

以存货为合并对价时的增值税处理

张卫丽

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

【摘要】 当一个企业以存货作为合并对价合并另外一个企业时,对于存货的增值税应如何处理呢?该处理会对资本公积和商誉产生什么影响呢?本文从同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并进行分析研究,使合并理论更加合理完善。

【关键词】 企业合并 同一控制 非同一控制 销项税额

企业合并按参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并会产生资本公积,非同一控制下的企业合并会产生合并商誉,那么对于资本公积和商誉的确认如下:资本公积为合并的借贷差额,由于合并成本=购买方支付的合并对价的公允价值,所以合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额)=购买方支付的合并对价的公允价值-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额)。

对于放弃资产实施企业合并的这—种合并形式,如果放弃的是存货进行的合并,不管该存货是企业自制的还是外购的,其处理必然要涉及增值税,那么应如何正确处理呢,该处理又会对资本公积和商誉产生什么影响呢?本文拟对此展开分析。

一、同一控制下企业合并中的存货增值税处理

当企业以存货进行合并时,虽然存货没有销售,但是由于存货的所有权发生了转移,价值发生了增值,为了保证增值税链条的连续性,使得税收不至于人为流失。所以存货虽然以账面价值进行合并处理,但是应该视同销售计入增值税的销项税额进行处理,相关的业务处理如下:

分录一:借:有关净资产(吸收合并净资产的账面价值)或:长期股权投资(控股合并净资产的账面价值份额),管理费用(直接合并费用);贷:库存商品(存货成本),应交税费——应交增值税(销项税额),银行存款(直接合并费用),资本公积(借贷差额)。

吸收合并时,还需进行股东权益的调整。控股合并还需在合并财务报表中进行股东权益的调整。

吸收合并时在合并时股东权益调整的会计分录为:

分录二:借:资本公积;贷:盈余公积,利润分配——未分配利润。

控股合并时在合并报表中股东权益调整的调整分录为:借:资本公积;贷:盈余公积,未分配利润。

当存货视同销售时,必然要记入“应交税费——应交增值税(销项税额)”,那么会对资本公积产生影响,从而影响股东权益的调整数额。具体来说,如下:①从分录一中我们看出,当资本公积为贷方差时,由于增值税销项税额的存在,必然要减少资本公积的数额,从分录二中可以看出,进而可能会减少应转入留存收益的数额。②从分录一中我们看出,当资本公积为借方差时,由于增值税销项税额的存在,必然要增加冲减的资本公积的数额,从而减少资本公积的余额,从分录二中可以看出,进而可能会减少应转入留存收益的数额。

所以不管资本公积是借方差还是贷方差,都会最终减少资本公积的余额,从而可能会减少应转入留存收益的数额。如果增值税销项税额使得合并方的资本公积余额小于被合并方留存收益时,会减少转入留存收益的数额,如果增值税销项税额使得合并方的资本公积余额大于被合并方留存收益时,对转入留存收益的数额没有影响。

二、非同一控制下企业合并中的存货增值税处理

当企业以存货进行合并时,存货应该视同销售,记入“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”,同时结转成本,相关的业务处理如下:

分录三:借:有关净资产(取得的被并方可辨认净资产公允价值)或:长期股权投资(取得的被并方可辨认净资产公允价值份额+合并商誉),管理费用(直接合并费用),商誉(借方差,如为控股合并,该商誉计入长期股权投资成本);贷:主营业务收入(计税价格),应交税费——应交增值税(销项税额),银行存款(直接合并费用)。借:主营业务成本;贷:库存商品。

吸收合并和新设合并的情况下,合并商誉在合并日进行确认,反映在购买方的个别资产负债表中;控股合并的情况下,合并商誉在合并当日不进行确认,在编制合并报表时进行确认,单项列示于购买方的合并资产负债表中,并且该商誉不会因合并报表的编制而发生变化。

由于该业务涉及增值税的销项税额,从分录三中看出:该销项税额必然要增加商誉的价值,那么“合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额”,是否要变为“合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额+增值税销项税额呢”?此问题的核心是增值税的销项税额到底是归入到购买方支付的合并对价的公允价值、合并成本、还是商誉。所以本文从以下三种情况来分析合并商誉的确认。

