

# 收购“单一资产实体”的相关会计问题

冯高飞(副教授)

(河南经贸职业学院会计系 郑州 450046)

**【摘要】**当被收购方属于具有“单一资产实体”特征的项目公司时,一般不将其认定为构成一项业务合并,其实质上更接近于一项资产购买交易,应依此进行相关会计处理。

**【关键词】**单一资产实体 业务合并 商誉 合并财务报表 企业合并

## 一、问题的提出

所谓“单一资产实体”,是指某一企业的总资产额中,占据绝对比重的是一项具有不可替代性的特定可辨认资产的价值,除此以外的其他资产、负债的价值都是显著不重大的。相应地,该实体的未来现金流量也高度依赖于该项特定的可辨认资产。常见的“单一资产实体”有为了特定的房地产开发项目、特定的投资性房地产或者特定区域、矿种的开采等而设立的项目公司。

当被收购方属于“单一资产实体”时,该项收购交易收购价款超过被收购方可辨认净资产公允价值份额的部分是否应确认商誉?对于合并财务报表层面被收购方资产价值高于其计税基础导致的暂时性差异是否应确认递延所得税负债?这是本文所要探讨的问题。

## 二、理论解析

参照我国现行会计准则体系下有关企业合并的相关解释,企业合并所确认的商誉主要源自两部分:一是被收购方现有业务的持续经营因素的公允价值;二是通过将收购方与被收购方的净资产和业务加以整合而获得的协同效应因素的公允价值。对于具有“单一资产实体”特征的企业实体,在被收购后其未来现金流量高度依赖于寿命有限的、不可替代的特定可辨认资产,直至该项可辨认资产所包含的利益因出售、年限届满等原因消耗完毕为止。在此情形下,无论是持续经营因素还是协同效应因素对该“单一资产实体”估值均无显著影响,因此不应存在独立于可辨认资产而单独存在的商誉。

以被购买方的主要资产为采矿权这一特定资源资产的实体为例,该实体价值体现在矿藏储量、产能以及开采难易程度等方面,其处于生产状态和停产状态(持续经营因素)对其估值影响并不显著,加之被购买方自购买日之后仍将独立运营,其与购买方其他业务亦无明显整体协同效应,故不确认商誉。取得控制权时支付的对价在扣除

其他可辨认资产的公允价值后,剩余金额全部应归属于该项特定的可辨认资产,并随着该项特定可辨认资产经济利益的逐步消耗而摊销转入损益。

当然,在确立上述处理原则时,对于被收购方处于经营状态下的资产组,我们不能否认其在整体上构成了《企业会计准则第20号——企业合并》(以下简称“企业合并准则”)所指的“业务”。如处于开采状态下的矿山,包含采矿权以及与之配套的土地、房屋、设备等经营性实务资产等构成了企业合并准则中有关业务的三个基本要素(投入、加工处理和产出)。即便如此,商誉价值却并不显著,其整体价值取决于其所包含的各单项可辨认资产、负债公允价值之和。其中,以该特定资产的价值占绝大多数。正基于此,将购买总价扣除其他各项资产的公允价值后,剩下的应当计入该核心资产的公允价值,而不确认商誉。

至于合并财务报表层面被收购方资产账面价值高于其计税基础导致的暂时性差异是否确认递延所得税负债的问题,如果按照企业合并准则相关规定,即认定该项收购构成业务合并,应当确认递延所得税负债,同时按确认递延所得税负债的影响调整商誉,这与前面讨论的收购“单一资产实体”不确认商誉相矛盾;如果将确认的递延所得税负债调整单一资产的入账价值,则会引发死循环。因此,笔者建议,对此类收购“单一资产实体”的交易在合并财务报表层面不确认递延所得税负债。

## 三、案例解析

甲公司向乙公司收购其全资子公司A的80%股权,支付对价1.8亿元。收购后,甲公司和乙公司分别持有公司A 80%和20%的股权。公司A只有一项主要资产,即当地的一项矿权,且处于正常开采状态,收购日,公司A负债合计为零。甲公司正是针对这项矿权发起此次并购,且收购后被收购方仍独立运营。收购日,公司A可辨认净资产账面价值为0.8亿元,经评估,公司A可辨认净资产公允价值为

