债并没有并入收购企业,所以股权收购不属于税法上的企业合并,也就不会产生商誉;第二,我国税法以法律主体为对象而不是以企业集团的合并财务报表为对象核算和征收所得税,所以股权收购后税法不要求编制合并财务报表,自然也不会确认商誉。

税法上的企业合并发生后,被合并企业资产和负债计税基础的确定,分为以下两种情况:①企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并(有文献称之为免税合并)。在这种情况下,合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础,按被合并企业的原有计税基础确定。②不符合上述条件的企业合并(有文献称之为应税合并)。在这种情况下,合并企业应按公允价值确定所接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。

对于上述企业合并的第一种情况,如果被合并企业原来有商誉,那么合并后该商誉将计入合并企业,而且其计税基础等于被合并企业商誉的原计税基础。

对于上述企业合并的第二种情况,如果被合并企业原来有商誉,那么合并后该商誉也将计入合并企业,而且其计税基础等于被合并企业商誉的公允价值。

(三)商誉暂时性差异的形成

尽管商誉在会计和税法上都是产生于企业合并,但是因为会计和税法对企业合并的界定及分类不同,以及会计商誉和税法商誉的确认、计量方式不同,所以商誉的会计账面价值和其计税基础自然会产生差异,从而导致商誉暂时性差异的形成。概括起来,商誉暂时性差异至少会形成于如下几种情形:

1. 会计上属于非同一控制下的吸收合并,且存在商誉;税法上属于免税吸收合并,且被合并企业存在商誉。在商誉初始确认时,会计上商誉的账面价值等于合并成

本大于被合并企业可辨认净资产公允价值的差额;税法上商誉的计税基础等于被合并企业原计税基础。如果前者大于后者,即为商誉应纳税暂时性差异;相反,即为商誉可抵扣暂时性差异。

2. 会计上属于非同一控制下的吸收合并,且存在商誉;税法上属于应税吸收合并,且被合并企业存在商誉。在商誉初始确认时,商誉的会计账面价值如上述第一种情况;商誉的计税基础等于被合并企业公允价值。如果前者大于后者,即为商誉应纳税暂时性差异;相反,即为商誉可抵扣暂时性差异。

3. 会计上属于非同一控制下的控股合并,且在合并报表中存在商誉;税法上属于股权收购。在商誉初始确认时,合并财务报表中商誉的账面价值等于合并成本超过合并企业取得的被合并企业可辨认净资产公允价值份额的差额;在合并财务报表中商誉的计税基础为零,从而形成应纳税暂时性差异。

4. 会计上属于同一控制下的吸收合并;税法上属于免税或应税吸收合并,且被合并企业存在商誉。在商誉初始确认时,商誉的会计账面价值等于零;商誉的计税基础同上述第二种或第三种情况,因此形成可抵扣暂时性差异。

5. 在商誉初始确认后,会计上的商誉发生了减值,而税法上的商誉因为不允许摊销和减值,仍维持其原计税基础不变。在这种情况下会产生商誉后续计量中的可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异。

三、商誉暂时性差异的会计处理及其解释

(一)我国现行会计准则的规定及其解释

1. 商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异。我国《企业会计准则第18号——所得税》规定,对于商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异,不确认与此相关的递延所得税负债。对比本文对商誉应纳税暂时性差异的分析,《讲解》对商誉应纳税暂时性差异情形的概括是不全面的,而且认为免税合并的情况下计税时不认可商誉的价值(即商誉计税基础为零),与我国有关税收法规的规定不符。

《讲解》对于商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异,不确认与其相关的递延所得税负债的理由归结为两点。第一条理由:确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债,企业应增加商誉的账面价值,同时商誉账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异,从而导致递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。第二条理由:确认递延所得税负债进一步增加商誉账面价值,会影响到会计信息的可靠性。

这两条理由其实可以归纳为一条,即确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债将导致增加商誉账面价值,且形成循环确认。这样的解释恐怕很难成立,因为确

认商誉暂时性差异产生的递延所得税负债,并非必然同时增加商誉的账面价值。和递延所得税负债相对应的一般应是递延所得税费用,该递延所得税负债在未来期间转回时,将会减少转回当期的所得税费用。