1. 增值税的销项税额包含在购买方支付的合并对价的公允价值中。当合并方用存货进行企业合并时,从上述会计分录三中,我们分析如下:

第一步:根据会计分录的借贷差额,我们得到:合并商誉=计税价格+增值税销项税额-取得的被并方可辨认净资产公允价值(份额)

第二步:由于合并对价的公允价值是含增值税销项税额的,即合并对价的公允价值=计税价格+增值税销项税额,所以,合并商誉=合并对价的公允价值-取得的被并方可辨认净资产公允价值(份额)

第三步:由于合并成本为购买成本,而购买成本的确定主要取决于合并日购买方支付的合并对价的公允价值,合并成本=购买方支付的合并对价的公允价值,所以,合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额) (公式一)

从上述分析看出,该种处理使得合并商誉的价值既包含了增值税的销项税额,又符合等式“合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额)”

2. 增值税的销项税额不包含在合并对价的公允价值中,但是包含在合并成本中。当合并方用存货进行企业合并时,从上述会计分录三中,我们分析如下:

第一步:根据会计分录的借贷差额,我们得到:合并商誉=计税价格+增值税销项税额-取得的被并方可辨认净资产公允价值(份额)

第二步:由于合并对价的公允价值是不含增值税销项税额的,即合并对价的公允价值=计税价格,所以,合并商誉=合并对价的公允价值+增值税销项税额-取得的被并方可辨认净资产公允价值(份额)

第三步:由于增值税的销项税额包含在合并成本中,即,合并成本=购买方支付的合并对价的公允价值+增值税销项税额,所以,合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额) (公式二)

从上述分析看出,该种处理使得合并商誉的价值既包含了增值税的销项税额,又符合合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额),只是合并成本多了一项增值税销项税额。

3. 增值税的销项税额既不体现在购买方支付的合并对价的公允价值中,也不体现在合并成本中,直接体现于合并商誉中。当合并方用存货进行企业合并时,从上述会计分录三中,我们分析如下:

第一步:根据会计分录的借贷差额。我们得到:合并商誉=计税价格+增值税销项税额-取得的被并方可辨认净资产公允价值(份额)

第二步:由于合并对价的公允价值是不含增值税销项税额的,即合并对价的公允价值=计税价格,所以,合并商誉=合并对价的公允价值+增值税销项税额-取得的被并方可辨认净资产公允价值(份额)

第三步:由于合并成本为购买成本,而购买成本的确定主要取决于合并日购买方支付的合并对价的公允价值,合并成本=购买方支付的合并对价的公允价值,所以,合并商誉=合并成本+增值税销项税额-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额) (公式三)

从上述分析看出,此种处理方法,使得原有的合并商誉=合并成本-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额),应该增加一项增值税的销项税额,从而成为合并商誉=合并成本+增值税销项税额-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额)。

通过上述三种情况的分析,从分别对应的公式一、公式二和公式三,可以看出,商誉的最终价值都应该是包含增值税销项税额的,不同之处在于增值税的销项税额的归属不同。结果如下:①增值税的销项税额包含在购买方支付的合并对价的公允价值中,其结果就和原有的商誉的计算公式一样;②增值税的销项税额不包含在合并对价的公允价值中,但是包含在合并成本中,此时,结果和原有的商誉的计算公式一样,只是合并成本多了一项增值税的销项税额;③增值税的销项税额既不体现在购买方支付的合并对价的公允价值中,也不体现在合并成本中,直接体现于合并商誉中,即:合并商誉=合并成本+增值税销项税额-取得的被购买方可辨认净资产公允价值(份额),此时的公式表现形式上和原有的商誉计算公式相比,就差增值税销项税额这一项。

【注】本文系2013年河南省“民办高校人才培养模式研究——以会计专业为例”(项目编号:hmx20130025)的阶段性研究成果。

主要参考文献

郭建华.新会计准则下商誉问题探讨.商业经济,2012;12