

企业吸收合并的会计与税务处理

谢菲

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文根据企业会计准则与税收法规对企业吸收合并的定义和种类的界定,从不同合并方式下的初始计量与后续计量角度,通过具体的实例揭示了会计与税法对企业吸收合并业务的处理规定差异。

【关键词】 企业吸收合并 会计 税法 处理差异

《企业会计准则第20号——企业合并》(简称“会计准则”)规范了企业合并的账务处理,其与税法对企业合并业务的纳税规范存在差异,本文拟对此作一分析。

一、企业合并的定义及分类

会计准则对企业合并的定义为: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或事项。按照控制对象的不同,企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两类。在具体的法律形式上,又分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。不同类别的企业合并,其账务处理也存在差异。

税法对企业合并的定义为:被合并企业(指一家或多家不需要经过法律清算程序而解散的企业)将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业,并为其股东换取合并企业的股权或其他财产,实现两个或两个以上企业的依法合并事项。税法对企业合并的定义,主要针对吸收合并和新设合并这两

种形式。根据对被合并方支付对价方式的不同,税法又将企业合并分为现金合并、股票合并和承债式合并三种形式。在这三种形式中,现金合并称为应税合并,股票合并称为免税合并,对于承债式合并,若被合并企业净资产几乎为零,则视同免税合并。不同的合并形式,其税务处理也存在差异。

由于会计报告主体可以是法律主体也可以是非法律主体,因此会计上的企业合并包括的范围要比税法包括的范围更为广泛。

二、企业合并的初始计量

(一)企业合并的会计处理

1. 同一控制下企业合并的会计处理。由于同一控制下的企业合并,参与合并的各方在合并前后都受同一方或相同的多方最终控制,从拥有控制权的一方来看,合并前后能够控制的资产、负债并没有发生实质性的改变,仅仅是参与合并各方资产、负债的重新组合,所以会计准则规定采用权益结合法

而分得的利润,如果按规定公式计算时分得的属于投资取得前被投资单位的净利润,则应冲减投资成本,其余部分才能计入损益,因此,纳税调整时仍比较复杂:

权益法下,除被投资单位因连续亏损等原因导致其净资产为负数的情况外,对于被投资单位发生净亏损,年终投资企业应按其应承担的份额确认投资损失计入当期损益,对此税法不予认可,因此需进行相应的纳税调整:①在被投资单位发生净亏损的当年年终,投资企业按应承担的份额确认持股损失并冲减“长期股权投资”账面价值时,纳税调整时应按计入损益的持股损失金额,调增应纳税所得额;以后年度如被投资单位连续亏损,投资企业继续确认持股损失的,仍应按确认并计入损益的持股损失调增应纳税所得额。②如果被投资单位连续亏损导致其净资产为零或负数,投资企业按规定不再确认应承担的亏损份额时,也无需作纳税调整。③如果被投资单位以后年度扭亏为盈,其净资产尚为正数或恢复为正数,投资企业按规定恢复确认持股收益,年终计税时则应按以上确认投资收益的规范进行纳税调整。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
2. 高允斌.会计与税法的差异比较及纳税调整.大连:东北财经大学出版社,2003

三、企业确认持股损失时的纳税调整

成本法下,投资企业不确认持股损失,因此不存在纳税调整问题。

进行核算。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,则应调整留存收益。

2. 非同一控制下企业合并的会计处理。由于非同一控制下的企业合并是交易各方为了自身利益而进行的自愿交易行为,参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制,它类似于一个企业购买另一个或多个企业净资产的一项交易或事项,所以会计准则规定采用购买法进行核算。购买方在购买日对作为企业合并对价所付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量;购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉;购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当计入当期损益。

(二)企业合并的税务处理

1. 应税合并。合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中,若合并企业股权以外的现金、有价证券和其他资产(以下简称“非股权支付额”),大于所支付的股权票面价值(或支付股权的账面价值)的20%,则企业合并应按下列规定进行所得税处理:①被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产,在计算资产的转让所得时,应视同按公允价值销售全部资产和投资两项业务处理,并依法缴纳所得税。被合并企业以前年度的亏损,不得结转到合并企业弥补。②合并企业接受被合并企业的有关资产,在计税时可以按经评估确认的价值确定成本。被合并企业的股东所取得合并企业的股权,应视为清算分配。

