

母公司购买子公司 少数股权之处理

重庆工商大学 李丽丽 章新蓉(教授)

《企业会计准则解释第2号》(简称《解释2号》)对母公司购买子公司少数股权的处理问题进行了具体规定。《企业会计准则讲解》(简称《准则讲解》)对此类交易的处理规定与《解释2号》的规定有所不同。笔者拟对这两种处理方式进行比较。

一、《解释2号》与《准则讲解》对母公司购买子公司少数股权处理的相关规定

《解释2号》规定:母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资,应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其投资成本。母公司在编制合并财务报表时,因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整所有者权益(资本公积),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

《准则讲解》规定:企业在取得对子公司的控制权,形成企业合并后,自子公司的少数股东处取得的少数股东拥有的对该子公司全部或部分少数权益,按以下原则处理:①母公司个别财务报表中对自子公司少数股东处新取得的少数股东权益,应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其入账价值。②在合并财务报表中,子公司的资产、负债应以购买日(或合并日)开始持续计算的金额反映。新增加的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有交易日被投资单位可辨认净资产份额的差额,确认为商誉;购买少数股权新增加的长期股权投资成本与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的可辨认净资产份额的差额,除确认商誉的部分外,应当调整合并财务报表中的资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,应调整留存收益。

二、两种处理方式的比较

1. 相同点:在母公司个别报表中的反映。母公司个别报表中对从子公司少数股东处新取得的少数股权的入账价值确认方法一致,即:母公司购买子公司少数股权,通常应当按照交易日支付对价的公允价值调整增加对子公司的长期股权投资。以支付非货币性资产为对价的,应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定确定形成长期股权投资的成本。母公司购买子公司少数股权而发生的相关交易费用计入投资成本,但是,与发行权益性证券相关的手续费、佣金等费用不能计入投资成本。需要注意的是,由于购买子公司少数股权不属于企业合并,不能按照企业合并形成的长期股权

投资来确定其投资成本,因此,母公司在确定该部分投资的成本时无需区分原来的子公司是同一控制下取得的子公司还是非同一控制下取得的子公司。

2. 不同点:在合并财务报表中的反映。对因购买少数股权新增加的长期股权投资成本与按照新取得股权比例计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额之间所产生的差额处理:《解释2号》对这部分差额全部调整所有者权益(资本公积),资本公积不足冲减的,调整留存收益;《准则讲解》则把这部分差额分成了两部分,首先是确认商誉,除确认商誉的部分外调整合并财务报表中的资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。商誉的确认额是按照长期股权投资成本与按照新取得股权比例计算确定应享有子公司在交易日可辨认净资产份额的差额列示,而长期股权投资成本与按照新取得股权比例计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额之间所产生的这部分差额,除确认的商誉外,调整所有者权益(资本公积),资本公积不足冲减的,调整留存收益。○

房地产商品售后租回业务 的识别与处理

河南洛阳市建投节能技术服务有限公司 张昕

售后租回是指开发商在其投资建造的商品房出售时与买受人约定,出售后的一定年限内,由出售人以代理出租的方式进行租回,以租回期间的部分租金预先冲抵部分购房款或首付款,或每年支付一定比率的售后回报,一般有以下几种基本操作方式:①开发商在与业主签订销售合同和前期物业委托合同后,由开发商牵头或居间介绍,业主与物业管理公司签订委托代理经营协议,在业主对资产的使用权、处置权等权益受到某些限制的前提下,由物业管理公司保障在某一特定的期限(一般不超过5年)按照固定的收益率(不超过同期银行贷款利率)向业主支付“租金”。开发商与业主的买卖关系基本结束,业主与物业管理公司之间的租赁关系成立。②开发商在与业主签订销售合同和前期物业委托合同,业主付款或办理按揭手续后,由开发商引进物业管理公司入驻经营,再由开发商居间担保,并利用信息不对称等优势强迫或诱导业主放弃对物业的经营权和使用权。③开发商在与业主签订销售合同和前期物业委托合同的同时,签订售后租赁协议,规定在未来的特定时间内,由开发商保证业主的物业收益率,但一般不会高于同期银行贷款利率,在通货膨胀条件下对开发商更为有利。

一、房地产售后租回业务的会计处理

1. 作为递延收益处理。从表面上看,房地产售后租回经

营业务形成一种租赁关系,表现为经营租赁和融资租赁。因此,按照《企业会计准则第21号——租赁》的规定,首先确认这种销售方式是产品销售还是租赁经营,是融资租赁还是经营租赁,然后再判断是否确认收入,或是采取收益递延,是租金费用的递延还是折旧费用的递延。在销售形式服务于企业财务现金流或调节现金流需要的营销战术,以及企业纳税筹划前提下,采取递延方式必然是首选。即将售后租回的售价与资产账面价值之间的差额予以递延,作为折旧或租金费用的调整。会计分录如下:①铺面销售收到款项后,借:银行存款;贷:开发产品,递延收益——未实现售后租回损益(融资租赁)。②确认融资租赁资产当月应分摊的未实现售后租回损益,借:递延收益——未实现售后租回损益;贷:制造费用。

