

企业合并会计与纳税处理注册税务师考试 PDF转换可能丢失
图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E4_BC_81_

[E4_B8_9A_E5_90_88_E5_c46_540159.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E4_BC_81_E4_B8_9A_E5_90_88_E5_c46_540159.htm) 一、企业合并的种类

及定义 企业合并从不同的角度可以有不同的划分方法，根据《公司法》，企业合并可分为吸收合并和新设合并；从参与合并各方的组织形式变化上，可分为吸收合并、新设合并和购买控股权合并；按购并双方业务活动的构成关系，可以分为横向一体化合并、纵向一体化合并、多元化经营合并等；从支付合并代价的方式看，分为现金收购合并和换股合并。

所谓吸收合并，是指一家或几家被合并企业加入合并方，以合并企业的名义存续经营，被合并企业解散。新设合并是指参与合并的各方将其资产和负债全部并入一个新成立的公司，参与合并的各方解散。而购买控股权合并是指合并企业通过购买被合并企业达到控股权比例的股份，将被合并企业变成自己的控股子公司，被合并企业作为法人主体只需变更股权登记，不丧失法人主体资格，甚至无需变更企业名称。现金购并是购并方向目标企业的股东支付现金或其他货币性资产，或收购目标企业发行在外的股票，从而获得目标企业的所有权，而换股合并是指购并方通过增加发行股票，以本公司新发行的股票替换目标企业的原股票，或通过向目标企业的股东支付本公司的股权证取代其在目标企业的原股权证从而达到企业间合并的目的。横向一体化合并是指某一企业与其他具有相同或相近业务企业间的战略合并，其目的是不断整合资源要素，谋取规模效益，加强竞争优势。纵向一体化合并是指企业在企业自身经营活动的基础上，通过向前或向

后的移动合并，形成研发、供应、制造、销售、服务等各环节的一体化经营。多元化经营合并参与合并的企业在经营业务活动、产品构成等方面没有直接关联关系。这种合并方式是利用被合并企业已有的制造、服务能力和营销渠道，直接进入新的业务领域，分散企业的经营风险。

二、企业合并的会计处理方法

（一）、国际会计准则中的处理方法

在国际会计准则中将企业合并的会计处理方法分为购买法和权益联营法。

（1）、购买法

在国际会计准则中，购买法是指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式，由一个企业（收购企业）获得对另一个企业（被收购或被合并企业）净资产和经营的控制权的企业合并。由于购买法将合并视为被收购企业的股东向收购企业出售其权益，因此是一种交易行为。在这种方法下，收购企业在接受被收购企业的各项可辨认资产和负债时一般都按评估确认值入账。如果购买价格与取得的按可辨认有形资产及无形资产评估确认值计算的净资产价值之间有差额，则视为被收购方存在企业商誉（正商誉或负商誉），应借或贷记“无形资产商誉”科目。如果合并是通过交换股权方式实现的，收购企业一般需增发股份，并将该增发股份的全部或一部分支付给被购并企业的股东持有，该增发股份的账面价值或票面价值被称为“股权支付额”。在会计处理时，收购企业应将该增发股份贷记“实收资本（股本）”科目，将被购并企业合并时净资产的公允价值与“实收资本（股本）”之间的差额记入“资本公积”科目；同时，按评估确认值记录并入的资产和负债，将被购并企业合并时净资产的公允价值与账面可辨认净资产评估确认值之间的差额借或贷记“无形资产商誉”科目。正商誉的会计处理通常有

