

企业 纳税实务指导丛书

企业重组的会计处理与纳税处理

高允斌 编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

企业纳税实务指导丛书

F275.2
154

2004

企业重组的会计处理与 纳税处理

高允斌 编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 高允斌 2004

图书在版编目 (CIP) 数据

企业重组的会计处理与纳税处理 / 高允斌编著 .
— 大连 : 东北财经大学出版社, 2004.8

ISBN 7 - 81084 - 462 - 8

I . 企… II . 高… III . ①企业合并 - 会计 - 工作
②企业合并 - 税收管理 IV . F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 079265 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

东北财经大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm

字数: 212 千字

印张: 8 3/4

印数: 1—5 000 册

2004 年 8 月第 1 版

2004 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 田玉海

责任校对: 众 校

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

定价: 25.00 元

前 言

呈现在读者面前的这本拙著是笔者去年在东北财经大学出版社出版的《会计与税法的差异比较及纳税调整》(以下简称《差异》)的姊妹篇。承蒙读者的厚爱,《差异》一书出版后很快售罄,许多热情的读者朋友希望笔者将实务中与企业重组有关的会计处理与纳税处理整理出来。经过半年多的努力,笔者终于收获了这一尚不够成熟的成果。在此,首先要感谢东北财经大学出版社方红星社长的大力支持和田玉海编辑的辛勤劳动!

与《差异》相似,本书也是定位于为企业重组活动中同时进行的会计处理及纳税处理提供参考,侧重于会计处理与纳税处理的对照与结合,基于此,本书每一部分内容都尽可能以现行适用的会计、税收及其他相关法律、法规、部门规章等为依据,所引用的法律法规等截止于2004年5月。由于企业重组在我国经济生活中方兴未艾,加之企业重组业务本身的复杂性,所以我国目前有关企业重组的会计、税收方面的法律规范还不够健全,在少数地方还缺乏具体规定,对此,笔者从会计和税收的基本原理和法律法规中规定的基本原则出发,结合国际上的一些处理方法,提出了个人的处理意见,以供实务中参考,也希望引起

政策制定部门的关注。

由于企业重组活动涉及重组各方的利益，其广度和深度绝非一般的交易事项可以比拟，其中不但存在许多复杂的会计、税收、审计、资产评估、验资等方面的实务问题，还涉及非常繁杂的其他相关法律法规，限于笔者的知识和能力，本书中对有关法律、法规、部门规章的引用未必完整，理解未必准确，个别地方提出的一孔之见只能算是抛砖引玉，恳请读者、方家批评指正！

感谢江苏省注册会计师协会副秘书长张洪发先生对本书第二章部分内容的审阅及其中肯的意见！同时也要感谢我的忘年交、深谙企业破产清算会计和审计之道的江苏淮安鹏程联合会计师事务所嵇大海所长，他对本书第七章作了精心修改！同时也要感谢在本书写作过程中给予我鼓励和帮助的所有朋友！

高允斌

2004年6月于南京

作者简介

高允斌，男，1967年7月生，江苏金湖人，南京大学管理学（会计专业）硕士，中国民主促进会会员，民进江苏省委会经济与法律工作委员会委员，中国注册会计师，中国注册税务师，注册资产评估师，高级会计师。1985年至1996年间从事财会、审计等学科的教学工作，自1993年起至1999年于会计师事务所执业，2000年起至今于江苏苏瑞税务师事务所（原江苏税务事务所）工作。共在《会计研究》、《中国注册会计师》等刊物发表会计、审计、税务类专业论文八十余篇，出版个人专著三部，主编、参编教材六部，并多次获得科研奖励。

