

# 企业重组中资产收购业务的会计及所得税处理

贾丽智

(北京联合大学生物化学工程学院 北京 100023)

**【摘要】**随着市场经济的发展和企业经营模式的改变,企业的重组业务日益增多,资产收购作为企业重组的主要形式,发生的频率和规模近年来呈逐步扩大趋势。本文结合案例对资产收购业务的会计及税务处理进行解析,以为实务工作者提供参考。

**【关键词】**资产收购 会计处理 税务处理

## 一、资产收购的定义

《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)规定,资产收购是指一家企业(以下称为“受让企业”)购买另一家企业(以下称为“转让企业”)实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

1. 资产收购与一般资产买卖的区别。财税[2009]59号文件中定义的资产收购是指涉及实质经营性资产的交易,即一家企业必须是购买另一家企业内部某些生产经营活动或资产的组合。该组合是指具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成独立法人

资格的部分。同时,企业在购买这些资产组合后,必须实际经营这些资产,以保持经营上的连续性。

2. 资产收购与企业合并的区别。资产收购是企业与企业之间的资产交易,交易的双方都是企业;而企业合并是企业与企业股东之间的交易,即合并方与被合并方的股东之间就被合并方进行的交易。因此,相对于企业合并而言,资产收购不涉及法律主体资格的变更或法律权利义务的转变,可以避免被合并方向合并方转嫁债务的行为。

## 二、资产收购业务的会计处理

资产收购业务只涉及转让企业和受让企业的会计处理。

1. 受让企业的会计处理。受让企业的会计处理原则:受

比方法一计算出来的材料成本差异率要精确,同时符合会计核算的配比原则,但实际操作起来并不简便。

其一,采购业务发生在采购部门,会计核算部门大多数情况下不太熟悉采购业务情况,对采购发生的价款不一定了解,因此对采购时运杂费、合理损耗等费用支出的估算可能会与实际情况差异过大。因而为了较客观地估算采购材料的成本差异,会计核算部门需要会同采购部门一起进行费用支出的估算。如此一来,如果暂估入账的出现频率较高,就会给两个部门增加不少的工作量。何况,如果允许这样“无中生有”的暂估材料成本差异存在,则可能不仅不会缓解利润虚增或虚减的情况,反而会为企业管理层操纵利润提供便利。

其二,若采用这种方法计算材料成本差异率,月初冲销暂估料款时还要额外对“材料成本差异”账户作红字冲销,不仅加重了会计核算部门的工作负担,也使业务处理更加复杂。

方法三:材料成本差异率计算公式分母中“本期验收入库材料的计划成本”包括暂估入账的原材料计划成本,并将暂估材料视为没有产生成本差异。

此时材料成本差异率为:

$$(500-100) \div (20\,000+10\,100+20\,000) \times 100\% = 0.8\%$$

以本文例子中的数据为基础,计算出发出材料分摊的材

料成本差异为320元(40 000×0.8%),比实际差异400元少分摊80元,即也存在偏差。但由于可以直接从“原材料”和“材料成本差异”明细账中摘取“材料成本差异率”计算所需的数据,不需再从“原材料”明细账的合计数中剔除暂估的款项,因此这种计算方法相对于前两种计算方法更加简便实用。

虽然近年来不少会计工作者考虑到第三种计算方法忽略了应该产生的材料成本差异,核算存在误差,不符合真实性原则,因此不提倡采用此种方法。但笔者认为,既然是“暂估”的款项,则不论采用何种方法计算得出的结果都是近似值,即存在误差是不可避免的,所以倒不如从简化核算过程这一角度来选择材料成本差异率的计算方法。另外,从长远来看,这种会计信息失真、利润虚增或虚减的情况都将得到消除。

综上所述,第三种计算方法由于不需要刻意从“原材料”明细账中剔除暂估款项,更不需要考虑暂估材料成本差异,省时省力,应为理想之选。

## 主要参考文献

1. 朱学义. 中级财务会计. 北京: 机械工业出版社, 2007
2. 黄芳. 小议材料暂估入账. 财会月刊(会计), 2007; 7
3. 晋晓雪. 计划成本法下暂估材料的核算. 财会月刊, 2009; 31

让企业以发行权益工具或者以其持有的控股子公司股权作为对价,以及与其他非股权支付额组合一并支付对价,所取得的固定资产、无形资产、存货等经营性资产,分别适用固定资产准则、无形资产准则、存货准则、非货币性资产交换准则等,按照取得非现金资产的公允价值进行初始计量。

