

# 免税合并下调整子公司净资产 公允价值的所得税处理

胡成玉

(湖南信息科学职业学院管理学院 长沙 410151)

**【摘要】**非同一控制下企业合并中每个资产负债表日,母公司在编制合并工作底稿时均应将子公司个别报表可辨认净资产的账面价值调整为公允价值。本文试图在免税合并条件下对母公司将子公司可辨认净资产调整为公允价值时形成暂时性差异的所得税处理做出一些探讨。

**【关键词】**免税合并 公允价值 所得税

## 一、调整思路

无论是同一控制下企业合并,还是非同一控制下企业合并,都可能形成免税合并或非免税合并的情形。在免税合并情形下,同一控制下企业合并由于子公司进入合并工作底稿的净资产(资产和负债)按账面价值计量,即合并财务报表中子公司资产和负债的报告价值(账面价值)与其个别报表中的报告价值(计税基础)之间不产生暂时性差异,故不涉及所得税的纳税调整。而在非同一控制下企业合并中子公司进入合并工作底稿的净资产按公允价值计量,即合并财务报表中子公司可辨认资产和负债的报告价值为公允价值(新账面价值),与其个别报表中的原账面价值之间便会形成暂时性差异,应相应确认递延所得税资产或递延所得税负债。

在非同一控制下企业合并的每个资产负债表日,母公司编制的合并工作底稿中均应将子公司可辨认资产与负债调整为公允价值。其调整时应着重区分以下几方面内容:①子公司可辨认资产和负债的公允价值是高于其账面价值还是低于其账面价值;②公允价值与账面价值产生差异的项目是资产项目还是负债项目,如为资产项目还应进一步区分是流动资产还是长期资产;③调整日是股权取得日(购买日)还是股权取得日后某期,如为股权取得日后某期,还应进一步区分子公司是继续持有该项资产(负债)还是已在当期处置了该项资产(负债)。以上各种情形的调整处理存在着一定的差异性和复杂性。本文拟对非同一控制下企业合并中,母公司在合并工作底稿上对子公司可辨认长期资产评估公允价值高于其账面价值和低于其账面价值两种情形进行调整的所得税处理进行探讨。

## 二、子公司可辨认长期资产评估公允价值高于账面价值

在非同一控制下企业合并的每个资产负债表日,当子公司可辨认长期资产评估公允价值高于其账面价值时,母公司均应在合并工作底稿中对该项长期资产按公允价值进行调整。由于不同编报日的调整处理存在着显著性差异,在此本文

分别以购买日、购买日后首期和购买日后以后各期三个特殊编报日的有关调整处理做出探讨。

1. 购买日的调整。此时合并工作底稿中母公司应作如下调整:即母公司按子公司可辨认长期资产的公允价值超过账面价值的差额,借:相关资产,按子公司该项长期资产公允价值超过账面价值的差额与所得税税率的乘积,贷:递延所得税负债,按借方金额大于贷方金额的差额,贷:资本公积。因为此时子公司该项长期资产在合并财务报表的报告价值(新账面价值)为公允价值,在免税合并情形下,子公司个别报表中该项长期资产的报告价值(原账面价值)为计税基础,合并财务报表中的新账面价值高于子公司个别报表中计税基础的差额形成了应纳税暂时性差异,故应相应确认递延所得税负债。

2. 购买日后首期的调整。此时合并工作底稿中母公司应作如下调整:①对子公司可辨认长期资产进行公允价值的调整。由于合并财务报表的编报依据始终是母子公司的个别报表,而对子公司可辨认净资产的公允价值调整只在合并财务报表上体现,不在个别报表上反映,所以每个资产负债表日的合并工作底稿上均应涉及子公司净资产的公允价值调整,其调整处理的原理和方法与购买日相同。②对子公司评估增值的长期资产本期应补提折旧或摊销的调整。由于子公司长期资产评估增值已在合并工作底稿上予以确认,因此合并工作底稿中还要按适当的方法相应补提折旧或摊销,其调整处理为:借:相关费用;贷:累计折旧/累计摊销。③对本期转回递延所得税负债的调整。由于子公司该项长期资产在合并工作底稿中补提了折旧或摊销,势必会引起该项资产在合并财务报表中期末的报告价值与其计税基础之间的差额发生变化,应重新计算递延所得税负债期末应保留的余额,以递延所得税负债期末余额小于期初余额的差额(应补提的折旧或摊销额与所得税税率之积),作为递延所得税负债转回金额。调整处理为:借:递延所得税负债;贷:所得税费用。

3. 购买日后以后各期的调整。此时合并工作底稿中母公司应作如下调整：①对子公司可辨认长期资产进行公允价值的调整。其调整原理与方法同首期情形①。②对子公司评估增值的长期资产以前期间累计应补提折旧或摊销的调整。其调整原理与方法同首期情形②，但此时对以前期间累计应补提的折旧费或摊销费只能通过“未分配利润——年初”账户进行调整，因为以前期间的折旧或摊销费已经转入未分配利润之中。其调整处理为：借：未分配利润——年初；贷：累计折旧/累计摊销。③对以前期间累计转回递延所得税负债的调整。其调整原理与方法同首期情形③，但此时应将“所得税费用”账户替换成“未分配利润——年初”账户，因为以前期间的所得税费用已经转入未分配利润之中。④对子公司评估增值的长期资产本期应补提折旧或摊销的调整。其调整原理与方法同首期情形②。⑤对本期转回递延所得税负债的调整。其调整原理与方法同首期情形③。

