

企业整体资产投资 会计与税法处理规定的差异

江苏张家港市新世纪税务师事务所 曹承宝

在国税发[2000]118号文件《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》中,将整体资产投资称为整体资产转让,定义为:整体资产转让是指一家企业(以下简称转让企业)不需要解散而将其经营活动的全部(包括所有资产和负债)或其独立核算的分支机构转让给另一家企业(以下简称接受企业),以换取接受企业资本的股权(包括股份或股票等),包括股份公司的法人股东以其经营活动的全部或其独立核算的分支机构向股份公司配购股票。

需要说明的是,如果企业将“非独立核算”的营业分支,比如将一条或几条生产线等转让出去,换得接受企业的股权,则不属于整体资产转让,而属于该文件规定的部分非货币性资产对外投资,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。

一、转让企业

1.会计处理规定。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,企业发生非货币性资产交换时,应以换出资产的公允价值(或账面价值),加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。

当涉及补价(整体资产投资业务中的补价只能是接受企业支付给转让企业,如果是转让企业在整体资产投资时又另外支付一笔货币性资产给接受企业,这应是转让企业为了获得接受的股权而付出的代价,转让企业计入投资成本,接受企业计入实收资本或资本公积,不应称其为补价,不存在是否确认收益的问题),投资方收到补价时,按如下公式确定换入资产的入账价值和应确认的收益:换入资产入账价值=换出资产账面价值-补价+换出资产公允价值×换出资产账面价值÷换出资产公允价值+应支付的相关税费;应确认的收益=补价-补价÷换出资产的公允价值×换出资产的账面价值。

2.税法处理规定。国税发[2000]118号文件规定:企业整体资产转让原则上应在交易发生时,将其分解为按公允价值销售全部资产和进行投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失,即应税重组。税法规定按换出资产的公允价值作为转让企业换入资本的计税成本,而会计上以换出资产账面价值为基础确定投资方换入资产的入账价值,这是会计与税法不一致的地方。

同时,国税发[2000]118号文件还规定了整体资产投资

的免税条件,即免税重组。如果企业整体资产的接受企业支付的交换额中,除接受企业股权以外的现金、有价证券、其他资产(以下简称非股权支付额)不高于所支付的股权的票面价值(或股本的账面价值)20%的,经税务机关审核确认,转让企业可暂不计算确认资产转让所得或损失。转让企业和接受企业不在同一省(自治区、直辖市)的,须报国家税务总局审核确认。对免税重组而言,在会计与税法处理上均不确认所得,两者规定基本上是一致的。

对整体资产转让中的补价(或非股权支付额),会计准则规定了非货币性交易的前提条件,税法也规定了免税重组的前提条件,但前提条件是不同的。第一,两者比例不一。非货币性交易为25%,免税重组为20%。第二,内涵不同。非货币性交易中的补价为“货币性资产”,免税重组中的非股权支付额为“除接受企业股权以外的现金、有价证券、其他资产”;非货币性交易中的分母为“换入资产公允价值或换出资产公允价值与支付的货币性资产之和”,免税重组中的分母为“所支付的股权的票面价值(或股本的账面价值)”。

例1:甲公司账面净资产1000万元、公允价值1500万元的独立核算的A分公司投入乙公司,换得乙公司股权1200万元(公允价值也为1200万元),取得非股权支付额包括银行存款200万元,取得乙公司持有的市价为100万元的丙公司股票。由于乙公司支付的货币性资产占换入资产公允价值的比值 $13\%(200 \div 1500 \times 100\%)$ 小于25%,会计上符合非货币性交易条件,只需确认与补价相对应的增值66.67万元 $[200 - (200 \div 1500) \times 1000]$ 。而在税法处理中,乙公司的非股权支付额占股权支付额(一般指接受资产的企业股权,如果是集团公司,也可以是集团母公司的股权)的比值 $25\%(300 \div 1200 \times 100\%)$ 大于20%,不符合文件规定的免税重组的条件,甲公司应调增应纳税所得额500万元,同时调减会计上记入“营业外收入”科目的补价收益66.67万元。上述是会计与税法的差异,需要说明的是,对收到补价中所包含的收益,国税发[2003]45号文件《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》规定:暂不确认资产转让所得的企业整体资产转让等改组业务中,取得补价或非股权支付额的企业应将所转让或处置资产中包含的与补价或非股权支付额相对应的增值,确认为当期应纳税所得额。这是会计与税法处理协调一致的地方。