2. 免税合并。合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中,若非股权支付额小于或等于所支付的股权票面价值(或支付的股本的账面价值)的20%,则经税务机关审核后,按下列规定进行所得税处理:①被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失,不计算缴纳所得税。被合并企业合并以前的全部企业所得税事项应由合并企业承担。对于以前年度的亏损,如果未超过法定弥补期限,可由合并企业继续按规定,用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补;若被合并企业和合并企业不在同一省(自治区、直辖市)的,则须报国家税务总局审核确认。②合并企业接受被合并企业的资产所付出的成本,应按被合并企业资产的原账面净值为基础结转确定,不得按经评估确认的价值调整。

由此可见:非同一控制下,若企业采用应税合并的方式,则企业合并的会计与税务处理完全一致;若企业的支付方式符合免税合并的条件(经税务机关批准),则合并企业在会计处理上对被合并企业的资产、负债,仍按公允价值入账,并确认转让收益。这与税法的规定不一致,由此产生纳税调整事项。同一控制下,若企业符合免税合并的条件,则企业合并的会计与税务处理完全一致;若企业的支付方式符合应税合并的条件,则合并企业在会计处理上对被合并企业的资产、负债,仍按账面价值入账,同时不确认资产转让收益。这与税法

的规定不一致,也会产生纳税调整事项。

三、企业合并的后续计量

(一)非同一控制下的企业合并的纳税调整

1. 商誉的处理。《企业会计准则第8号——资产减值》规定,企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试,而且商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。若相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值,则应当确认减值损失。因此,企业对初始确认后的商誉,应当以其成本扣除累计减值损失的金额计量。国家税务总局在《企业所得税税前扣除办法》中规定:对于成交价高于按可辨认的有形资产和无形资产计算的净资产评估确认值的差额——商誉价值,合并企业以后不得摊销扣除。合并企业对当期确认的商誉减值损失,应调增应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

2. 免税合并的纳税调整。合并企业对存货、固定资产、无形资产等只能以原账面价值作为计税成本。公允价值高于账面价值的差额,税务处理一般采取“综合调整办法”,即对资产评估增值额不分资产项目,均在以后年度纳税申报的所得税费用项目中予以调整,并相应调增每一纳税年度的应纳税所得额,且调整期限最长不得超过10年。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,资产的账面价值小于计税基础,其属于应纳税暂时性差异,该差异与适用税率之积,确认为递延所得税负债。

(二)同一控制下的企业应税合并的纳税调整

同一控制下的企业合并,会计上按账面价值入账且不确认收益。税法则不同,它一方面要确认资产转让收益,另一方面各项资产以公允价值作为计税成本。资产的账面价值大于计税基础的部分属于可抵扣暂时性差异,该差异与适用税率之积,确认为递延所得税资产,在以后年度纳税申报的所得税费用项目中予以调整,并相应调减每一纳税年度的应纳税所得额。

四、举例说明

例:2007年12月31日,甲公司拟吸收合并乙公司。在合并前,乙公司经确认的资产负债表各项目账面价值与公允价值如下表所示。此外,乙公司尚有2005年度未弥补的亏损额100万元。经税务机关核定,甲公司各年度应纳税所得额均为800万元(不包括合并业务中资产转让收入)。无其他纳税调整事项,企业所得税税率为均33%。

甲公司资产负债表

2007年12月31日

单位:万元

资产	账面价值	公允价值	负债和所有者权益	账面价值	公允价值
存货	500	500	长期借款	400	400
固定资产(净)	800	1 000	净资产	1 000	1 200
无形资产	100	100			
	1 400	1 600		1 400	1 600

甲公司对乙公司实施合并,具体有下列两个方案:

方案一:假定甲、乙两公司是非同一控制下的企业合并。为进行此项合并,甲公司发行了1 000万股、面值为1元的股票(市值为1.20元),作为对价对乙公司进行吸收合并。合并后,甲公司净资产的公允价值为10 000万元(假设不考虑其他税费)。

方案二:假定甲、乙两公司是同一控制下的企业合并。为进行此项合并,甲公司以800万元的货币资金及公允价值为400万元、账面净值为300万元的固定资产作为对价,对乙公司进行吸收合并(假设不考虑其他税费)。

两个方案的会计与税务处理如下:

方案一:应采用购买法进行会计处理

1. 合并时,按公允价值入账,会计分录为:借:存货500万元,固定资产1 000万元,无形资产100万元;贷:长期借款400万元,股本1 000万元,资本公积200万元。

