

# 中央企业兼并重组相关财务工作及政策的探讨

戴国华

国务院《关于促进企业兼并重组的意见》(国发[2010]27号)指出:通过深化国有企业体制机制改革,促进企业兼并重组;要制定完善相关政策措施,继续支持国有企业实施主辅分离、辅业改制和分流安置富余人员。目前,国务院国资委履行出资人职责的企业由成立之初的189家减少到2011年的121家,其中实现主营业务整体上市的仅有43家,占中央企业总数的35%,还有79家未能实现主营业务上市,所以,中央企业兼并重组等改革改制工作任重道远。现笔者结合工作实际,对中央企业兼并重组相关财务工作、税收优惠政策和厂办大集体改制进行探讨,以期能对企业兼并重组工作的推进起到抛砖引玉的作用。

## 一、兼并重组相关财务工作

中央企业兼并重组所涉及的财务工作主要包括配合企业上报重组方案、清产核资、财务审计、清理债权债务、资产评估、改制费用预留和核减或增加国有净资产等。

### (一) 上报兼并重组方案

结合原国家经济贸易委员会、财政部、劳动和社会保障部等部门联合下发的《关于中央企业报送主辅分离改制分流总体方案基本内容和有关要求的通知》(国经贸厅企改[2003]27号)的规定,中央企业财务部门需要配合相关部门做好兼并重组总体方案上报工作。具体内容包括:集团公司概况、企业改革发展的思路和目标;集团公司下岗分流、减员增效、安置富余人员的基本情况;纳入兼并重组范围的企业情况,包括兼并重组企业名称、资产、负债、主要业务、股本构成、分流的形式、产权主体多元化方式,兼并重组企业的人员状况及分流安置意见;理顺劳动关系及社会保险接续情况,包括经济补偿金来源及标准、兼并重组企业职工续接养老、失业、医疗等各项社会保险关系的安排等11项主要内容。

### (二) 进行企业清产核资

依据国务院国资委发布的《国有企业清产核资办法》(国务院国资委令第1号)的相关规定,企业分立、合并、重组、改制、

撤销等经济行为涉及资产或产权结构发生重大变动时,必须由兼并重组国有企业的产权持有单位提出申请,报请国有资产监督管理机构批准,经批准对发生上述经济行为的国有企业进行清产核资。清产核资主要包括资产全面清查、价值重新估价、损益重新认定、资本金重新核实确认等内容。中央企业应将兼并重组企业的存货、固定资产和投资等资产损失以及资产盘盈情况,通过清产核资工作报告和中介机构出具的专项审计报告形式上报国有资产监督管理机构,经批准后,按财政部《企业资产损失财务处理暂行办法》(财企[2003]233号)的相关规定进行调账处理。根据国家税务总局《关于清产核资工作有关税收政策问题的复函》(国税函[2005]142号)的规定:资产净损失按顺序冲减实收资本以外的净资产后,仍然不够冲减的部分,经批准可以冲减实收资本;净盘盈经批准,可增加国家资本金,不计入应纳税所得额,同时允许相关资产按重新核定的入账价值确定计税基础,据以计提折旧等。

### (三) 开展专项财务审计

一是根据兼并重组的相关规定,需要对被兼并重组企业开展财务专项审计,主要包括拟被重组企业财务收支状况的真实性审计、资产质量审计、经营成果审计、企业重大经营活动和经营决策审计、经营合法合规性审计等内容。审计期间一般按兼并重组前三年的经营为基础,也可以追溯以往年度。重点关注兼并重组企业前一年的经济效益完成情况,实现利润或亏损是否真实;对潜在亏损,重点审查未足额计提和摊销成本费用、依据是否充分,有没有利用兼并重组人为多转成本或少列收入而加大亏损的问题。二是按照《关于规范国有企业改制工作的意见》(国办发[2003]96号)的相关规定,中央企业兼并重组必须由直接持有该国有产权的单位决定聘请具备资格的会计师事务所进行财务审计。凡改制为非国有的企业,必须按照国家有关规定对企业法定代表人进行离任审计,离任审计的侧重点为法定代表人任职期内的财务基础工作、企业绩效、经济责任等内容。