**2. 转让企业的会计处理。**转让企业的会计处理原则:转让企业以非货币性资产作为对价取得受让企业的股权,如果转让企业对受让企业实施控制,则应按照企业合并准则对长期股权投资进行初始计量,如果不构成控制,则应按照长期股权投资准则作账。转让企业以非货币性资产作为对价取得受让企业持有的控股子公司的全部或部分股权,如果转让企业对受让企业实施控制,则应按照企业合并准则对长期股权投资进行初始计量,如果不构成控制,应按照非货币性资产交换准则作账。

具体来说,非货币性资产交换同时满足以下两个条件的应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。未同时满足上述两个条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。

**3. 在公允价值模式下的会计处理涉及的问题。**

(1)涉及补价的处理。支付补价方换入资产入账价值=换出资产公允价值+补价或=换入资产公允价值+相关税费;收到补价方换入资产入账价值=换出资产公允价值-补价或=换入资产公允价值-相关税费。

(2)换出资产公允价值与账面价值存在差额的处理。换出资产为存货的,应当视同销售处理,按其公允价值确认商品销售收入,同时结转商品销售成本。这是一种较为特殊的购销活动,应视同销售货物缴纳增值税。在存货未计提减值准备的情况下,现行会计准则中存货投资的相关会计处理规定规避了其可能产生的财税差异。

换出资产为固定资产或无形资产的,按照相关法规,即营业税及增值税法规计算缴纳流转税,换出资产公允价值和资产账面价值的差额,计入营业外收支。

根据长期股权投资准则的规定,投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资应当采用权益法核算,并分别下列情况进行处理:长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益(营业外收入),同时调整长期股权投资的成本。

### 三、资产收购业务的税务处理

**1. 资产收购业务所得税处理的一般性规定。**根据财税[2009]59号文件的规定,如企业资产收购满足一般性税务处

理条件,则按以下规定处理:①被收购方应确认资产转让所得或损失;②收购方取得资产的计税基础应以公允价值为基础确定;③被收购方的相关所得税事项原则上保持不变。

对于受让企业而言,由于资产收购中付出的对价可能涉及非货币性资产,因此受让企业的所得税处理主要涉及付出对价中包括的非货币性资产是否确认转让所得或损失和取得收购资产计税基础的确定两方面内容。支付对价中如果涉及非货币性资产,应将其分解为两项业务进行所得税处理,即先转让非货币性资产,再用转让所得购买收购资产。转让非货币性资产时应确认支付对价中涉及的非货币性资产的转让所得或损失。取得的收购资产计税基础应按公允价值确定。

对于转让企业而言,资产收购相当于向受让企业转让收购资产并获得经济利益,包括货币性资产和非货币性资产。因此,转让企业的所得税处理主要涉及确认收购资产的转让所得或损失和确定取得非货币性资产的计税基础两方面内容。在资产收购中,转让企业转让了收购资产并取得了经济利益,应确认资产的转让所得或损失。如果转让企业取得的经济利益涉及非货币性资产,转让企业应将其分解为两项业务进行所得税处理,即先转让收购资产,然后再用转让所得购买非货币性资产。取得的非货币性资产的计税基础应按公允价值确定。

**2. 资产收购业务所得税处理的特殊性规定。**通常情况下,无论是股权转让还是非货币性资产转让都应确认财产转让所得,取得股权或资产的一方应当按照实际支付的对价作为股权或非货币性资产的计税基础。但对于具有合理商业目的的大额交易,如果涉及现金数额很小,要求转让企业另筹资金纳税,则会阻碍企业改组进程。基于此,财税[2009]59号文件明确了享受税收优惠政策特殊重组需同时满足以下条件:具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的;被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例;企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动;重组交易对价中涉及的股权支付金额符合本通知规定比例;企业重组中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续12个月内,不得转让所取得的股权。资产收购业务所得税处理享受特殊处理的比例要求为:受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%,且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。

转让企业取得受让企业股权的计税基础,以被转让资产的原计税基础确定。

受让企业取得转让企业资产的计税基础,以被转让资产的原计税基础确定。

应特别注意的是,重组交易各方对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失,但其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,并调整相应资产的计税基础。

转让企业与非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权

支付金额=被转让资产的公允价值)

受让企业非股权支付产生的资产转让所得或损失=非股权支付的公允价值-非股权支付的计税基础

即如果不考虑非股权支付,转让企业在交易发生时不必确认转让资产的所得或损失,而受让企业可以在再次处置该资产时,根据处置收入和该资产的原计税基础确认转让资产的所得或损失,即企业可以在所得税缴纳时间上获得递延。