三种不同的方法：将其资本化为一项资产，并在以后一定期间内摊销；将其资本化为一项资产，但在以后期间内不作摊销；将购并中产生的商誉立即注销。对于负商誉，在国际会计准则中要求先作为递延收益处理，再有规则地确认为收益，或者根据公允价值的比例，将差额分摊冲销所购各项应计折旧的非货币性资产的入账价值。（2）、权益联营法在国际会计准则中，权益联营法是指参与合并的企业所有股东联合控制他们全部或实际上全部的资产和经营，以便继续对联合实体分享利益和分担风险。在权益联营法下，合并企业按被合并企业资产、负债的账面价值记录并入的全部资产和负债项目，同时，将被合并企业的未分配利润也直接加计到合并企业的未分配利润之中。这种方法按并入资产和负债的账面价值而不是公允价值入账，故不产生商誉问题。由于使用权益联营法时，将被合并企业截止合并基准日的收益并入了合并企业，同时，在按被合并企业账面价值合并后，由于资产的账面价值一般低于合并时的评估确认值，故而会使得以后年度的成本费用低于使用购买法的结果，从而能够产生较高的报告期收益和收益率指标，容易被某些上市公司利用，因此，在国际会计准则中，对该方法的运用设置了严格的限制条件。（二）我国企业会计准则中对合并的会计处理在我国，新发布的《企业会计准则第20号企业合并》中将企业合并分为同一控制下的企业合并和非控制下的企业合并。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。在此种合并方式下，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产

账面价值与支付的合并对价账面价值（或发生股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。非同一控制下的企业合并，是指参与合并的各方在合并前后不属于同一或相同的多方最终控制的。购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。购买方在购买日应当对合并成本进行分配，对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。初始确认后的商誉，应当以其成本扣除累计减值损失的金额计量。购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当按照下列规定处理：对取得的被购买方的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核，经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益。被购买方可辨认净资产公允价值，是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额，被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债，符合下列条件的，应当单独予以确认：（1）合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产（不仅限于被购买方原已确认的资产），其所带来的未来经济利益预计能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应当按照公允价值确认。合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠计量的，应当单独确认为无形资产并以公允价值计量。（2）合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债，履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应当按

照公允价值确认。（3）合并中取得的被购买方或有负债，其公允价值能够可靠计量的，应当按照公允价值单独确认为负债，或有负债在初始确认后，应当按照《企业会计准则第13号或有事项》应予确认的金额或初始确认金额减去按照《企业会计准则第14号收入》的原则确认的累计摊销额后的余额二者孰高进行后续计量。

三、我国企业合并中的相关税收问题

（一）、企业合并时涉及的有关增值税问题

由于企业合并实质上是被合并企业整体资产的产权转让给合并方，或被合并企业股东以放弃被合并企业股权为代价获得合并企业的股权，因此，被合并企业的所有货物转移到吸收合并企业或新设企业时，不征收增值税。被合并企业已收到货物但在合并时尚未收到增值税发票的，以后在收到时，只要发票经过认证无误，且纳税人登记号属于被合并企业合并前的号码，则可由合并后的企业予以抵扣。被合并企业合并前销售的货物在合并后被退回的，在取得了规定的退货凭证或证明材料后，可由合并企业冲减其销项税额。

（二）、企业合并时涉及的企业所得税问题

我国目前内外资企业对企业合并的纳税处理原则是：如果对被合并企业因合并而转移的整体资产不作视同销售，免于计算财产转让所得，则合并企业并入该部分资产的计税成本必须以合并前的账面价值为基础确定；反之，如果对被合并企业转移的整体资产视作销售处理而计算所得，则合并企业并入该部分资产的计税成本可以其公允价值（或评估确认值）为基础确定。具体来说，内资企业合并的纳税处理，可以归结为应税合并重组和免税合并重组。如果合并企业以支付现金方式收购被合并企业，或者合并企业在付出的购并代价中支付的现金占据一定比例，且被合并