2. 按税法规定,此项合并为换股合并,符合免税合并的相关规定,乙公司可申请免税合并(假定已获税务机关批准)。①资产以账面价值1 400万元作为计税成本,其中固定资产在2008~2012年,会计每年计提折旧200万元($1\ 000\div 5$),税务上计提折旧160万元($800\div 5$)。2008年,固定资产的账面价值为800万元,计税基础为640万元,两者之间的差额属于应纳税暂时性差异,确认递延所得税负债52.8万元 $[(800-640)\times 33\%]$,以后各年逐年增加应纳税所得额。②被并公司2005年度尚未弥补的亏损额100万元,合并企业当年可弥补的亏损 $=800\times(1\ 600\div 10\ 000)=128>100$ 。本年应纳税企业所得税 $=(800-100)\times 33\%=231$ (万元)。期末所得税的会计处理为:借:所得税费用231万元;贷:应交税费——应交所得税231万元。

3. 合并以后各年度的所得税会计处理如下:①2008年企业实现利润800万元,应纳企业所得税 $=800\times 33\%=264$ (万元)。2008年,由于资产的账面价值(800万元)大于资产的计税基础(640万元),所以两者的差额160万元属于应纳税暂时性差异,其递延所得税负债为52.8万元($160\times 33\%$)。编制会计分录如下:借:所得税费用316.8万元;贷:应交税费——应交所得税264万元,递延所得税负债52.8万元。②2009年,资产的账面价值600万元,计税基础480万元,两者的差额120万元为本年度的累计应纳税暂时性差异。编制会计分录如下:借:所得税费用264万元,递延所得税负债13.2万元 $[52.8-(120\times 33\%)]$;贷:应交税费——应交所得税277.2万元 $[(800+40)\times 33\%]$ 。③2010~2011年,资产的账面价值分别为400万元、200万元,计税基础分别为320万元、160万元,应纳税暂时性差异分别为80万元、40万元,递延所得税负债的期末余额分别为26.4万元、13.2万元。④2012年,由于资产的账面价值与计税基础均为零,所以当期的递延所得税负债转回后,其期末余额也为零。2010~2012年的具体账务处理与2009年相同。乙公司不确认资产转让所得,不计算缴纳所

得税。

方案二:应采用权益法进行会计处理

1. 合并时,按账面价值1 400万元入账,确认的净资产的账面价值与对价的差额100万元,调整资本公积或留存收益,编制会计分录如下:借:存货500万元,固定资产800万元,无形资产100万元,资本公积(或留存收益)100万元;贷:长期借款400万元,银行存款800万元,固定资产清理300万元。

2. 由于非股权支付额大于所支付的股权票面价值的20%,故此合并应按应税合并的相关规定进行税务处理。①合并企业应以资产的公允价值1 600万元作为计税成本,并确认合并当年的资产转让收益100万元,调增应纳税所得额。从2008~2012年,会计对合并后的固定资产每年计提折旧160万元,税务上计提折旧200万元。2008年,该项固定资产的账面价值为640万元,计税基础为800万元,两者之间的差额属于可抵扣暂时性差异。若甲公司有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异,这时应当确认递延所得税资产52.8万元($160\times 33\%$),以后各年逐年调减应纳税所得额。②甲公司实现的应纳税所得额,不得弥补乙公司2005年度的亏损额100万元,应纳企业所得税 $=(800+100)\times 33\%=297$ (万元)。期末所得税的处理为:借:所得税费用297万元;贷:应交税费——应交所得税297万元。

3. 合并以后各年度的所得税会计处理如下:①由于税法对合并固定资产是以公允价值作为计税成本,并且确认资产转让收益,因此甲企业在申报所得税时应调增应纳税所得额160万元。2008年,企业应纳税所得额 $=(800+160)\times 33\%=316.8$ (万元)。2008年,由于资产的账面价值(640万元)小于计税基础(800万元),两者的差额属于可抵扣暂时性差异,所以应当确认的递延所得税资产为52.8万元($160\times 33\%$)。编制会计分录如下:借:所得税费用264万元,递延所得税资产52.8万元;贷:应交税费——应交所得税316.8万元。②2009年,会计与税法上计提折旧与2008年相同,资产的账面价值480万元,计税基础为600万元,两者的差额120万元为累计应确认的应纳税暂时性差异。编制会计分录如下:借:所得税费用264万元;贷:应交税费——应交所得税250.8万元 $[(800-40)\times 33\%]$,递延所得税资产13.2万元 $[52.8-(120\times 33\%)]$ 。③2010~2011年,资产的账面价值分别为320万元、160万元,计税基础分别为400万元、200万元,可抵扣暂时性差异分别为80万元、40万元,递延所得税资产的余额分别为26.4万元、13.2万元。④2012年,由于资产的账面价值与计税基础均为零,所以当期的递延所得税资产转回后,其期末余额也为零。2010~2012年的具体账务处理与2009年相同。乙公司应确认资产转让所得,计算缴纳所得税。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006