#### 四、案例分析

例:纶达公司是一家大型纺织品生产企业。为扩展生产经营规模,决定收购同城的纺织企业安妍公司,为避免整体合并后承担过高的债务风险,纶达公司决定仅收购安妍公司与纺织品生产直接相关的所有资产。2009年5月1日,双方达成收购协议。2009年4月30日,安妍公司的所有资产情况如表1所示:

表1 金额单位:万元

	账面价值	计税基础	公允价值	备注
设备	4 000	4 500	5 500	收购
厂房	3 000	3 400	9 000	收购
库存商品	1 000	1 100	500	收购
货币资金	150	150	150	不收购
合计	8 150	9 150	15 150	

2009年4月15日,安妍公司所有资产经评估后的资产总额为15 150万元。纶达公司以安妍公司经评估后的资产总价值15 000万元为准。纶达公司向安妍公司支付的对价包括股权支付、债券和现金,见表2:

表2 金额单位:万元

类别	账面价值	计税基础	公允价值
股权支付	6 250	6 250	14 000
债券	400	450	800
现金	200	200	200
合计	6 850	6 900	15 000

分析:纶达公司收购安妍公司部分资产是为了扩大经营规模,具有合理的商业目的,且承诺:收购资产后,除进行必要的设备更新,在连续12个月内仍用该套资产从事纺织品生产。同时,受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%,即: $15\ 000 \div 15\ 150 \times 100\% = 99\% > 75\%$ ;受让企业在该资产收购时的股权支付额不低于其交易支付总额的85%,即: $14\ 000 \div 15\ 000 \times 100\% = 93\% > 85\%$ 。所以,该资产转让满足特殊性税务处理的条件。

安妍公司:

(1)非股权支付对应的资产转让所得= $1\ 000 \times (15\ 000 - 9\ 000) \div 15\ 000 = 400$ (万元)。

(2)转让企业取得受让企业股权的计税基础,以被转让资产的原有计税基础确定。股权和非股权的计税基础= $9\ 000$ (被转让资产计税基础)+ $400$ (转让产生的应纳税所得额)= $9\ 400$ (万元)。以公允价值为标准,可得出:长期股权投资的计税基础= $9\ 000 \times 14\ 000 \div 15\ 000 = 8\ 400$ (万元);债券计税基础= $9\ 000 \times 1\ 000 \div 15\ 000 + 400 - 200 = 800$ (万元);现金计税基

础= $200$ (万元)。

安妍公司会计处理为:

借:长期股权投资	14 000
交易性金融资产	800
现金	200
主营业务成本	1 000
贷:固定资产——设备	4 000
——厂房	3 000
营业外收入	7 500
主营业务收入	500
库存商品	1 000

税务处理为:不确认全部转让资产的所得,但应确认与收到非股权支付对应的所得= $(800+200) \times (15\ 000 - 9\ 000) \div 15\ 000 = 400$ (万元),会计上已确认收益7 000万元( $500+7\ 500 - 1\ 000$ ),应调减所得6 600万元。长期股权投资计税基础8 400万元,债券计税基础800万元,现金200万元。

纶达公司:

(1)非股权支付对应的资产转让所得= $1\ 000 - (450+200) = 350$ (万元)。

(2)转让企业取得受让企业股权的计税基础,以被转让资产的原有计税基础确定。生产线、办公楼及存货的计税基础= $9\ 000$ (被转让资产计税基础)+ $350$ (转让产生的应纳税所得额)= $9\ 350$ (万元)。生产线计税基础= $4\ 500+350 \times 5\ 500 \div (5\ 500+9\ 000+500) = 4\ 628$ (万元);办公楼计税基础= $3\ 400+350 \times 9\ 000 \div (5\ 500+9\ 000+500) = 3\ 610$ (万元);库存商品计税基础= $1\ 100+350 \times 500 \div (5\ 500+9\ 000+500) = 1\ 112$ (万元)。

纶达公司会计处理为:

借:固定资产——设备	5 500
——厂房	9 000
库存商品	500
贷:股本	6 250
资本公积	7 750
交易性金融资产	400
投资收益	400
现金	200

税务处理为:确认股本溢价= $14\ 000 - 6\ 250 = 7\ 750$ (万元),不计入应纳税所得额。确认非股权支付(债券)的资产转让所得350万元( $800-450$ ),应调减所得50万元,因为债券的原计税基础比账面价值多50万元。

#### 主要参考文献

1. 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
2. 齐宇晴.新准则下企业资产收购的会计和税务处理.中国税务,2010;3
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
4. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007