2. 作为预收账款处理。考虑到税收征管的需要,开发商一般仅就预收款项开出发票,年末结转至销售收入并结转必要的成本,以应对税务机关的清查,而将大量的销售款作为其他应付款或递延收益处理。会计分录如下:①收到销售款项时,借:银行存款;贷:预收账款,其他应付款。②每年的利润(租金)返还时,借:其他应付款;贷:银行存款。③期末结转收入和成本,借:预收账款;贷:主营业务收入(全部款项-其他应付款)。

二、房地产售后租回业务的会计识别及其处理

第一种形式销售的房地产商品,其所有权、收益的风险等均已转移给了业主,业主在“享受”较低收益的情况下,将经营的风险转移给了物业管理公司,开发商也失去了对该资产的实际控制权,完全应该作为销售收入的实现加以确认。但是开发商往往出于避税等方面的考虑,冠以售后租回的名义进行销售,滥用《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第21号——租赁》的规定,对销售收益以递延的形式进行处理。

第二种形式类似于房地产信托(REITs)。这种销售方式的实质是:开发商利用房地产市场的非公开性、非透明性的特征,利用自己在市场上的优势地位,诱导并强迫业主将物业购买后,又由开发商转租给物业管理公司,开发商既从销售物业上获利,又从租赁物业上获益,在房屋买卖和租赁两个环节,其在所有权上的风险和收益已让渡于物业管理公司和业主。至于开发商的居间担保责任,虽然有可能形成一种或有负债,但这种负债只相当于融资费用,通过或有损失进行处理,其风险是完全可控的、可转移的。因此,在会计处理上应作为两项业务来对待,即销售业务和租赁业务。

第三种形式从表面上看较为复杂,实质上开发商从来都不会自己经营房地产业务,否则,其就蜕化为REITs公司。目前,大多数开发商的做法是上述第二种形式的变种,即自己成立物业管理公司,大多数情况下是自己的下属物业管理公司。自己开发,自己的物业管理公司经营,只是在经营方式上现代化了,将自己管理的物业信托化、市场化和局部证券化,以满足房地产市场金融化的需要。因此,第三种形式同样是房屋买卖和租赁两项业务范畴,在会计处理上应作为两项业务来对待,即销售业务和物业租赁经营管理业务。○

成本模式下

投资性房地产处置新议

辽宁鞍山广播电视学校 彭广林 赵亮

《企业会计制度》不要求单独核算投资性房地产,将相关的资产作为固定资产或无形资产核算。企业会计准则将投资性房地产单独作为一项资产核算和反映。笔者认为,企业会计准则的做法只是基于重要性原则在会计科目名称(形式)上的改变,在成本计量模式下实务处理方面不应有质的区别。从此理念出发,笔者对《企业会计准则讲解》中关于成本模式计量的投资性房地产处置的实务处理提出商榷意见。

《企业会计准则讲解》规定:处置采用成本模式计量的投资性房地产时,应当按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”科目;按该项投资性房地产的账面价值,借记“其他业务成本”科目,按其账面余额,贷记“投资性房地产”科目;按照已计提的折旧或摊销,借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目;原已计提减值准备的,借记“投资性房地产减值准备”科目。由此可见,《企业会计准则讲解》将投资性房地产的处置作为销售处理,在会计上作为收入加以确认。然而,投资性房地产毕竟不是企业的流动资产,它属于长期资产的范畴。因此笔者建议,对投资性房地产的处置应区分三种情况:对于房产的处置作为清理处理,对于地产的处置作为利得或损失处理,对于房地产的出租作为其他业务收入处理。也就是说,对于投资性房地产的处置应比照固定资产和无形资产处理。

一、房产处置

例1:甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产,采用成本模式计量。租赁期届满后,甲公司将该栋写字楼出售给乙公司,合同价格为3亿元。乙公司已用银行存款付清。出售时,该栋写字楼的成本为28 000万元,已计提折旧3 000万元。

《企业会计准则讲解》对甲公司的账务处理如下:借:银行存款30 000万元;贷:其他业务收入30 000万元。借:其他业务成本25 000万元,投资性房地产累计折旧(摊销)3 000万元;贷:投资性房地产——写字楼28 000万元。

笔者建议,增加“投资性房地产清理”科目,核算方法比照“固定资产清理”科目,对上述处理做如下调整:借:投资性房地产清理25 000万元,投资性房地产累计折旧(摊销)3 000万元;贷:投资性房地产——写字楼28 000万元。②取得清理收入,借:银行存款30 000万元;贷:投资性房地产清理30 000万元。借:投资性房地产清理5 000万元;贷:营业外收入——处置投资性房地产净收益5 000万元。