

刍议非同一控制下企业合并相关费用的处理

吴鑫奇 徐洪波

(南京工业职业技术学院 南京 210046)

【摘要】《企业会计准则解释第4号》第一条指出:非同一控制下企业合并发生的直接相关费用,应当于发生时计入当期损益。如果该合并属于控股合并,在个别财务报表层面就将其计入管理费用,则意味着长期股权投资成本不包含直接相关费用,这样处理存在着一定的不合理性。正确的做法应该是在个别财务报表层面将其计入长期股权投资成本,而在合并财务报表层面再将其计入当期损益。

【关键词】 直接相关费用 控股合并 非同一控制 谨慎性原则

一、《企业会计准则解释第4号》的相关解答

2006年发布的《企业会计准则第20号——企业合并》第十一条规定:非同一控制下企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值以及企业合并中发生的各项直接相关费用之和。即:非同一控制下企业合并中发生的与企业合并直接相关的费用,包括为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等,应当计入企业合并成本。

其后2010年发布的《企业会计准则解释第4号》第一条指出:“非同一控制下的企业合并中,购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用,应当于发生时计入当期损益;购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用,应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。”

企业合并包括吸收合并和控股合并。很显然,如果非同一控制下企业合并属于吸收合并,按照《企业会计准则解释第4号》的解答,购买方发生的相关费用应直接计入当期损益。而对于非同一控制下企业控股合并,购买方发生的相关费用是在个别财务报表层面就计入当期损益,还是在合并财务报表层面再计入当期损益,该解释公告并没有明确指出。但是,《企业会计准则讲解(2010)》在第三章第二节,关于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始成本计量的讲解中,通过控股合并案例,明确指出了直接相关费用不再计入长期股权投资成本,而是计入管理费用,也就意味着企业控股合并中,购买方发生的相关费用在个别财务报表层面就应计入当期损益。那么这样处理合理吗?笔者觉得值得商榷。

二、《企业会计准则讲解(2010)》相关处理的不合理性

1. 违背了实际成本计价原则。会计计量属性总体上是以实际成本作为计价原则的。在实际成本计量下,资产按照其购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。在非同一控制下企业进行控股合并,为此发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用

以及其他相关费用很显然是为了取得该投资而付出的代价,在控股合并下计入长期股权投资成本是理所当然的,符合实际成本计价原则。

2. 与其他准则规定相脱节。现行会计准则对于同一控制下企业合并形成的长期股权投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,规定相关交易费用直接计入当期损益。而对于其他资产的初始计量,现行会计准则都把资产取得过程中发生的手续费、佣金、不允许抵扣的税金等相关费用,看做是为取得资产所发生的必要、合理的支出计入资产取得成本。那么,非同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资为什么例外呢?

而且,如果企业是通过多次交换交易分步实现非同一控制下企业合并的,《企业会计准则解释第4号》第三条规定:“在个别财务报表中,应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和,作为该项投资的初始投资成本;购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益(例如,可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积的部分,下同)转入当期投资收益。”购买日新增投资成本是否包括相关费用,《企业会计准则解释第4号》和《企业会计准则讲解(2010)》都没有提及,这里且不讨论。但是,企业购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值中,必然包含之前每次交易所发生的相关费用,这就使得取得控股权后的长期股权投资成本中肯定也含有相关费用,这是毋庸置疑的。一次交易实现的非同一控制下企业合并与通过多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并,长期股权投资成本的构成内容应当是一致的,但现在却不一致,这又如何理解呢?