### (四) 清理职工债权债务

对职工所拥有的对于被兼并重组企业的债权,应按期归还;对被兼并重组企业对职工的负债如应付工资、应付福利费以及集资款、社会保险费等,需按2002年7月财政部颁布的《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》(财企[2002]313号)和2005年1月财政部下发的《关于〈企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定〉有关问题的补充通知》(财企[2005]12号)的规定,对相关债权债务按照形成方式加以区分,并按负债的不同情况做出相应处理。此外,2006年财政部《关于企业公司制改建应付工资等余额财务处理的意见》(财办企[2006]23号)对债权债务等处理进一步明确:一是工资的结余。改建时应付工资的余额分为两类:应发未发的工资和属于实施“工效挂钩”等分配办法提取大于应发数所形成的工资基金结余。前者是按照企业内部工资奖金分配办法,应当支付而没有支付给职工从而形成拖欠的工资,应作为负债清偿;后者是按计划经济管理方式留存企业的国有资本积累,应转为国有资本独享的资本公积金,留待以后增资扩股时转增国有股份。二是福利费及职工教育经费的结余。改建基准日企业账面原有的应付福利费和职工教育经费应当转增资本公积金,不再作为负债管理,也不得转为个人投资。因医疗费支出产生的职工福利费不足部分,可以依次以法定盈余公积金、盈余公积金、资本公积金和资本金弥补。

#### (五) 公允评估资产价值

依照国务院《国有资产评估管理办法》(国务院令[1991]第91号)和国资委《企业国有资产评估管理暂行办法》(国务院国资委令第12号)等相关规定,国有企业兼并重组必须进行资产评估,资产评估工作是兼并重组工作的重要环节,是关系兼并重组工作能否成功的关键。评估机构的选择必须由被兼并重组企业的国有产权持有单位委托省级以上同时具备国有资产管理部门和国土资源管理部门授予的双重资格的资产评估机构。评估基准日最好选择接近兼并重组的实施和尽可能少的账务调整的某季末或年末。资产评估应以财务专项审计确认的资产账面价值为依据。资产评估初步结果出来后,国有产权持有单位应认真进行复核,及时与中介机构人员进行沟通,确认评估结果的真实性;正式资产评估报告书出具后,应及时按相关程序逐级上报,最终由国有资产监督管理机构确认备案。特别是企业发生与资产评估相应的经济行为时,应当以经核准或备案的资产评估结果为作价参考依据;当交易价格低于评估结果的90%时,应当暂停交易,在获得原经济行为批准机构同意后方可继续交易。

#### (六) 严格确定改制费用

职工经济补偿标准严格执行原劳动部《关于印发〈违反和解除劳动合同的经济补偿办法〉的通知》(劳部发[1994]481号)的相关规定,符合条件的,每满一年发给劳动者相当于一

个月工资的经济补偿金。不得降低标准损害职工利益,也不得任意提高标准,损害企业和国家的利益。内退等其他人员生活费及各项社会保险的确定,依据财政部《关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知》(财企[2009]117号)执行,对符合重组企业所在设区的市以上人民政府规定的离退休人员统筹外费用,经批准可以从重组前企业净资产中预提;已符合法律、行政法规以及国务院劳动保障部门规定条件的内退人员,其内退期间的生活费和社会保险费,经批准可以从重组前企业净资产中预提。重组企业离退休人员及内退人员管理单位应当对预提费用实行专户管理,并按约定从专户中向相关人员支付费用。预提资金不足支付相关费用或有结余的,按《企业会计准则》的相关规定计入管理单位当期损益。

#### (七) 上报核减或增加国有净资产

依据国务院国资委《关于中央企业主辅分离辅业改制分流安置富余人员资产处置有关问题的通知》(国资发产权[2004]9号)规定,首先,由主体企业委托会计师事务所对国有净资产进行支付和预留的情况进行专项审计,并由会计师事务所出具专项审计报告。审计报告主要内容包括支付解除在职工劳动关系经济补偿金、预留内部退养人员生活费和社会保险费、预留退休职工一次性医保费、养老金统筹外补贴、预留遗属人员生活费、预留一次性工伤医疗费、一次性就业补助费等改制成本。其次,评估后的净资产减去改制成本结余部分,可转为改制后企业对原主体国有企业的负债或由原主体国有企业收回。最后,如果评估后的净资产减去原账面净资产后的余额小于改制成本部分,为向国有资产监督管理机构申请国有净资产核减数;如果评估后的净资产减去原账面净资产后的余额大于改制成本部分,为向国有资产监督管理机构申请国有净资产核增数。

