

谈企业合并形成的长期股权投资核算

云南省国有资产经营公司 徐良栋 李顺珍

我国于2006年2月正式颁布《企业会计准则——基本准则》及38项具体准则。各项准则之间需要实现全方位协调,这也是准则体系构建的难题所在。本文通过对企业合并形成长期股权投资情形的探讨,剖析《企业会计准则第20号——企业合并》(简称“企业合并准则”)与《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称“长期股权投资准则”)两项准则之间的协调途径。

一、企业合并与长期股权投资之间的关系及准则协调

1. 企业合并是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易事项。从此定义看,企业合并不仅包括两个企业(注销)合并成为一个新企业的新设合并,以及一个企业(存续)吸收另一个企业(注销)变更成为新的企业的吸收合并,而且还包括一个企业(存续)取得另一个企业(存续)的控制性权益从而形成母子公司关系的控股合并。吸收合并或新设合并都将形成一个报告主体,这是毫无疑问的。而在控股合并方式下,合并双方虽然均得以存续,但一方取得另一方控股权益从而形成母子公司关系,构成企业集团,也就形成了一个报告主体。

企业合并准则将其分类为同一控制下、非同一控制下企

业合并两种类型予以规范。笔者认为,这虽然有利于按照交易实质做出恰当的会计处理(同一控制下的企业合并采用账面价值计量、不确认商誉的方法,非同一控制下的企业合并采用公允价值计量、有条件确认商誉的方法),但是企业合并准则由于未能将前述三种合并方式同时予以考虑,使得其对会计处理方法的规定过于泛化,与长期股权投资准则更是失去了衔接。

例如,对于同一控制下的企业合并,企业合并准则第六条规定“合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。”显然,这里只考虑了吸收合并形式,没有考虑新设合并及控股合并。因为,只有吸收合并才同时存在取得资产、负债和净资产,支付合并对价,差额调整资本公积或留存收益等情形;新设合并虽然存在取得资产、负债和净资产情形,而支付合并对价则通常以发行股份方式实现,不会存在差额调整问题(无此对象);控股合并纯属取得股权,通常以购买(支付对价)或划转方式实现,形成母子公司关系,而与取得资产、

业税应向不动产即项目所在地申报,而企业所得税则由实行独立核算的公司向公司所在地申报。因此,不动产所在地主管税务机关负责营业税及其附加和土地增值税的征收工作,而公司所在地主管税务机关又难以取得异地各项目收入、成本等完整的财务资料,甚至在异地有多少个项目都无法掌握,导致企业所得税征管出现真空。这种税务内部征管脱节是造成企业所得税征收不力的主要原因。

4. 对偷漏税的处罚偏轻,企业违规成本小。税务部门对房地产企业偷逃税违法行为打击力度不够,对涉嫌犯罪的房地产企业法人代表也很少移送司法机关追究其刑事责任,往往以补代罚、以罚代刑,没有形成强大的威慑力。

三、治理偷漏税的对策

房地产开发企业涉及多个纳税环节,税负较重,主要包括土地增值税、房产税、所得税、营业税等。如果进行科学的纳税筹划,合理避税,同样可以达到降低企业税负的目的。房地产销售所负担的税负主要是土地增值税和营业税,而土地增值税使用的是超额累进税率,即房地产的增值率越高,所适用的税率也越高。因此,如果有可能分解房地产销售的价格,从而降低房地产的增值率,则房地产销售所承担的土地增值税就可以大大降低。

房地产开发企业取得购房款有两种方式:预收房款和分期付款。对于预收房款和分期付款所收到的购房款,开发商一般只开具收据,收据注明的金额即为房地产开发企业应征营业税的计税依据。税务部门对房地产开发企业使用的收据应视同发票进行规范管理,实行统一印制和发放,并健全领、用、存制度。对没有按规定使用统一票据支付结算、偷逃税款的企业予以严厉处罚,以规范对房地产开发企业的管理。

税务部门应加快房地产业税收管理信息化建设,提高技术含量,在税务登记、纳税申报、税款征收、发票领购、税源监控、税源分析、情报交换、信息采集等方面充分发挥计算机的功能。同时,对房地产开发产品进行户籍管理,加强对建安公司、项目工程以及子工程的三级管理,建立健全单项工程档案管理制度。从目前看,房地产开发企业的挂靠企业、承包企业、私人开发企业中存在的问题较多,建议采取按照同行业同规模水平从高核定征收的办法加强征管。在具体操作方面,可以按照核定应纳税所得率确定应纳税所得额,按商品建筑面积乘以市场价格核定计税营业额等办法进行征收。此外,还应加强对外来房地产开发企业工程项目的管理,做到控管到位、征收足额。○

负债无关。因此,同一控制下的企业合并,按照上述既有的准则条款进行处理,只能得出下列会计分录示例:借:各有关资产科目(被并方原账面价值);贷:各有关负债科目(被并方原账面价值),银行存款(或股本)(对价账面价值或股份面值),贷(或借):资本公积(借:留存收益)(差额)。

这里的吸收合并及新设合并都涉及将被并方资产、负债入账的事项,支付对价或发行股份都将交割给原被并方股东(其中发行股份将使被并方股东成为合并后新企业的股东)。吸收合并还涉及将入账净资产账面价值与支付合并对价账面价值的差额调整合并方资本公积及留存收益的事宜(新设合并通常以发行股份方式实现合并,取得净资产入账价值与发行股份面值的差额计入新设企业的资本公积)。因此,吸收合并及新设合并都不存在通过企业合并取得长期股权投资的事项。