3. 有过分谨慎之嫌。根据《企业会计准则第20号——企业合并》规定,购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应视情况分别处理:企业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,应确认为商誉;企业合并成本小于合并中取得的被

企业集团内售后租回纳税筹划举例

罗丽娟 郑桂华

(重庆钢铁集团矿业有限公司 重庆 400080 重庆重钢矿产开发投资有限公司 重庆 400080)

【摘要】 2009年9月增值税转型后企业购进的设备均可抵扣进项税额,新投资项目公司建成投产后有较大的可抵扣进项税额,在运营初期由于销量小、成本高等因素很难将其全额抵扣。笔者将通过实例来分析企业集团内如何通过售后租回业务来冲减留抵税额,以使企业集团降低税负。

【关键词】 集团 售后租回 纳税影响

增值税转型后,企业购进设备的进项税额可以抵扣而不再计入设备成本,在此时间后新建的企业由于购进的设备多,在运营初期销量小、成本高,短期内无法消化进项税额,企业处于亏损状态。假设该企业为某一集团的成员企业,那么从整个集团的角度考虑,能否利用其他成员企业消化这部分进项税额,从而降低整体税负呢?下面笔者将举例说明。

案例背景:C企业为一家大型集团企业,其下属A企业和B企业均为全资子公司。A企业成立于2010年,2012年建成后投产,由于产销量低、成本高等使企业处于亏损状态;B企业已进入成熟期,产品进销差价大,利润稳定。A企业和B企业企业所得税由其独立缴纳,且企业所得税税率相等。针对这种情况,考虑可将A企业的设备出售给B企业后再通过向

其支付租金的形式取得设备的使用权,从而冲转A企业账面部分留抵增值税并减少B企业增值税和企业所得税,以达到双向节税的目的。此售后租回方案对C企业合并整体损益影响不大。以下就该方案进行具体的分析。

一、纳税筹划方案

1. 出售设备:A企业清理可抵扣进项税额的设备后与B企业签订销售合同出售设备。

2. 租回设备:A企业每月向B企业支付租金以取得出售设备的使用权。

3. 融资租赁:B企业取得A企业设备所有权后以融资租赁的方式融通资金(是否选择此步骤取决于B企业的筹资安排,故后面的分析均不涉及该步骤)。

购买方可辨认净资产公允价值份额的差额(负商誉),应计入合并当期损益(计入营业外收入)。控股合并与吸收合并两者对该差额的具体处理是不一样的。在控股合并情况下,该差额应在合并财务报表中列示为商誉(如果是负商誉,则列入合并当期合并利润表);在吸收合并情况下,该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉(如果是负商誉,则列入合并当期购买方的个别利润表)。

站在准则原来规定的角度,从合并财务报表层面上看,购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,实际上是作为商誉或负商誉金额的调整数。特别是当合并中相关费用比较大时,将会增加合并资产负债表中的商誉价值。商誉的价值本身就难以计量,通过合并中发生的相关费用来调整商誉价值,这明显有违谨慎性原则。正是基于这方面的考虑,才有了《企业会计准则解释第4号》第一条的解答。

因此,如果非同一控制下企业合并是吸收合并,《企业会计准则解释第4号》要求对企业合并中发生的相关费用,于发生时进行费用化处理,将其计入当期损益,以免作为购买日确认的商誉或者负商誉的调整,充分体现了谨慎性原则,很显然合理的。在控股合并下,从合并财务报表层面上看,涉及通过合并取得的被购买方净资产价值的计量,而不是单项的资

产或负债价值的计量,因此合并中发生的相关费用也应该计入当期损益,以免合并财务报表中通过虚增商誉价值,而虚增净资产价值;但从个别财务报表层面上看,仅涉及长期股权投资这一项资产的初始计量问题,将合并中发生的相关费用计入长期股权投资成本,并不违背谨慎性原则。因此,没有必要将合并中发生的相关费用在个别财务报表层面就计入管理费用。反之,如果强制性地将在合并中发生的相关费用从长期股权投资成本中剔除,是不是有过分谨慎之嫌?

三、结论

我们认为在具体执行《企业会计准则解释第4号》第一条时,对于吸收合并下的发生直接相关费用计入当期损益,而对于控股合并,在个别财务报表层面仍然应将其计入长期股权投资成本,只是在编制合并财务报表时再将其中的相关费用予以调整出来即可。这样处理既能在个别财务报表中体现实际成本计价原则,又能在合并财务报表中体现谨慎性原则。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2010

2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006