工作之余，游于祖国传统书法绘画艺术，并发表书法理论及作品赏析类文章十余篇。

目 录

第一章 概 述	1
第一节 企业目标与企业重组	1
第二节 企业重组的形式和程序	7
第三节 企业重组中的会计问题和税收问题	12
第二章 企业重组的财务审计与资产评估	24
第一节 企业重组的财务审计	24
第二节 企业重组中的资产评估	36
第三节 企业重组中的产权界定	48
第三章 股权重组中的会计处理与纳税处理	54
第一节 国有企业公司制改建中的会计处理与 纳税处理	54
第二节 公司制企业股权转让中有关各方的 会计处理与纳税处理	72
第三节 增加或减少(回购)公司资本时有关 各方的会计处理与纳税处理	93
第四章 资产重组和债务重组中的会计处理与纳税处理 ...	113
第一节 整体资产置换的会计处理与纳税处理	115
第二节 整体资产投资时的会计处理与纳税处理	129
第三节 资产重组中资产出售或剥离的会计 处理与纳税处理	135

第四节	资产重组中租赁经营、承包经营和委托经营的会计处理与纳税处理	146
第五节	债务重组的会计处理与纳税处理	158
第五章	企业合并的会计处理与纳税处理	166
第一节	企业合并概述	166
第二节	企业合并的会计处理	170
第三节	企业合并的纳税处理	181
第四节	企业合并中的纳税筹划	196
第六章	企业分立的会计处理与纳税处理	204
第一节	企业分立概述	204
第二节	企业分立的会计处理	207
第三节	企业分立的纳税处理	215
第四节	企业分立中的纳税筹划	223
第七章	企业清算的会计处理与纳税处理	230
第一节	企业清算的意义和程序	230
第二节	企业清算的会计处理	234
第三节	企业清算的纳税处理	244
附 录		256
参考文献		271

第一章 概 述

第一节 企业目标与企业重组

一、企业与企业目标

企业是一个具有一定股权结构的经济组织。企业不同于行政事业单位之处，在于它始终谋求以尽可能少的资源消耗，向消费者提供尽可能多的且富有价值的产品。由于企业活动内容的多样性，社会利益集团要求的差异性，决定了企业目标往往是多元结构。不过，在企业活动的各项行为目标中，经济目标居于中心地位，追求和实现企业的经济目标是企业存在和发展的直接动因和基本理由。而在企业的经济目标中，又以财务目标为核心。

关于企业的财务目标，历来有“股东利润最大化”与“财富最大化”之争。企业总是建立在一定的资本资源基础上的，企业的投资者自然也是在追逐收益回报的，因此，将股东利润最大化作为企业的财务目标似乎也就天经地义了。然而，这一观点受到了许多经济界人士的质疑，这是因为：首先，现代企业从广义上讲是由投资者和债权人共同拥有、由职业管理者经营、由广大雇员提供劳动资源的集合体，除此之外，还有诸多与企业有利害关系的集团，如客户、供应商、政府及社会等，因此，企业目标的核心不能单纯定位于为投资者谋求最大的利润，还必须兼顾其他相关集团的利益，企业在变革组织结构、重新配置资源、调整经营方向的行为实施过程中，就必须协调与债权人、员工、社会等方面的立场和矛盾，其次，股东的利润最大化可能

成为一个模糊不清的目标，因为“利润”是特定会计规范下会计确认和计量的结果，带有一定的主观可选择性，以此为目标还往往导致“经理人控制”下的操纵盈余，甚至逃避纳税义务和其他法定义务（如为员工支付法定社会保障支出）。基于上述理由，“财富最大化”的企业财务目标应运而生。“财富最大化”追求的是“企业财富总额”的最大增长，以及企业净现值的最大增加。显然，企业财富最大化无论是对投资者，还是对雇员或政府、社会而言都是有意义的。企业应在为股东获取收益的同时，保证信贷资本提供者获取固定比率的收益及信贷资本的安全，保证员工利益充分满足，保证社会资源得到充分有效配置和社会责任得到履行。上述目标之间的关系是对立而统一的，例如，一方面，资本雇佣劳动，对劳动者薪酬福利支付的增加转化为企业成本的加大，这似乎在降低资本报酬；但另一方面，劳动创造价值，在科学的激励机制下，劳动力资源与其他生产要素的有效结合必然创造更多的财富，而财富增加的同时增进了企业承担社会义务的能力。那么，如何量化和考核“财富最大化”的目标呢？其现实的选择是企业长期资本（包括所有者出资及信贷资本）的保值增值，上市公司则最终表现为股票市价的持续提升。因此，“财富最大化”目标在更大程度上提高了对企业管理当局的要求。