2. 商誉初始确认产生的可抵扣暂时性差异。对于商誉初始确认产生的可抵扣暂时性差异,是否确认与此有关的递延所得税资产及有关会计处理,我国企业会计准则、解释及讲解均未涉及。

3. 商誉后续确认产生的暂时性差异。商誉后续确认产生的暂时性差异,既可能是应纳税暂时性差异,又可能是可抵扣暂时性差异。我国《企业会计准则第18号——所得税》及其解释对此无规定;《讲解》对此有所涉及。《讲解》指出:按照会计准则规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉,并且按照所得税法规的规定该商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的,该商誉在后续计量过程中因会计准则规定与税法规定不同产生暂时性差异的,应当确认相关的所得税影响。这一规定只是涉及商誉后续计量产生暂时性差异的一种情况,即:商誉初始确认时其账面价值等于计税基础,后续计量时商誉的账面价值发生了减值,而商誉的计税基础保持不变(因为我国税法不允许对商誉进行摊销),此时商誉产生可抵扣暂时性差异。对于该可抵扣暂时性差异如何进行会计处理,《讲解》无进一步说明,根据理论推测,或许是借记“递延所得税资产”科目,贷记“递延所得税费用”科目。对于商誉后续计量产生暂时性差异的其他情况,《讲解》未涉及。

(二)国际会计准则的规定及其解释

1. 商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异。《国际会计准则第12号——所得税》规定,对于商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异,不确认与此相关的所得税负债。

在解释商誉初始确认如何产生应纳税暂时性差异时,国际会计准则认为:“许多税务当局不允许在确认应纳税暂时性差异时将商誉账面价值的摊销作为可以抵扣的费用。而且,在这些税收管辖区域,当一家子公司在终止经营、处置资产时,取得商誉的成本经常不能在税前抵扣。也就是说,商誉计税基础等于零。商誉的账面价值与计税基础之间的差额就是应纳税暂时性差异。但是,本准则不允许确认所产生的递延所得税负债,原因在于商誉是一项残值,确认递延所得税负债会增加商誉的账面金额。”这一段关于商誉应纳税暂时性差异产生原因的解释是符合逻辑的、正确的,它在特定的税收管辖区域、特定的纳税环境下成立。但该段解释中所说的税收管辖区域的政策规定与我国不同:我国税法对于商誉,尽管不允许在经营期内摊销,但是在公司清算和处置时商誉的成本允许在确定应税利润时扣除。

然而国际会计准则对于该暂时性差异不确认递延所

得税负债给出的理由却不能令人信服。因为确认递延所得税负债未必增加商誉的账面金额,而是可以增加递延所得税费用。

2. 商誉初始确认产生的可抵扣暂时性差异。《国际会计准则第12号——所得税》规定:由商誉的初始确认引起的递延所得税资产应当作为企业合并会计处理的一部分予以确认,只要有足够应税利益供可抵扣暂时性差异抵销。这一规定说明,国际会计准则对于商誉初始确认产生的可抵扣暂时性差异,只要符合条件就应确认相关的递延所得税资产,但是具体的会计处理语焉不详。

“作为企业合并处理的一部分予以确认”,可能是指冲减商誉的账面价值,但问题是:商誉账面价值的减少会进一步产生可抵扣暂时性差异,从而形成确认的循环。

3. 商誉后续确认产生的暂时性差异。《国际会计准则第12号——所得税》第21B段规定:如果商誉应纳税暂时性差异与商誉初始确认无关,则由它引起的递延所得税负债应当确认;而第21A段则规定:如果该应纳税暂时性差异与商誉初始确认相关,则由它引起的递延所得税负债不能确认。

事实上,商誉后续确认产生的应纳税暂时性差异是基于商誉初始确认的,不可能与商誉初始确认无关。《国际会计准则第12号——所得税》第21A段所作的举例,所以对后续确认产生的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债,是由于该举例中的纳税背景条件使该应纳税暂时性差异在未来期间无法转回,因为举例中的商誉计税基础既不能在平时摊销,也不能在公司清算或处置时从应税利润中扣除。而第21B段所作举例,所以对后续确认产生的应纳税暂时性差异确认递延所得税负债,是由于该举例中的纳税背景条件使得该应纳税暂时性差异在未来期间能够转回,因为该举例中的商誉计税基础可以在平时按照20%的比例进行纳税抵扣。