例 1: A 公司与 B 公司为非同一控制下的两个企业。2012 年年末, A 公司通过发行每股面值 1 元, 发行价格为 1.5 元的普通股 800 万股作为对价取得了 B 公司 90% 的表决权资本。投资当日 B 公司某项管理用固定资产公允价值为 200 万元, 账面价值为 100 万元, 其他资产、负债公允价值等于账面价值。假定该项固定资产按直线法在 5 年内计提折旧(为简化核算, 假定折旧按年计提), 所得税税率为 25%, 假定此项合并符合税法规定的免税合并条件。要求: 在条件不变的前提下, 分别做出 A 公司在 2012 年年末、2013 年年末和 2014 年年末编制合并工作底稿时的有关调整处理。

A 公司编制合并工作底稿时的调整处理如下:

(1) 2012 年 12 月 31 日(购买日): 借: 固定资产 100; 贷: 递延所得税负债 25(100×25%), 资本公积 75。

(2) 2013 年 12 月 31 日(购买日后首期): ①对子公司评估增值固定资产公允价值的调整。借: 固定资产 100; 贷: 递延所得税负债 25(100×25%), 资本公积 75[100×(1-25%)]。②对子公司评估增值固定资产本期补提折旧的调整。借: 管理费用 20(100÷5); 贷: 固定资产——累计折旧 20。③对本期转回递延所得税负债的调整。借: 递延所得税负债 5(20×25%); 贷: 所得税费用 5。

(3) 2014 年 12 月 31 日(购买日后以后各期): ①对子公司评估增值固定资产公允价值的调整。借: 固定资产 100; 贷: 递延所得税负债 25(100×25%), 资本公积 75[100×(1-25%)]。②对子公司评估增值固定资产上年应补提折旧的调整。借: 未分配利润——年初 20(100÷5); 贷: 固定资产——累计折旧 20。③对上年转回递延所得税负债的调整。借: 递延所得税负债 5(20×25%); 贷: 未分配利润——年初 5。合并上述②③两笔分录, 即借: 未分配利润——年初 15(20-5), 递延所得税负债 5(20×25%); 贷: 固定资产——累计折旧 20。④对子公司评估增值固定资产本期应补提折旧的调整。借: 管理费用 20(100÷5); 贷: 固定资产——累计折旧 20。⑤对本期转回递

延所得税负债的调整。借: 递延所得税负债 5(20×25%); 贷: 所得税费用 5。

值得注意的是: 若子公司该项评估增值的固定资产在首期期末或以后某期期末被处置时(即报废或售出集团), 由于子公司该项固定资产评估增值的差价已经得以实现并入账, 所以此时合并工作底稿中不需进行公允价值和所得税的调整, 但处置当期仍需进行补提折旧的调整。随着子公司该项固定资产被处置, 其账面价值(即原值与累计折旧)已经注销, 故“累计折旧”只能通过“营业外收入/营业外支出”账户处理, 即借: 管理费用; 贷: 营业外收入/营业外支出。处置以后各期对该项固定资产于合并工作底稿中无需再做任何调整处理(下文例 2 中子公司评估贬值固定资产的处理与此类似, 不再赘述)。

### 三、子公司可辨认长期资产评估公允价值低于账面价值

1. 购买日的调整。此时合并工作底稿中母公司应按子公司可辨认长期资产的账面价值高于公允价值的差额乘以所得税税率之积, 借: 递延所得税资产, 按账面价值高于公允价值的差额乘以(1-所得税税率)之积, 借: 资本公积, 按账面价值高于公允价值的差额, 贷: 相关资产。由于此时子公司该项长期资产在合并财务报表的报告价值(新账面价值)为公允价值, 在免税合并情形下, 子公司个别报表中该项长期资产的报告价值(原账面价值)为计税基础, 合并财务报表中该项长期资产的新账面价值低于子公司个别报表中计税基础的差额形成了可抵扣暂时性差异, 故应相应确认递延所得税资产。

2. 购买日后首期的调整。此时合并工作底稿中母公司应作如下调整: ①对子公司可辨认长期资产进行公允价值的调整。其调整原理与方法与购买日相同。②对子公司评估贬值的长期资产本期应冲减折旧或摊销的调整。由于子公司可辨认长期资产评估贬值, 故合并工作底稿中母公司要相应地冲减子公司个别报表中多提的折旧或摊销。其调整处理为: 借: 累计折旧/累计摊销; 贷: 相关费用。③对本期转回递延所得税资产的调整。由于子公司该项长期资产在合并工作底稿中冲减了折旧或摊销, 势必会引起该项资产在合并财务报表中期末的报告价值与其计税基础之间的差额发生变化, 应重新计算递延所得税资产期末应保留的余额, 以递延所得税资产期末余额小于期初余额的差额(应冲减的折旧或摊销额与所得税税率之积)作为递延所得税资产转回金额。调整处理为: 借: 所得税费用; 贷: 递延所得税资产。