二、企业战略管理与现代企业制度

在确立了企业目标以后，企业活动可描述为图 1—1：

在上述活动过程中，企业都必须以投入一定的生产要素资源为前提，以获取尽可能多的产出为目标。那么，任何企业都面临着将企业的资源进行有效配置的问题，这些资源通常包括：（1）人力资源；（2）土地、矿藏等自然资源；（3）机器设备、原材料、无形资产、资金等资本资源。资源之所以必须有效配置，首先是因为资源具有稀缺性，合理、有效地使用资源既是一个经济问题，也是一个社会问题。其次，在市场经济条件下，使用资源是有成本代价的，经济地使用资源是实现企业目标的内在要求。因此，无论是在经济理论中，还是现实经济生活中，均存在两个重要命题：第一，要求稀缺资源应尽可能地由生产效率高的生产经营者使用；第二，稀缺资源应优先用于生产

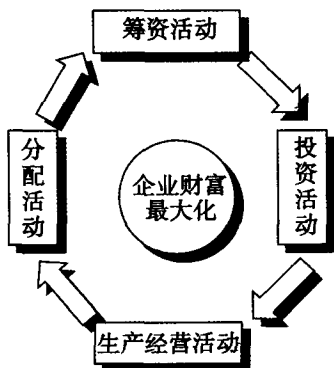


图 1—1 企业活动示意图

消费者需要的产品。基于此，每个企业都会面临以下四方面的选择：

1. 由谁负责经营管理？
2. 生产经营什么，生产经营多少？
3. 如何生产经营？这里包括对生产要素投入的选择、对生产经营规模的选择、对生产经营方式的选择和对生产技术的选择。
4. 为谁生产经营？即生产经营投入如何在资源所有者或提供者之间进行分配。

上述选择既可能是一种战略性的选择（或称战略管理），也可能是时时刻刻的战术性选择（或称日常管理）。因此，有人认为“经济学也是选择的科学”。^①

从人类的企业管理实践看，经历了由生产型管理阶段向经营管理阶段直至战略管理阶段的变革过程。尤其是 20 世纪 60 年代以后，由于经营空间和市场空间外延迅速扩展，内容日益繁复多变，技术革新步伐加快，企业竞争形势更加严峻，“这种变化迫使企业把管理的基础从相对稳定环境中的经营转向以变动为前提的经营，把工作重点从日常管理转移到以战略管理为核心”^②。在企业的战略管理中，首先要求针对企业的战略目标制定总体战略，即对企业的发展作出全局性