采取控股合并方式后,合并方取得被并方的控制性权益从而形成母子公司关系,合并双方企业均得以存续。但无论是同一控制下还是非同一控制下的企业合并,只要采用控股合并方式,均不会涉及将被并企业的资产、负债纳入合并方企业账簿记录的事宜。在控股合并下,合并方以支付对价(或发行股份)的方式,将被并企业(存续)变更为合并方的子公司(全资或控股),合并方支付对价形成其对被并企业的长期股权投资(被并企业即是变更股东),合并方发行股份使被并企业原股东成为合并方企业的新股东且应确认合并方持有被并企业的长期股权投资(合并双方均应变更股东)。因此,控股合并必然产生长期股权投资事项。

在企业合并准则中,不论是同一控制下还是非同一控制下的企业合并,均未涉及企业合并形成长期股权投资的确认、计量事宜。对于非同一控制下的企业合并,企业合并准则第十一、十二条规定合并成本按照支付合并对价(或发行股份)的公允价值、合并发生的直接相关费用、合并协议约定的很可能发生且能够可靠计量的未来事项等加以计量,并且将支付合并对价(除发行股份外)的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。但是,该准则第十三条又规定,合并方应对合并成本进行分配,以确定合并取得各项资产、负债及或有负债的价值。显然,如此规定还是排除了控股合并形成长期股权投资的必然性。

2. 在长期股权投资准则中,对于企业合并形成的长期股权投资,区分为同一控制、非同一控制下的企业合并,分别规定其初始投资成本的计量方法。同一控制下的企业合并,合并方以取得的被并企业账面所有者权益份额作为长期股权投资的初始投资成本,其与支付合并对价(或发行权益性证券)账面价值(或股份面值)的差额,应调整资本公积及留存收益。显而易见,这是控股合并使然,与吸收合并及新设合并无关。由于是同一控制下的企业合并,所以舍公允价值而取账面价值计量,不确认合并商誉,是以能否规避企业操纵利润为依据的。据此,同一控制下企业合并形成长期股权投资,应作如下会计处理:借:长期股权投资(享有被并企业账面权益份额);贷:银行存款(或非现金资产、短期借款等)(支付对价账面价值),股本(或实收资本)(发行股份面值总额),贷(或借):资本公积(借:留存收益)(差额)。

非同一控制下的企业合并,合并方按企业合并准则确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本,其构成已如前述。仅此而言,如排除企业合并准则第十三条规定对第十一、十二条规定的延伸,可以说企业合并准则与长期股权投资准则之间能够较好地协调。但这也是就控股合并而言的,同样与吸收合并及新设合并无关。由于为非同一控制下的企业合并,因而可采用公允价值计量并确认合并商誉(贷差则计入当期损益),理论上不会发生不公平的合并交易及人为操纵现象。对于非同一控制下企业之间的控股合并,合并方同样可以采取支付合并对价(现金、非现金资产、承担债务等)或发行权益性证券方式取得长期股权投资,两种方式的账务处理有所不同,分别列示如下:

(1) 支付合并对价取得长期股权投资。①借:长期股权投资(对价的公允价值);贷:银行存款(或非现金资产、短期借款等)(对价的账面价值),贷(或借):营业外收入(支出)(对价公允价值与其账面价值的差额)。②借(或贷):合并商誉(或营业外收入等)(合并成本与享有被并企业净资产公允价值份额的差额);贷(或借):长期股权投资(对价的公允价值)。

(2) 发行权益性证券取得股权投资。①借:长期股权投资(权证的公允价值);贷:股本(或实收资本)(权证面值总额),贷(或借):资本公积(借:留存收益)(权证公允价值与其面值的差额)。②借(或贷):合并商誉(或营业外收入等)(合并成本与享有被并企业净资产公允价值份额的差额);贷(或借):长期股权投资。需要指出的是,合并商誉是合并成本(指先行入账的初始股权投资成本)高于合并取得被并企业可辨认净资产公允价值份额的差额,而股权投资是按支付合并对价(或发行权证)的公允价值入账的,因此,确认合并商誉(差额)时应作为对已入账股权投资账面价值的调整处理。经此调整,可使长期股权投资账面价值与享有被并企业可辨认净资产公允价值份额相等,从而真实反映投资享有的权益份额。同理,合并成本低于合并取得被并企业可辨认净资产公允价值份额的差额,则应调整先行入账的股权投资账面价值并计入当期损益。

二、基本结论

1. 企业合并准则区分同一控制、非同一控制下的企业合并加以规范。无论是支付合并对价或发行权益性证券,还是购买或权益结合,凡属同一控制下的企业合并一律采用账面价值计量、不确认商誉,凡属非同一控制下的企业合并均可按照公允价值计量并确认商誉。这种做法切合我国会计实务的现实需要,应属恰当选择。

2. 企业合并准则中的确存在诸多设计上不够缜密之处,如忽略三种合并方式的划分、对涉及三方以上的互换(交易)主体定位不清、相关条款界定模棱两可等,有待准则指南做出补充,或在今后修订准则条文时细加考量。

3. 长期股权投资准则与企业合并准则之间存在不协调问题。如前所述,在完善企业合并准则的基础上,对于企业合并形成长期股权投资这样的交易事项,在长期股权投资准则中可简单拟定为按企业合并准则的规定处理,以解决准则之间相互不协调的问题。○