# 全年一次性奖金个人所得税筹划之案例分析

乔亮国(副教授)

(忻州师范学院会计系 山西忻州 034000)

**【摘要】** 现行全年一次性奖金个人所得税征收方法下,单位在发放全年一次性奖金过程中出现了全年一次性奖金数额与应纳个人所得税额不相匹配的问题。本文通过具体案例对此进行了分析,并提出相应的纳税筹划方案。

**【关键词】** 全年一次性奖金 个人所得税 应纳税额 纳税筹划

2005年1月,全年一次性奖金个人所得税的计征方法进行了调整,笔者认为该征收方法存在不合理之处。本文拟通过一个案例,计算不同级别员工全年一次性奖金中个人所得税税额,分析其中存在的不合理情况,并针对该案例的具体情形,提出发放全年一次性奖金时个人所得税的纳税筹划方案。

## 一、案例介绍

某汽车生产公司2013年经济效益良好,经公司董事会决议,于2013年12月份对公司员工发放全年一次性奖

1.6亿元,其中除矿权资产外其他可辨认资产公允价值为0.1亿元。

该案例属于典型的收购“单一资产实体”的案例,被购买方资产构成简单,由一项主要资产(矿权)组成,其公允价值约占公司A可辨认净资产公允价值的93.75%(基于评估值),尽管该矿目前处于正常开采状态,构成了企业合并准则所指“业务”,但由于公司A资产结构简单(未来现金流量高度依赖于特定的可辨认的矿权资源)以及与收购方甲公司其他业务独立,商誉价值基本上是没有的,购买价款在扣除其他可变资产公允价值后,剩余金额全部应归属于该矿权资源。

在甲公司个别报表层面,收购日相关会计分录如下(单位:亿元,下同):借:长期股权投资——公司A 1.8;贷:银行存款 1.8。

在合并财务报表层面,甲公司支付1.8亿元取得A公司80%股份,在整体无商誉的前提下,A公司包括矿权在内的所有资产公允价值为2.25亿元(1.8/80%),而公司A其他可辨认资产公允价值为0.1亿元,则矿权的公允价值为2.15亿元(2.25-0.1),相应的少数股东权益为0.45亿元(2.25×20%)。相关合并抵销分录如下:借:A公司净资产(除矿权外)0.1,A公司矿权资产 2.15;贷:长期股权投资

金。按照岗位职责、员工业绩以及公司经营情况,确定发放的全年一次性奖金数额为:总经理105万元,副总经理95万元;部门经理42.5万元,部门副经理40万元;职工张某5.5万元,职工王某5万元。另外,各层级员工月工资情况为:总经理2.7万元,副总经理2.2万元;部门经理1.6万元,部门副经理1.3万元;职工6 000元。为方便比较,本案不考虑“三险一金”对个人所得税应纳税所得额的影响。

## 二、对案例中全年一次性奖金应纳个人所得税的分析

根据2005年1月21日国家税务总局《关于调整个人

1.8,少数股东权益0.45。

目前,实务中一些地方的矿产资源整合中按照当地政府给出的指导价评估的矿权价值偏低,整合方为了获取相关矿权在评估价外支付额外的补偿,很明显这部分额外对价在合并财务报表层面应计入矿权资产价值中。

在所得税方面,在合并财务报表层面,矿产资源价值高于其计税基础导致的暂时性差异不确认递延所得税负债,原因前已述及。在此,可换一个视角解释该问题:将收购“单一资产实体”交易视为同时存在一项业务合并和一项资产购买,构成业务合并的是除去该核心资产(矿权)以外的其他可辨认资产,而构成资产购买的是矿权资产。即被购买的“单一资产实体”整体上构成业务,但影响其是否构成业务的是除矿权资产外的其他可辨认资产,将矿权资产视作“不构成业务”的单独资产,对于构成业务的资产收购按照企业合并准则和所得税准则确认商誉和递延所得税负债,但在“单一资产实体”中无论其金额还是性质都不重大,基于重要性原则,采取简化处理,即不确认构成业务合并的商誉和递延所得税负债。

## 主要参考文献

龚凯颂,贺南珍.关于商誉会计理论的思考.财会月刊,2001;20