① 梁东黎、刘东：《微观经济学》，10 页，南京，南京大学出版社，1999。

② 周三多：《现代企业战略管理》，9 页，南京，江苏人民出版社，1993。

的、长远的规划和调整,制定相应的实施策略和方案。一般而言,企业的总体战略包括扩张战略、收缩战略、相对优势战略等。在扩张战略中,存在横向一体化战略、纵向一体化战略、同轴多样化战略、全方位多样化战略之分;在收缩战略中,存在放弃战略、拆分战略、转变战略、清算战略之分;在相对优势战略中,常见的有专业化经营战略。在战略实施的手段上可能又存在不同的形式,例如在扩张战略中,既可以采用投资联营方式,又可以采用并购方式。在总体战略确定之后,需要相应的组织结构作为保证,通过组织结构和决策机构实施的控制和管理,最终实现企业的战略目标。上述总体战略的制订和实施,实质上是特定的产权权能或资产所有者权能的意志表示,是为增进特定权利性群体的财富服务的。在不同的产权制度下,资产的所有、占用、支配利益群体不同,决策执行机构不同,经营管理模式和结果也就大相径庭。因此,科学有效的经营管理必须以科学的、形式多样的产权制度为前提,或者说,产权所有者的结合形成、变动调整本身就是企业战略管理的题中应有之意。改革企业的产权制度,通过市场手段和法律保障使产权进行合理的流动、组合,并明晰企业的产权所有者权能,才能真正将稀缺资源交由生产经营效率高的人来运营。当然,清晰、健全、协调的产权结构还只是企业以战略眼光实施经营管理的前提,而各种直接生产要素资源的配置、重组才是企业战略管理的中心内容,只有将人、财、物合理、有效地组合起来,充分激发生产经营要素的效率潜能,才能把行为与目标进行有机统一。

三、企业重组及我国企业改组改制的历程

在现实经济生活中,并不是所有的企业都是处于理想的产权结构及资源配置状态上,相反,有的企业可能是因为先天性不足,或可能是在企业生存发展过程中未能针对内外环境的变化作出及时调整,那些先天或继发的缺陷日益显露出来,削弱了企业的竞争能力与优势地位。对于企业自身存在的垢病,通过头痛医头、脚痛医脚式的日常诊治已很难奏效,这就需要扶根固本式的综合治理,进行战略性的变革。此外,有的企业从短期及局部看尚无危机迹象,但这些企业的投资者和经营者出于对更高目标的追求,也会高瞻远瞩,未雨绸缪,不

断对企业进行战略性改组，或是有目的地兼并与收购，或是分立与售卖，或是投资联营，或是对企业所有权结构进行调整，如此等等。“从微观上看，重组的主体是公司，重组的对象是公司所掌握或控制的经济资源。这些经济资源一方面表现为不同形态的资产，另一方面又表现为价值形态的产权。所以，重组包括两个相辅相成、密不可分的层次，即资产重组和权益重组。”^①

我国由于长期实行单一所有制成分的国营经济与集体经济，采取了高度统一的计划管理模式，单纯以行政指令而非通过市场手段配置资源，企业的生产销售活动服务于国家计划，而不是以市场为导向，企业的资产等生产经营资源由国家统一划拨、调配，企业不具有真正意义上的法人财产权。在企业内部，“大而全”、“小而全”的企业办社会现象十分普遍，员工与企业之间形成了固化的、带有人身依附色彩的关系，导致了企业的效率和效益十分低下。改革开放以后，随着改革由农村向城市转变，我国的企业重组由点及面、由浅入深，逐步发展。起初，企业重组还只是在狭义的资产重组和经营权层面展开，而后，逐渐发展到产权领域，以建立现代企业制度和法人治理结构为中心，以谋求企业的竞争优势、提升企业的综合效益为目标，从而在企业微观领域和全社会范围内实现资源的优化配置和最大产出。

在中国共产党十二届三中全会上，提出了企业“所有权与经营权分离”的原则，在实践中探索了企业承包经营、租赁经营等形式，同时少数企业开始进行股份制试点，1984年7月，北京天桥百货股份有限公司成立，同年，上海飞乐音响股份有限公司向社会公众及职工发行股票，共筹集资金50多万元，组建了上海第一家股份有限公司。1987年1月，上海真空电子器件公司向社会公开发行股票4000多万元，成为上海第一家实行股份制的国有企业，引起强烈反响。随后，企业的股份制改革在全国许多地区迅速兴起，企业在改革产权制度的同时，也突破了单一的产供销一体化的协作与联合，呈现出企业的横向联合及企业集团化趋势，促进了资产重组的进程。“在20世纪80