二、接受企业

1.会计处理规定。接受企业付出股权而取得对方资产的成本,会计准则规定应按投资各方确认的评估价值入账。



卢卡·帕乔利的《簿记论》



中南财经政法大学 王昌锐 蔡传里 许家林(博士生导师)

卢卡·帕乔利是当今世界公认的现代会计之父。他在1494年出版了《算术、几何、比与比例概要》一书,其中第三篇“计算和记录的详论”(通称《簿记论》)是第一本系统论述借贷复式簿记原理及其适用方法的经典名著,被誉为现代会计的理论基石。

《簿记论》共设37章和2个附录。全书可分为四个基本部分:第1章至第4章可作为第一部分,主要说明财产盘存与财产目录的编制方法,其中第3章还列举了一个完整的财产目录编制的实例。第5章至第37章可作为第二部分,主要介绍了如何采用借贷复式记账法进行会计处理,其中涉及的主要内容有三本账簿的开设、借贷记账法的基本原理与应用、有关交易的会计分录的编制、分类账的登记、结账与编制试算表的方法。最后的两个附录分别是“商人需要记录的项目”和“分类账过账举例”。

一、编制财产目录是《簿记论》所强调的运用借贷复式簿记的基础

帕乔利指出,成功的商人必须有条不紊地将所有商业事务进行记录。商人在记录商业事务时应该使用借贷记账法,借

2.税法处理规定。在整体资产转让中,若为应税重组,应在交易发生时,将其分解为按公允价值销售全部资产和进行投资两项经济业务进行所得税处理,如果因资产转让的所得或损失已确认,接受企业可按经评估确认的价值(即公允价值)确定所取得的非货币性资产的计税成本;若为免税重组,根据国税发[2003]45号文件规定,接受企业取得的转让企业的资产的成本,可以按评估确认的价值确定,不需要进行纳税调整。

综上所述,对于接受企业而言,会计与税务处理是一致的。

三、举例

例2:甲公司现以其独立核算的A分公司向乙公司投资,变更为乙公司的B分公司。转让时,A分公司账面净资产为1000万元,资产总计1100万元,其中应收账款200万元,固定资产600万元(原值900万元,累计折旧300万元),存货300万元,负债总计100万元。经评估确认价值为1300万元,其中,固定资产800万元(原值1150万元,累计折旧350万元),存货400万元,应收账款200万元,负债总计100万元。双方约定投资作价1300万元,全部作为甲公司对乙公司的投资,占乙公司股本的25%,乙公司的所有者权益5200万元,全部为股本。

1.甲公司投资时会计处理为:借:长期股权投资——乙公

司(投资成本)1000万元,负债类科目100万元,累计折旧300万元;贷:应收账款200万元,固定资产900万元,存货300万元。

接着,帕乔利围绕财产盘存与编制财产目录的问题进行了探讨,主要介绍了财产目录的性质、作用与编制方法,强调财产目录应先记录那些价值高且易丢失的东西,如现金、珠宝和银器等,然后按照适当的顺序记录其他财产。这类似于现代财务会计中资产负债表资产项目填列所遵从的“流动性递减顺序”。

二、会计业务处理基本要求是《簿记论》中借贷复式簿记方法的核心

《簿记论》要求商人在完成财产盘存之后必须开设三本账簿:第一本为备忘簿,第二本为日记账簿,第三本为分类账簿。备忘簿是因经营业务繁多而设置的,它要求将所有的经济业务按照发生的时间顺序详细地加以登记,以免遗忘或遗漏。现在企业会计的账簿体系中一般已不包括这本账簿。日记账簿就

按税法规定,因非股权支付额不高于所支付的股本账面价值20%,甲公司可在经税务机关确认后免予对投资资产视同销售计算资产转让应纳税所得额,与会计处理一致。

由于甲公司的投资占乙公司股本的25%,甲公司对股权投资应按权益法核算,故甲公司还应对股权投资差额作如下分录:借:长期股权投资——乙公司(投资成本)300万元;贷:资本公积300万元。

这样,会计上计入长期股权投资的成本为1300万元,企业所得税的计税成本为1000万元,如果甲公司将来处置所拥有的乙公司的股权,应按规定将计入资本公积的300万元纳入应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

2.乙公司接受转让资产时的会计处理为:借:应收账款200万元,固定资产1150万元,存货400万元;贷:累计折旧350万元,负债类科目100万元,股本——甲公司1300万元。

根据国税发[2003]45号文件规定:接受企业取得的转让企业资产的成本,可以按评估确认的价值确定,不需要进行纳税调整。○

根据国税发[2003]45号文件规定:接受企业取得的转让企业资产的成本,可以按评估确认的价值确定,不需要进行纳税调整。○