对于商誉后续确认产生的可抵扣暂时性差异如何进行会计处理,国际会计准则没有规定。

(三)从理论上商誉暂时性差异的会计处理

对于商誉暂时性差异是否确认相关的递延所得税负债或递延所得税资产,主要是看该商誉暂时性差异能否在企业正常经营过程中转回。

如果商誉暂时性差异不能够在企业正常经营过程中转回,不管是商誉初始确认产生的暂时性差异,还是商誉后续确认产生的暂时性差异,都不应确认与此相关的递延所得税负债或递延所得税资产。

相反,如果商誉应纳税暂时性差异能够在企业正常经营过程中转回,不管该暂时性差异是由商誉初始确认产生,还是由后续确认产生,都应确认与此相关的递延所得税负债,同时确认递延所得税费用。

公认信息披露框架下 高校教育成本核算改进研究

杜 驰(博士)

(南昌航空大学经济管理学院 南昌 330063)

【摘要】 由于公共制度及准则体系的欠缺,我国高校未能在公认信息披露框架约束下有效进行教育成本的确认与计量,信息披露也不够充分。这限制了高校有效参与市场竞争以拓宽外部资源配置渠道的能力。因此,需要对源自市场领域的方法论进行修正与创新,以构建符合高校组织属性及运行规律的公共制度与准则体系。

【关键词】 公认信息 披露框架 高校教育成本

一、引言

对高校教育成本进行确认、计量与披露,具有重大现实意义。其深层动因是国家已经普遍将发展高等教育作为公共政策的重要组成部分,并促使高校从传统象牙之塔迅速转型为能够有效掌控自身资源的现代组织。由于以快速扩张为主线的高等教育发展没有伴随公共资金投入的同步推进,使得面向市场拓宽高校外部资源配置渠道变得极其重要,这一转化给高等教育带来了深刻变革,“在世界范围内,高等教育正由公共部门日益趋于市场

化,以市场为目标的高等教育体制改革将不可避免。”

经济领域市场主体有效运行需以完备的制度安排为前提,其中,财务信息公开披露制度是关键性的制度安排之一。其主要作用在于:为现有及潜在投资者、债权人、政府监管部门、客户及社会公众提供客观、可比的财务运营及成本、利润信息,以避免各方由于信息不对称而对经济运行作出误判或者投资决策失误。尽管各类市场主体所处行业、自身规模、产权结构千差万别,但是公认会计准则(GAAP)的存在,消弭了不同主体间的巨大差异,使其选

如果商誉可抵扣暂时性差异能够在企业正常经营过程中转回,且在未期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异,那么不管该暂时性差异是由商誉初始确认产生、还是由后续确认产生,均应确认与此相关的递延所得税资产,同时确认递延所得税收益。

具体到不同的纳税环境,商誉暂时性差异是否确认相关的递延所得税负债或递延所得税资产,则应进行具体分析。

我国《企业所得税法实施条例》第六十七条规定:外购商誉的支出,在企业整体转让或者清算时准予扣除。也就是说,我国税法不允许商誉在企业正常经营过程中摊销并扣除,只在终止经营(即非持续经营)的条件下才允许扣除。因此在我国,商誉暂时性差异在企业持续经营的条件下无法转回,也就不应确认与此相关的递延所得税负债或递延所得税资产。

在国际会计准则的举例中所说的纳税环境下(比如某些税收管辖区域的税法允许商誉每年以一定的比率进行纳税扣除),商誉暂时性差异在企业正常经营过程中可

以转回,那么对于应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债以及递延所得税费用;对于可抵扣暂时性差异,如果未来很可能获得用来抵扣该暂时性差异的应税利润,则应确认相关的递延所得税资产及递延所得税收益。

主要参考文献

1. IASB. 国际财务报告准则 2008. 北京: 中国财政经济出版社, 2008
2. 财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2008
3. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2010. 北京: 人民出版社, 2010
4. 国务院. 企业所得税法实施条例. 国务院令 第 512 号, 2007-12-06
5. 财政部, 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, 2009-04-30
6. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
7. 孙红梅. 如何理解暂时性差异的产生与流向. 财会月刊, 2012; 7