

吸收合并全资子公司的会计与税务处理

张志鹏 郑晓容

(国光电器股份有限公司财务部 广州 510800)

【摘要】现行企业会计准则没有对母公司吸收合并子公司的业务处理进行相关的讲解,相关税收法规对不同的认定也有不同的处理。笔者通过实例对公司吸收合并全资子公司的会计处理和税务处理进行综合探讨。

【关键词】吸收合并 现金流量表编制 会计处理 税务处理

为便于说明母公司吸收合并全资子公司的业务处理,首先举一个例子:G公司在2009年对A公司实施了并购,并购后A公司原股东作为管理层继续对A公司进行经营管理。经过三年的磨合,A公司管理层基本接受G公司的文化,一致认为保留A公司的作用已不大,为减少资源浪费,希望G公司对A公司实施吸收合并,并将A公司注销。2012年5月31日,G公司对A公司实施了吸收合并。

截至2012年5月31日,G公司(下称“母公司”)长期股权投资成本法核算账面价值为2 800万元,A公司(下称“全资子公司”)全部资产为5 300万元,全部负债为457万元,实收资本为2 800万元,资本公积为0,盈余公积为204万元,未分配利润为1 839万元。

本文就上述交易于吸收合并日及期后的会计处理、现金流量表编制和税务处理进行探讨。

一、个别报表会计处理及现金流量表编制

母公司吸收合并全资子公司不适用于《企业会计准则第20号——企业合并》规定的同一控制下吸收合并的会计处理,因为在合并报表的角度下,原子公司在吸收合并前已经归属于母公司合并报表,并不存在同一报告主体内部、不同主体间的吸收合并问题。

从母公司个别报表角度看,将子公司吸收合并,相当于将子公司收回投资,因此应从收回投资的角度对母公司吸收合并全资子公司进行处理。

方法一:视同母公司对子公司进行清算,收回投资。在此方法下,母公司收回的权益与长期股权投资账面价值的差额计入当期损益,并于期末计提相关公积。

吸收合并日,母公司会计处理:借:全资子公司全部资产5 300;贷:全资子公司全部负债457,长期股权投资2 800,投资收益2 043。

期末,母公司对该笔投资收益提取相关盈余公积的会计处理:借:未分配利润204;贷:盈余公积204。

完成上述分录后,于期末,母公司个别报表针对该笔吸收合并的未分配利润余额为1 839万元,相应提取盈余公积204万元,与该全资子公司被吸收合并前留存收益项目列示一致。

方法二:不视同清算,不确认当期收益,因为母公司并没有收回相应现金,会计处理只针对资产负债表进行权益合并处理。

吸收合并日,母公司个别报表处理如下:借:全资子公司全部资产5 300;贷:全资子公司全部负债457,长期股权投资2 800,盈余公积204,未分配利润1 839。

期末,母公司不再进行会计处理,针对该笔投资收回,母公司留存收益项目列示的金额与全资子公司被吸收合并前报表列示的留存收益项目余额一致。

两种会计处理方法的差异在于是否确认当期收益,但最后处理的结果在母公司资产负债表留存收益项目的列示是一致的。在权益合并原则下,笔者认为两种方法都是可以采用的。需要注意的问题是,两种方法不能混用,即全资子公司不能先分红然后再吸收合并。在这种做法下,相当于全资子公司在留存收益的处理中,将未分配利润进行了处理,但没有对盈余公积进行处理,最后母公司确认当期损益时会重复计提盈余公积(因为全资子公司的未分配利润在个别报表已计提过盈余公积),导致母公司吸收合并全资子公司后的留存收益列示项目与全资子公司被吸收合并前的留存收益项目列示余额不对应,违背了权益合并的原则。

由于会计确认的不同,因此两种方法下编制的现金流量表是不一致的。

在方法一下,吸收合并回来的现金资产实质是投资权益的收回,现金的增加会归入现金流量表中“分得股利或利润所收到的现金”一栏。另外,由于吸收合并回来的非现金资产和负债并不是由于母公司的现金流减少或增加引起的,因此应进行抵消。在本例中,吸收合并日母公司个别报表的现金流量表调整分录如下:借:销售商品、劳务所收到的现金3 257(非现金资产的增加额);贷:采购商品、劳务所支付的现金457,收回投资所收到的现金2 800。