企业不需要经过法律清算程序而解散，这实际上是被合并企业的股东向合并企业整体转让股权的行为，因而应视为应税合并重组。即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。被合并企业以前年度的亏损，不得结转至合并企业弥补。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成本。被合并企业的股东取得合并企业的股权视为清算分配。有关各方的纳税处理方法为：（1）由于合并行为是作为法人实体的被合并企业在解散前的最终行为，因此，不管被合并企业在会计核算上是否作转让收入的记录，计税时都要求对被合并企业计算财产转让所得，计算方法是合并企业为合并而支付的现金及其他代价（如实物、有价证券等）减去被合并企业合并基准日净资产的计税成本，并将该财产转让所得计入当期应纳税所得额。如果被合并企业合并前存在尚未弥补的亏损，可以用该财产转让所得抵补，余额应缴纳企业所得税，不足弥补的亏损不得结转至合并企业弥补。（2）被合并企业股东取得合并收购价款和其他利益后，应视为对原股权的清算分配，计算其投资持有收益和股权转让所得或损失。而且，它在金额上很可能与被合并企业股东所记录的“投资收益”账户中记录的股权转让收益不等。另外，即使合并企业支付的收购款直接支付给被合并企业的股东，在计税时也并不认为被合并企业股东取得的收益全部属于股权转让所得，而是视为被合并企业股东清算了在被合并企业的权益，由此而产生的收益主要为投资持有收益。（3）合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可按经评估确认的价值确定成本，不过，对于成交价高于按可辨认有形资产和

无形资产计算的净资产评估确认值的差额商誉价值，合并企业以后不得摊销扣除。（4）被合并企业合并前如已经核准的购买国产设备投资抵免新增企业所得税的指标尚有余额，在合并时可用于抵减新增企业所得税税额。由于免税合并重组中被合并企业以前的全部企业所得税纳税事项均由合并企业承担，故被合并企业合并前如果有经核准的购买国产设备投资抵免企业所得税的指标余额，也应可结转到合并企业继续使用。如果企业合并系以换股方式实现的，可向主管税务机关申请免税合并重组。但其前提是，合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中，除合并企业股权以外的现金、有价证券和其他资产（简称非股权支付额），不高于所支付的股权票面价值（股本账面价值）20%的。20%的比例是用合并企业支付的全部非股权支付额占所支付的股权票面价值总额来计算的，但在会计核算上则会分别每一个合并当事人来确定是否按非货币性交易处理。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。被合并企业合并以前的全部企业所得税事项由合并企业承担，以前年度的亏损，如果未超过法定弥补期限，可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。被合并企业的股东以其持有的原被合并企业的股权（旧股）交换合并企业的股权（新股），不视为出售旧股，购买新股处理。被合并企业的股东换得新股的成本，须以其所持旧股的成本为基础确定。但未交换新股的被合并企业的股东取得的全部非股权支付额，应视为其持有旧股的转让收入，按规定计算确认其财产转让所得或损失，依法缴纳所得税。相对于内资企业，外资企业所得税法规定，外商投资企业在合并前后

的营业活动应作为延续的营业活动进行税务处理，从总体上视其为免税重组。凡合并后的企业依据有关法律规定仍为外商投资企业的，合并后企业的各项资产、负债和股东权益，应按合并前企业的账面历史成本计价，不得以企业为实现合并而对有关资产等项目进行评估的价值调整其原账面价值。凡合并后的企业在会计损益核算中，按评估价调整了有关资产账面价值并据以计提折旧或摊销的，应在计算申报年度应纳税所得额时按实逐年调整或综合调整。合并前各企业尚未弥补的经营亏损，可在税法规定的亏损弥补年限的剩余期限内，由合并后的企业逐年延续弥补。鉴于外商投资企业存在着诸多定期减、免税的规定，若合并后企业的生产经营业务符合税法规定的定期减免税优惠适用范围的，应承续合并前的税收待遇。如果合并后企业外国投资者的占股比例低于25%，则合并后的企业不得再享受外商投资企业的税收优惠。对于合并前外商投资企业已享受过的定期减免税优惠，凡重组前企业的外国投资者持有的股权，在企业重组业务中没有退出，而是已并入或分入合并、分立后的企业或者保留在股权重组后的企业的，不论重组前的企业经营期长短，即使合并前的外商投资企业经营期未达到税法中规定的十年或十五年这样的最短年限的，也无需补缴已享受的“两免三减半”之类的减免税款。如果在企业合并过程中，外国投资者抽回了投资款或向境内投资者转让了股权，使得合并后的企业不再符合外商投资企业的条件，如果合并前的外商投资企业经营期不满法定的最短期限，则应补缴已免征、减征的企业所得税税款；如果合并前的外商投资企业经营期已满法定的最短期限的，无需补缴税款。 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