^① 周晓苏：《资产重组会计研究》，55页，北京，中国财政经济出版社，2001。

年代末,全国共有 15 个省、自治区、直辖市和 3 个计划单列市的 6 966 家企业进行了重组,共转移存量资产 82.25 亿元。”^①在此期间,企业改组改制工作虽历经风雨,但终见彩虹。在中国共产党十四届三中全会上通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》中,提出了建立“产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学”的现代企业制度的战略性改革目标,所谓“产权清晰、权责明确”,是指投资者所有权与法人财产权分离,前者是投资者以所有者身份依法参与企业重大决策、决定经营管理者及享有投资收益等权力,后者是企业依法享有法人财产占有、使用、收益、处分的权力,企业拥有独立的法人财产权,并相应地享有法人权力,承担民事责任,依法自主经营、独立核算、自负盈亏,对投资者承担资本保值增值的责任。所谓“政企分开”,是指政府的社会经济管理职能和国有资产所有者权能分开。所谓“管理科学”,是指企业法人为实现企业的目标,在投资者的有效监督下,建立起科学完整、切实可行的内部组织领导体制、日常经营管理制度,人力资源管理制度、与收入分配有关的约束与激励制度、财务管理制度等。现代企业制度的建立,直接触动了企业的产权制度,从根本上推进了企业改组改制的步伐。而 20 世纪 90 年代初,我国上交所、深交所的建立为企业通过资本市场进行改组改制提供了更加宽广的舞台。1997 年,国家体制改革管理委员会进一步强调了要“推动存量资产重组,对国有经济实施战略性改组”。此后,我国的企业改组改制大行其道。不仅交易规模和金额大,而且类型多样,更重要的是,企业改组改制已不再是政府行为,企业越来越多地通过市场手段展开重组行为。2003 年 10 月 14 日,中国共产党十六届三中全会又明确提出“建立归属清晰、权责明确、保护严格、流转顺畅的现代产权制度”,这在肯定产权制度的基础上,强调合法的归属要给予法律上的保护,强调产权必须合理流动,在流动中实现资源的优化配置。全会还提出了“使股份制成为公有制的主要实现形式”,明确了绝大多数国有企业(除涉及国家安全等方面的

^① 乔桂云、余有红:《中国企业资产重组的理论与实务》,19 页,上海,上海人民出版社,1998。

特殊企业外)的改革发展方向,标志着有中国特色的社会主义市场经济理论的基本完成。

第二节 企业重组的形式和程序

一、企业重组的形式

关于企业重组,人们按不同标志作了不同的划分,主要有:

(一)按重组企业组织机构的变化情况,分为整体原续型重组、合并式重组和分立式重组

整体原续型重组是在被改组企业持续经营的基础上,将其整体改组为有限责任公司或股份有限公司。常见的情形有:其一,将国有企业整体改组为国有独资公司;其二,将被改组企业评估后的全部净资产折合为股份,并增资扩股,组建成为有限责任公司或股份有限公司;其三,被改组的国有企业将评估后的净资产全部或部分转让给企业员工或单位、个人,改组为有限责任公司。

合并式改组是指两个或两个以上的企业通过整合而变成一个公司,当事人各方面选择以某一方名义存续经营(即所谓“兼并”或“存续合并”),也可能各方同时解散重新注册设立一家新的公司(即所谓“联合”或“新设合并”),在企业并购实务中,当事人各方也可以通过购买其他企业有表决权的股份,当收购的股权达到足够的比例时,也能实现控制对方的目的,在这种情况下,对方只变更股本结构而不丧失法人地位,此类合并方式习惯上称为“购买控股权合并”。

分立式改组是指一个公司从法律上和组织上将部分资产和经营业务分离出去,从而组建一家或几家新的公司,公司分立后,被分立企业的股东依法取得分立企业的股权。但是,如果分立企业的权益不是由被分立企业的股东直接拥有,而是由被分立企业掌控,这种分立式改组方式,一般被称为“分拆”,我国税法中称之为“整体资产转让”。