3. 购买日后以后各期的调整。此时合并工作底稿中母公司应作如下调整: ①对子公司可辨认长期资产进行公允价值的调整。其调整原理与方法同首期情形①。②对子公司评估贬值的长期资产以前期间累计应冲减折旧或摊销的调整。其调整原理与方法同首期情形②, 但此时对以前期间累计应冲减的折旧费或摊销费只能通过“未分配利润——年初”账户进行调整, 因为以前期间的折旧费或摊销费已经转入未分配利润之中。其调整处理为: 借: 累计折旧/累计摊销; 贷: 未分配利润——年初。③对以前期间累计转回递延所得税资产的调

# 三脚账为复式记账的相关比较研究

余辉 张艳

(重庆理工大学会计学院 重庆 400054)

**【摘要】**关于中国的三脚账是否是复式记账法,学术界存在着较大的争论。本文从记账法的形式与实质的角度,采用比较研究的方法,对三脚账与13世纪佛罗伦萨复式记账法、中世纪意大利城邦银行账、德国的复式记账法等进行比较,论证了三脚账是完全的复式记账法。

**【关键词】**三脚账 复式记账法 比较研究

## 一、三脚账的账簿设置与记账规则

三脚账是我国固有的一种记账方法,又称“跛形账”,之所以叫做“三脚账”,是因为对于转账一类的业务分别用两笔分录记入相对应的不同账户中,此为“两脚”,而对于涉及现金的业务只用一笔分录记入与现金对应的账户中,此为“一脚”。三脚账一般设置草流(或称花账)、细流、总簿。其中“草流”是在经济业务发生时进行初步记录,相当于现代的原始凭证;“细流”即流水账,相当于现代的日记账;总簿是根据细流的数据,加以归纳整理所登记的账簿,相当于现代的总分类账。三脚账的记账规则是,上下登记,以来(收)、去(付)为记账符号,其中账簿的上方登记来(收)账,下方登记去(付)账,或者采用“来高去矮”的方式进行记录。如前所述,三脚账的登记方法为,若

整。其调整原理与方法同首期的情形③,但此时应将“所得税费用”账户替换成“未分配利润——年初”账户。④对子公司评估贬值的长期资产本期应冲减折旧或摊销的调整。其调整原理与方法同首期的情形②。⑤对本期转回递延所得税资产的调整。其调整原理与方法同首期的情形③。

例2:承例1,假定投资当日B公司某项管理用固定资产公允价值为100万元,账面价值为200万元,其他条件同例1。要求:在条件不变的前提下,分别做出A公司在2012年年末、2013年年末和2014年年末编制合并工作底稿时的有关调整处理。

A公司编制合并工作底稿时的调整处理如下:

(1)2012年12月31日(购买日):借:递延所得税资产25(100×25%),资本公积75[100×(1-25%)];贷:固定资产100。

(2)2013年12月31日(购买日后首期):①对子公司评估贬值固定资产公允价值的调整。借:递延所得税资产25(100×25%),资本公积75[100×(1-25%)];贷:固定资产100。②对子公司评估贬值固定资产本期应冲减折旧的调整。借:固定资产——累计折旧20;贷:管理费用20(100÷5)。③对本期

经济业务不涉及现金或存款的收付,则在流水账中用两笔分录分别在对应的账户中进行登记,若涉及现金或存款的收付,则只在流水账中登记与现金等相对应的账户,对于现金等科目则省略不记,直接由流水账结出现金余额。

## 二、三脚账体现了复式记账法的根本特征

一种记账的方法是否属于复式记账法,判断的根本依据是看其是否具有复式记账法的根本特征。现在学术界关于复式记账法的根本特征还存在着一些争论,但是最基本的一条特征已经达成了共识,即复式记账法的根本特征是,对于同一笔经济业务,以相等的金额同时在两个或两个以上有联系的账户的不同方向进行登记,以反映经济业务的来龙去脉。

三脚账中的转账业务的记录方法是符合复式记账法的根

转回递延所得税资产的调整。借:所得税费用5;贷:递延所得税资产5(20×25%)。

(3)2014年12月31日(购买日后以后各期):①对子公司评估贬值固定资产公允价值的调整。借:递延所得税资产25(100×25%),资本公积75[100×(1-25%)];贷:固定资产100。②对子公司评估贬值固定资产上年应冲减折旧的调整。借:固定资产——累计折旧20;贷:未分配利润——年初20(100÷5)。③对上年转回递延所得税资产的调整。借:未分配利润——年初5(20×25%);贷:递延所得税资产5。合并上述②③两笔分录:借:固定资产——累计折旧20;贷:未分配利润——年初15(20-5),递延所得税资产5(20×25%)。④对子公司评估贬值固定资产本期应冲减折旧的调整。借:固定资产——累计折旧20;贷:管理费用20(100÷5)。⑤对本期转回递延所得税资产的调整。借:所得税费用5;贷:递延所得税资产5(20×25%)。

## 主要参考文献

刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2012