## 二、兼并重组相关税收优惠政策及建议

笔者结合国家最新和以前年度发布但仍在执行的兼并重组有关税收方面的优惠政策,从企业所得税、流转税、契税和个人所得税等方面进行了梳理,并提出相关建议。

### (一) 企业所得税

一是根据财政部、国家税务总局《关于下岗失业人员再就业有关税收政策问题的通知》(财税[2002]208号),中央企业主辅分离辅业改制,分流安置本企业富余人员兴办的经济实体,凡符合利用原企业的“三类资产”;独立核算、产权清晰并逐步实现产权主体多元化;吸纳原企业富余人员达到30%(含)以上;与安置的职工变更或签订新的劳动合同条件的,经有关部门认定,税务机关审核,可享受规定的三年内免征企业所得税的政策。该政策执行时间为2003年1月1日至2005年12月31日。笔者建议,为鼓励中央企业继续实施主辅分流辅业

改制工作,可继续实施该项政策,提高中央企业改制工作的积极性。二是财政部、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)对企业重组所得税优惠做出特殊规定,对符合以下五项企业重组条件的企业,交易各方对其交易中的股权支付部分,可以按相关规定进行特殊性税务处理:企业重组具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的;被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例;企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动;重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例;企业重组中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续12个月内,不得转让所取得的股权。

#### (二) 增值税、营业税

为了落实国务院《关于促进企业兼并重组的意见》,鼓励企业兼并重组,2011年,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、债务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。2011年,国家税务总局《关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第51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、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为,不属于营业税征收范围,其中涉及的不动产、土地使用权转让,不征收营业税。以上文件将对中央企业兼并重组起到重要的推动作用。

#### (三) 契税

财政部、国家税务总局《关于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2008]175号)规定,非公司制企业,按照《中华人民共和国公司法》的规定,整体改建为有限责任公司(含国有独资公司)或股份有限公司的,或者有限责任公司整体改建为股份有限公司的,对改建后的公司承受原企业土地、房屋权属,免征契税。非公司制国有独资企业或国有独资有限责任公司,以其部分资产与他人组建新公司,且该国有独资企业(公司)在新设公司中所占股份超过50%的,对新设公司承受该国有独资企业(公司)的土地、房屋权属,免征契税。国有控股公司以部分资产投资组建新公司,且该国有控股公司占新公司股份85%以上的,对新公司承受该国有控股公司土地、房屋权属免征契税。对企业合并、股权转让、企业分立也不征收契税;对企业出售、企业注销、破产免征契税做出限制性规定。企业改制重组过程中,同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的无偿划转,包括母公司与其全资子公司之间,同一公司

所属全资子公司之间,同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的无偿划转,不征收契税。实际上,为了配合企业改制重组,我国从2003年至2011年12月底,一直实行免征契税办法。财税[2008]175号的执行期为2009年1月1日至2011年12月31日。笔者认为,为了鼓励大部分中央企业进行兼并重组等相关改制工作,降低改制成本支出,希望国家尽快出台政策,继续延长企业兼并重组和改制企业免征契税的期限。

#### (四) 土地增值税

根据财政部、国家税务总局《关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税[1995]48号)第三条规定,“在企业兼并中,对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的,暂免征收土地增值税。”对于被兼并企业能够提供房屋、土地产权证书的,按照现行规定办理不征或免征手续;对于在建工程项目,税务机关应要求被兼并企业提供相关的资料,如立项申请、规划许可证、施工许可证等,并据以办理不征或免征手续;对于在购房屋,税务机关应要求被兼并企业提供购房合同、购房发票、契税完税凭证等资料,并据以办理不征或免征手续。

#### (五) 个人所得税

依据财政部、国家税务总局等部门下发的《关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入免征个人所得税问题的通知》(财税[2001]157号)的规定,个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入(包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用),其收入在当地上年职工平均工资3倍数以内的部分,免征个人所得税;超过部分要缴纳个人所得税。

### 三、厂办大集体改制

#### (一) 厂办大集体改制存在的问题

虽然厂办大集体与国有企业是两个不同的法人实体,但实际上,原主办国有企业都给予厂办大集体以资金、实物上的支持,存在着事实上的资产关系。这些厂办大集体在当时的历史背景下,对解决国有企业职工子弟等人员的就业起到一定的作用,但目前大多数厂办大集体步履艰难、亏损严重。所以主办国有企业在改制的同时,对这些厂办大集体存在的问题也应一并解决,如果这些遗留问题得不到合理解决,将会影响到社会的稳定和中央企业的整体发展。