在方法二下,吸收合并日,吸收合并回来的现金资产不属于投资收益的收回,只能调整期初现金余额。其他处理同方法一。

无论是方法一还是方法二,期末企业应确认全资子公司自吸收合并日起至期末的现金流变动。

烂尾楼处置方案的财务决策

张春喜

(河南四方会计师事务所 河南安阳 455000)

【摘要】 处理烂尾楼的基本方式是出售工程项目或转让公司股权,由于税收的影响,不同处置方式下买卖双方的股东收益和现金流不同,为双方的选择提供了不同可能。

【关键词】 处置烂尾楼 股东净收益 净现金流

一、烂尾楼的投资价值与财务风险

在我国法律、法规、规章中是找不到烂尾楼的定义的。一般认为,烂尾楼是指已开工建设,但因资金、技术、规划等原因已停建缓建达较长期限(笔者认为确定为3年比较适宜)的房地产建设项目。

由于开发烂尾楼可省却政府及其主管部门进行立项报备、土地协调、设计规划、申请审批等环节,因而其建设周期较短,如果操作恰当,具有较高的投资价值。具体而言,一是不可再生的土地资源越来越少,地价逐年攀升,以前通过协议出让或邀标出让较现在招拍挂方式取得的土地使用权成本大大降低,低成本意味着高收益;二是此类楼盘大都处于黄金地段,

土地的升值潜力巨大,地理位置优势明显,可作为建设写字楼、酒店式公寓的理想地段选择;三是原开发商在前期投入了大量的时间、精力、资金等资源,继续建设时可缩短建设周期,提前竣工,及时收回现金流;四是与原开发商在谈判中占有有利地位,原开发商不让步赔得更多,损失更大,投资方往往能用极低的价格购得项目。

站在企业(股东)价值最大化的角度,在投资烂尾楼时,必须采取有效措施积极应对以下财务风险:一是未偿付且未在会计报告体系反映的负债,包括但不限于土地出让金等政府收费;营业税金及附加、土地增值税、印花税、土地使用税、耕地占用税、企业所得税等税金;欠付施工单位、供货单位、设计

二、合并报表会计处理及现金流量表编制

从合并报表的角度看,因为不产生交易,在方法一下,已计入损益的金额应调整至期初未分配利润,同时相应计提盈余公积,且以后年度不存在期初调整事项;在方法二下,因不涉及损益的调整,因此在合并报表中无需处理。

现金流量表处理略。

三、所得税处理探讨

在方法一下,母公司吸收合并全资子公司视同清算,根据《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]60号)第五条第(二)款规定,被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得;剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股东投资成本的部分,应确认为股东的投资转让所得或损失。在吸收合并日,母公司应重估吸收合并全资子公司的资产和负债的公允价值以确定计税基础,全资子公司视同所得税清算处理。若经重估后的股权公允价值大于或小于母公司应享有全资子公司留存收益,超出或减少的部分应视同投资转让所得或损失处理。

在方法二下,根据《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)中特殊重组的规定,母公司视为无需支付对价的合并,子公司不

确认为清算。吸收合并日,母公司无需重估全资子公司的资产和负债,只需按子公司资产和负债的原计税基础,直接将资产负债合并,并不涉及投资转让所得或损失,全资子公司合并前的相关所得税事项由母公司承继。

四、其他税务问题处理探讨

据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第13号)规定,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围,其中涉及的货物转让,不征收增值税。在本例中,母公司无论用何种方法合并过来的存货、固定资产是不予征收增值税的。值得注意的是,由于全资子公司应交税金中仍存在未抵扣完成的进项税,对于该部分的进项税处理,全资子公司通过开具销售材料的发票给母公司进行进项税转移处理。

五、结论

对于交易事项的性质认定不同,最后会影响个别报表的会计处理、合并报表的编制以及所得税税务处理。从统筹的角度看,对个别报表和合并报表的影响最小、使会计和纳税差异最小的处理方法应为方法二。

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