

企业弥补亏损的方式以及处理方法会计从业资格考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/536/2021_2022__E4_BC_81_E4_B8_9A_E5_BC_A5_E8_c42_536088.htm

企业合并是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并按合并方式划分，分为控股合并、吸收合并和新设合并；按合并类型分类，分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

一、同一控制下的企业吸收合并

（一）吸收合并成本与计税基础

同一控制下的企业合并是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的合并。同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部，这些合并是在母公司控制下，实现企业集团内部的资源整合；吸收合并是指合并方通过企业合并取得被合并方的全部净资产，合并后被合并方被注销法人资格，被合并方原持有的资产、负债在合并后成为合并方的资产、负债。根据《企业会计准则第20号企业合并》的规定，同一控制下的企业吸收合并，合并方对于合并日取得的被合并方资产、负债应按其在被合并方的原账面价值确认；合并方对于合并中取得的被合并方净资产账面价值与支付的合并对价账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价），资本公积（资本溢价）不足冲减的，调整留存收益；合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益（管理费用）；为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性

证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入（资本公积），溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

百考试题为你服务 根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发[2000]118号）的规定，企业合并的税务处理分为应税合并和免税合并。应税合并是指通常情况下，被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法缴纳所得税，合并企业接受被合并企业的有关资产计税时可以按经评估确认的价值确定计税基础；免税合并是指合并企业支付给被合并企业或其股东的非股权支付额，高于所支付的股权票面价值20%的，经税务机关审核确认，当事各方可选择免税处理，即被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失，不计算缴纳所得税。被合并企业的股东以其持有的原被合并企业的股权交换合并企业的股权，不视为出售旧股，购买新股处理；免税合并下，合并企业接受被合并企业全部资产的须以被合并企业原账面净值为基础确定。因此，当合并企业支付给被合并企业或其股东的非股权支付额高于所支付的股权票面价值20%时，会计上确认的取得资产、负债的入账价值与税法上确认的取得资产、负债的计税基础相等，不会产生暂时性差异，但当应税合并或合并企业支付的非股权支付额高于所支付的股权票面价值20%时，会计上确认的资产、负债的入账价值与税法上确认的资产、负债的计税基础不同，会产生暂时性差异，应确认递延所得税资产或递延所得税负债。（二）会计与税务处理实例 实例1：甲公司控制A公司、B公司，C公司是B公司的全资子公司。2007年10月1日，A公司通过定向增发股票3000万股（每股面值1元，市价3元），并支付存款900万

元，对C公司进行吸收合并，并于当天取得C公司的净资产。C公司采用的会计政策与A公司相同。2007年10月1日，A公司、C公司资产、负债状况如表1所示。A公司对C公司的合并，属于同一控制下的吸收合并，A公司取得的C公司资产、负债应按C公司资产、负债的原账面价值确认。合并日A公司应作出的会计处理是：借：银行存款100万元 库存商品4000万元 固定资产2000万元 贷：短期借款600万元 股本3000万元 资本公积 1600万元 银行存款 900万元 由于非股权支付额高于所支付的股权票面价值20%（非股权支付额已达30%），税务上作为应税合并处理，按取得的C公司资产、负债经评估确认的价值（公允价值）确定计税基础。库存商品的账面价值4000万元，计税基础6400万元，产生可抵扣暂时性差异2400万元，应确认递延所得税资产792万元（ $2400 \times 33\%$ ）；固定资产的账面价值2000万元，计税基础1500万元，产生应纳税暂时性差异500万元，应确认递延所得税负债165万元（ $500 \times 33\%$ ）。A公司应作出的会计处理为：借：递延所得税资产792万元 贷：递延所得税负债165万元 所得税费用 627万元

假定A公司只通过定向增发股票对C公司进行吸收合并，则属于税法上的免税合并。免税合并下，A公司应按取得C公司的资产、负债的账面价值作为其计税基础。取得的C公司资产、负债的入账价值等于其计税基础，不会产生暂时性差异。

二、非同一控制下的企业吸收合并（一）吸收合并成本与计税基础

非同一控制下的企业合并是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并。非同一控制下的企业合并一般发生于两个或两个以上独立的企业集团之间，可以理解为是一个企业购买另一个企业的交易行为。根据