(二) 按企业重组的主导目标, 分为以股权重组为主导目标和以资产或企业资源重组为目标的企业重组

以股权重组为目标的企业重组形式有股权转让、增资扩股、减资或股权回购、股权置换等。这些重组行为有的是为了解决股权过于单一或结构性比例失衡问题, 有的则是以股本总量和股权结构的调整为前提, 进而调整企业的经营方向, 进一步实施资产重组或经营资源重组。

以资产或企业资源重组为主导目标的企业重组形式有资产置换、整体资产投资、整体资产及非待售资产的出售、资产剥离、整体资产租赁或承包经营。企业合并、分立、破产、企业清算等。其中, 企业合并、分立时必然同时伴生被合并或被分立企业股权的变动, 但企业合并、分立的直接动因在于谋取经营资源上的“协同效应”, 因此也将其划入此类。

(三) 按改组后企业的产业结构, 分为横向一体化重组、纵向一体化重组、多角化重组、专业化重组

横向一体化重组是一个企业通过与其他经营同类业务的企业进行合并, 或购买其控股股权, 从而提高企业的规模效益, 强化自身在同行业的地位和竞争优势。

纵向一体化是指企业通过并购、分立、投资等一系列的重组活动, 将该企业的经营活动在现有产品的基础上向前、向后移动, 其中, 向企业的供应系统、上游产业, 乃至研发系统拓展称为后向一体化, 向企业的销售系统、下游产业拓展称为前后一体化。纵向一体化重组的优点在于降低内部交易成本, 扩大了对市场的主导能力, 有利于提高经营效率和效益。

多角化重组是企业重组后所涉足的领域与原有的产品、技术、市场没有直接的联系, 它的优点在于能够分散市场的系统性风险, 不断寻找企业生存、发展的新机遇。但多角化重组对资金、管理人才和管理手段、市场把握能力等方面要求较高, 重组不慎, 极易产生负协同效应。

专业化重组与多角化重组的方向相反, 它通过资产置换、资产出

售或剥离、整体资产投资等手段将一些兼营业务，或不擅长的一些经营活动分离出去，集中精力于某一产品或服务品种，或专注于某一细分市场，从中取得领先优势。显然，专业化很有可能在特定领域取得技术、管理、市场上的优势，但它的缺点也较突出：一旦创新能力下降，就可能面临市场风险。

（四）本书的框架结构

上述不同的企业重组分类是按不同标志划分的，是相对而言的，在实务中，一个企业的重组行为可能涉及不同的方面，因而不能将其截然地、机械地仅归为某一个类别。例如两个企业在合并时既涉及经营资源的重组，合并双方的股权也同时发生变化，为保证合并的顺利进行，合并前可能已对股权进行了调整，或对一些资产进行的出售和剥离。又如，“债转股”的重组活动既涉及股权的变化，又涉及广义资产重组问题。那么，上述分类的意义在于满足人们分析和解决企业重组中相关问题的需要，而不是做“拼盘游戏”。本书旨在阐述企业重组中的会计处理与纳税处理，为了表述的方便，也必须将企业重组划分为相对独立的单元，分类方法一方面吸收了上述既有成果，另一方面也考虑了我国现有会计法规与税法中的规定，从而形成以下几个主要单元，分别介绍和讨论其中的会计处理和纳税处理问题：

第一单元：股权重组。它包括股权转让、减资或股票回购等，国有企业的改组改制将单独阐述。在股权转让时，购受股权的一方如果通过现金收购或换股并购的方式将股权转让方所拥有的企业合并，并且被合并企业须依法注销，则该项重组行为的会计处理与纳税处理将单独作为一个单元阐述。

第二单元：资产和负债重组。它包括整体资产和非待售资产的置换、出售或剥离；整体资产投资、整体资产租赁或承包经营、委托经营等。由此可见，这里的资产重组是狭义的，且主要针对存量资产的重组。负债重组包括以现金资产或非现金资产进行债务重组、债权转为股权等。

第三单元：企业合并。按企业组织形式的变化区分，它包括新设合并、存续合并和购买控股权合并；按合并时的支付手段区分，包括