

# 非同一控制下非货币性资产交换 的增值税是否记入合并成本

刘爱杨 卜 华

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

企业合并是企业谋求规模快速扩张的重要方法之一。企业可以通过合并来获取成本优势和分散风险,获得管理、经营和财务上的协同效应。在当今鼓励自由竞争的市场经济体制下,企业合并越来越频繁地发生在我们周围。因此,在合并事项的会计处理中,问题也越来越多,其中之一就是非同一控制下企业合并的增值税处理问题。

非同一控制下企业合并具有以下特点:一是在非关联的企业之间进行;二是以市价(即公允价值)为基础,交易对价相对公平合理。在非同一控制下的企业进行合并时,视同一个企业购买另外一个企业,按照购买法进行核算,用公允价值计量所取得的资产和负债。笔者就非同一控制下非货币性资产交换增值税是否记入合并成本谈一下自己的看法。

## 一、非货币性资产交换吸收合并中的增值税问题

以非货币性资产交换形式进行吸收合并是指合并企业放弃部分存货、固定资产等流动资产来换入被合并企业的全部资产,并承担其全部负债的合并方式。按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定:一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。如果合并企业以存货为代价来对另一个企业进行合并,按照购买法的相关规定,在公允价值计量属性下,这部分存货在会计处理上应该视同销售,也就是要确认收入和成本。既然确认了销售收入和成本,那么也应该计缴增值税。对于增值税是否应该记入合并成本的问题,本文将通过以下案例来进行分析。

例:白云公司主要从事电子、电脑软件等高科技产品的开发研制,被当地国税局认定为增值税一般纳税人。但是近两年,企业的经营效益明显下降。从企业发展的角度考虑,公司的投资人决定与当地的蓝天公司进行资产重组。

经注册会计师审计,白云公司资产总额510万元,其中流动资产180万元(包括60万元银行存款和120万元库存商品),固定资产250万元,长期股权投资80万元,流动负债320万元,长期负债90万元,所有者权益为100万元。

蓝天公司是一家大型的上市公司,以100万元的存货换取了白云公司的全部资产并承担负债,该换出存货的成本为80

万元。在此,蓝天公司关于合并业务的账务处理有以下两种方式:

其一,将增值税纳入合并成本,借:银行存款60,库存商品120,固定资产250,长期股权投资80,商誉17;贷:短期借款320,长期借款90,主营业务收入100,应交税费——应交增值税(销项税额)17。借:主营业务成本80;贷:库存商品80。

其二,不将增值税纳入合并成本,借:银行存款60,库存商品120,固定资产250,长期股权投资80;贷:短期借款320,长期借款90,主营业务收入100。借:主营业务成本80;贷:库存商品80。

分析:由于以上两种处理方式的不同,企业合并的成本也不同。第一种方式下企业合并成本为117万元(100+17),第二种方式下企业合并成本为100万元,由此产生了17万元的差额。也正因为这17万元的增值税,导致在第一种方法下确认了17万元的商誉。而商誉在以后期间要计提减值准备或者进行摊销,这对于以后会计期间的损益将产生影响。

## 二、处理建议

笔者认为,企业合并过程中的存货,其增值税不应该计入合并成本。《国家税务总局关于转让企业全部产权不征收增值税问题的批复》(国税函[2002]420号)规定,转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,因此,转让企业全部产权涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围,不缴纳增值税。然而在实际处理中,税务机关却是将存货视同销售并计缴增值税。尽管如此,因为缴纳的增值税在企业购进货物时是可以进项税额进行抵扣的,如果计入合并成本,可能使合并后的企业价值虚增,比如上例中就因此产生了商誉。如果不将增值税记入合并成本,这部分商誉就不会存在,合并成本才能真实地反映合并后的企业价值。

总的来说,企业会计准则和相关会计制度中对于这个问题的处理并没有明确的规定。各企业会计按照自己的理解来进行账务处理,为企业进行盈余管理提供了机会。因此,笔者强烈建议财政部有关部门,就企业合并经济运作过程中出现的关于增值税是否应该记入合并成本的问题做出具体的规定。这样,企业的合并账务才能有法可循,经济秩序也能得到一定程度的改善。○