《企业会计准则第20号企业合并》的规定，非同一控制下的企业吸收合并，合并方在合并日应按取得的各项可辨认资产、负债的公允价值确认为入账价值。合并方将合并对价的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值确认为合并成本。合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也计入企业合并成本。将合并对价的非货币性资产购买日公允价值与账面价值的差额计入当期损益；合并成本大于可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉，合并成本小于可辨认净资产公允价值的差额作为合并当期损益（营业外收入）。非同一控制下的企业合并，取得的各项可辨认资产、负债的计税基础与同一控制下的企业合并的确定方法相同。会计上按取得的各项可辨认资产、负债的公允价值确认的入账价值与税法上确认的取得资产、负债的计税基础不同而产生的暂时性差异，确认递延所得税资产或递延所得税负债。

（二）会计与税务处理实例 实例2：甲公司控制A公司，乙公司控制B公司，甲、乙公司不存在任何关联关系，C公司是B公司的全资子公司。其他资料同实例1，进行相关的会计与税务处理。由于甲、乙公司不存在任何关联关系，A公司对C公司的合并属于非同一控制下的企业吸收合并。A公司合并成本按增发股票的公允价值和支付存款的金额确认为9900万元（ $3000\text{万股} \times 3\text{元} = 900\text{万元}$ ），取得的可辨认净资产公允价值为7400万元，两者的差额2500万元确认为商誉。合并日A公司应作出的会计处理是：借：银行存款100万元 库存商品6400万元 固定资产1500万元 商誉2500万元 贷：短期借款600万元 股本3000万元 资本公积6000万元 银行存款900万元 本例A公司合并C公司，是非同一控制下的企业吸收合并，属于税法上

的应税合并，A公司取得的C公司资产、负债的入账价值与其计税基础都是按公允价值确认，因此不会产生暂时性差异。合并中，会计上确认了商誉2500万元，而税法规定商誉的计税基础为零。商誉的账面价值大于其计税基础，形成应纳税暂时性差异2500万元，但按企业会计准则的规定，该部分应纳税暂时性差异不确认其所产生的递延所得税负债。假定A公司只通过定向增发股票对C公司进行吸收合并（属于税法上的免税合并），A公司应按取得的C公司资产、负债的账面价值作为其计税基础。A公司合并成本是增发股票的公允价值9000万元（3000万股×3元），取得的可辨认净资产公允价值为7400万元，两者的差额1600万元确认为商誉。合并日A公司应作出的会计处理是：借：银行存款 100万元 库存商品6400万元 固定资产1500万元 商誉 1600万元 贷：短期借款600万元 股本 3000万元 资本公积 6000万元 库存商品产生的可抵扣暂时性差异2400万元，固定资产产生的应纳税暂时性差异500万元，应分别确认递延所得税资产792万元（ $2400 \times 33\%$ ）、递延所得税负债165万元（ $500 \times 33\%$ ），同时调整合并中应予确认的商誉627万元。A公司应作出的会计处理为：借：递延所得税资产792万元 贷：递延所得税负债165万元 商誉627万元 短期借款600万元 股本3000万元 资本公积6000万元 银行存款900万元 本例A公司合并C公司，是非同一控制下的企业吸收合并，属于税法上的应税合并，A公司取得的C公司资产、负债的入账价值与其计税基础都是按公允价值确认，因此不会产生暂时性差异。合并中，会计上确认了商誉2500万元，而税法规定商誉的计税基础为零。商誉的账面价值大于其计税基础，形成应纳税暂时性差异2500万元，但按企业会计

准则的规定，该部分应纳税暂时性差异不确认其所产生的递延所得税负债。假定A公司只通过定向增发股票对C公司进行吸收合并（属于税法上的免税合并），A公司应按取得的C公司资产、负债的账面价值作为其计税基础。A公司合并成本是增发股票的公允价值9000万元（3000万股×3元），取得的可辨认净资产公允价值为7400万元，两者的差额1600万元确认为商誉。合并日A公司应作出的会计处理是：借：银行存款 100万元 库存商品 6400万元 固定资产 1500万元 商誉 1600万元 贷：短期借款 600万元 股本 3000万元 资本公积 6000万元 库存商品产生的可抵扣暂时性差异2400万元，固定资产产生的应纳税暂时性差异500万元，应分别确认递延所得税资产792万元（ $2400 \times 33\%$ ）、递延所得税负债165万元（ $500 \times 33\%$ ），同时调整合并中应予确认的商誉627万元。A公司应作出的会计处理为：借：递延所得税资产792万元 贷：递延所得税负债165万元 商誉627万元

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com