#### (二) 厂办大集体改制政策

对上述问题的解决,2005年,国务院批复了由财政部、国资委和劳动保障部联合上报的《东北地区厂办大集体改革试点工作指导意见》,在试点的基础上,争取用3年左右的时间,妥善解决东北地区厂办大集体问题,并适时在全国推开。2007年,国务院办公厅下发《关于中部六省比照实施振兴东北地区

# 经济环境对公允价值计量影响的研究

## ——以上市公司投资性房地产计量属性选择为例

宋家兴 王欣健 梁武全

### 一、公允价值计量在我国的应用

公允价值作为计量属性进入我国会计领域还不到二十年时间,但其应用却经历了曲折的过程,大致可以分为四个阶段:第一个阶段,1993年到1996年属于公允价值引入阶段。1993年,韩颖编译的《英汉汉英双解会计辞典》第一次对“fair value”进行了翻译,译为“公允价值,指合理或公平的价值。通常用于公共事业单位,指在确定服务价格时所采用的计价基础。”1994年,由陈今池编著的《立信英汉财会大词典》将“fair value”译为“公允价值或公允价值。”其后的会计、审计类英汉词典延续了陈今池的译法。第二个阶段,1997年到2000年属于公允价值应用的提倡阶段。同一时期,公允价值作为计量属性开始进入我国会计准则。1998年6月,财政部发布了《企业会计准则——债务重组》,第一次采用公允价值并对其做出明确定义:“公允价值,指在公平交易中,熟悉情况的交易双方,自愿进行资产交换或债务清偿的金额。”在随后发布的《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——非货币性交易》中直接采用了公允价值。尽管这一阶段公允价值只在几个具体准则中得到应用,但对推动公允价值的研究和进一步应用还是

起到了积极作用。第三个阶段,2001年到2005年属于公允价值应用的回避阶段。该时期大量企业包括上市公司滥用公允价值计量,人为操纵利润,导致会计信息失真的状况非常严重,因此财政部对会计准则中公允价值的应用采取了尽量回避的态度,对已经发布的5项具体准则进行了修订,尽可能地回避按公允价值计价,而改按账面价值入账,同时在新发布的几项具体准则中,也严格限制了公允价值的使用范围。第四个阶段,2006年至今属于公允价值应用的持续国际趋同阶段。2006年财政部发布了新《企业会计准则》体系,包括1项基本准则和38项具体准则,随后发布了《企业会计准则应用指南》、《企业会计准则讲解》(2006、2008、2010)、《企业会计准则解释》第1号到第4号,2010年还发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,论述了中国会计准则已经实现与国际财务报告准则实质趋同的现状,表达了持续趋同的态度、目标、方法和时间表。新准则中,公允价值作为五种计量属性之一体现在基本准则中,有17项具体准则涉及到公允价值的应用。即使在2008年全球金融危机爆发,美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IASB)先后对公允价值会计作出调整的情况下,财政部坚持会计准则公允价值计

等老工业基地和西部大开发有关政策范围的通知》(国办函[2007]2号),在中部六省进行实施。2011年,国务院办公厅下发《关于在全国范围内开展厂办大集体改革工作的指导意见》(国办发[2011]18号,以下简称《指导意见》),规定从2011年开始用3—5年的时间,通过制度创新、体制创新和机制创新,使厂办大集体与主办国有企业彻底分离,成为产权清晰、面向市场、自负盈亏的独立法人实体和市场主体,职工得到妥善安置,职工合法权益得到切实维护。财政部依据上述《指导意见》于2011年8月22日下发的《关于中央企业厂办大集体改革中央财政专项补助资金管理问题的通知》(财企[2011]231号)指

出,“在按规定对有关资产和债权债务处理后,净资产仍不足以支付解除在职集体职工劳动关系经济补偿金的,差额部分所需资金由中央企业和中央财政给予专项补助。其中:对改革前一年度生产经营情况正常且有盈利的厂办大集体,中央财政补助30%;对改革前一年度已停产或经营亏损的厂办大集体,中央财政补助50%。”中央企业要充分运用好该项政策,妥善处理厂办大集体问题,彻底解决国有企业改制中的后顾之忧,保证中央企业兼并重组和相关改制工作顺利实施。■

(作者单位:中铁大桥局集团有限公司财务部)

责任编辑 张璐怡