

纳税筹划与企业合并的会计处理方法选择



□ 陈共荣 夏既明

1. 购买法下的纳税影响

(1) 减少合并企业留存收益, 增大未来税前利润补亏的可能性。购买法下, 实施合并企业的留存收益可能因合并而减少, 留存收益的减少, 意味着提高未来税前利润补亏的可能性, 从而增大了潜在的节税作用。

(2) 增加合并企业资产价值, 加大资产的未来“税收挡板”作用。购买法下, 被并企业的资产、负债是按公允价值计量的, 即合并资产负债表上的资产、负债实际上是投资企业资产、负债的账面价值与被并企业资产、负债的公允价值的总和。一般情况下, 被并企业净资产的公允价值要高于其账面价值。因此, 合并企业资产价值总和提高, 而这里的资产包括固定资产, 提高了固定资产的账面价值, 也就提高了未来的折旧额, 从而加大了未来的“税收挡板”作用。

(3) 确认被并企业商誉, 加大合并企业未来经营成本。购买法是建立在非持续经营假设的基础之上的, 合并企业要按公允价值记录取得的被并方资产与负债, 合并成本超过取得的净资产公允价值的差额确认为商誉, 并在规定的期限内加以摊销。商誉的摊销, 加大了合并企业未来经营成本, 减少企业未来利润, 从而实现节税目的。

2. 权益法下的纳税影响

权益法对纳税的影响与购买法正

好相反。

(1) 增加合并企业留存收益, 减少未来潜在的抵税作用。权益集合法是将被并企业整个年度的损益纳入合并损益表, 只要合并不是发生在年初而被并企业又有收益, 权益集合法处理所得的收益总是大于购买法。因此, 实施合并企业的留存收益可能因合并而增加, 这意味着未来弥补亏损可能要小, 从而降低了潜在的节税作用。但是若合并时, 被并企业已经亏损, 则会增大未来的节税作用。

(2) 资产按原账面价值计量, 不增加资产未来的“税收挡板”作用。权益集合法下, 被并企业的资产、负债仍按其账面价值反映, 而账面价值一般会低于其公允价值。因此, 合并后企业并没有明显增加额外的资产价值, 也不能额外提高未来的折旧额, 从而不能加大资产未来的“税收挡板”作用。但是若被并企业已处于破产边缘, 资产已严重贬值, 其公允价值可能低于账面价值, 则情况可能相反, 即合并后也会增大折旧的“税收挡板”作用。

(3) 不确认被并企业商誉, 不增加合并企业未来经营成本。权益集合法是建立在持续经营假设的基础之上的, 企业的价值基础不变, 其资产、负债仍按账面价值计价, 股本按发行股票面值计价, 换出股票与被并企业实收资本的差额调整资本公积, 因而不

存在确认商誉的问题, 也就不会发生商誉摊销, 增加未来经营成本, 产生节税作用。

例: 深圳某股份有限公司A, 2000年6月兼并广东韶关某国有企业B, B企业合并时账面价值为: 资产总额15 000万元, 其中固定资产10 000万元, 负债为1 000万元, 账面净资产为5 000万元(假设以前年度无亏损), 评估后公允价值为: 资产总额20 000万元, 其中固定资产12 000万元, 净资产公允价值8 000万元。又设合并时, B企业留存收益500万元, 商誉为500万元, 所得税率为15%, 为简化起见, 假设固定资产按统一折旧率提取折旧, 商誉平均摊销, 且不考虑货币的时间价值。则采用两种方法对未来所得税的影响计算如下:

固定资产评估公允价值高于账面价值折旧抵税金额: $(12\ 000 - 10\ 000) \times 15\% = 2\ 000 \times 15\% = 300$ (万元)

商誉摊销抵税金额: $500 \times 15\% = 75$ (万元)

留存收益补亏的潜在节税金额: $500 \times 15\% = 75$ (万元)

节税金额总数: $300 + 75 + 75 = 450$ (万元)

从以上两种会计处理方法对税收影响的分析可以得出: 购买法比权益集合法更能节税。虽然, 对于合并亏损企业或濒临破产的企业可能得出相反的结论, 但是权益集合法的持续经营假设条件, 已基本排除了这种可能性。在并购费用的摊销方面虽然也存在不一致的地方, 即购买法下, 只有间接费用在当期列支, 直接费用调节资本公积或计入投资成本, 而权益法下, 合并费用全部计入当期损益, 有利于减少当期应纳税额, 但是, 若并购费用尤其是直接并购费用较小时影响不会很大。综上所述, 购买法比权益集合法在节税方面具有更大优势, 若考虑资金的时间价值, 则节税更多。

(作者单位: 湖南大学会计学院)

责任编辑 季建辉