

反向购买合并财务报表的后续编制

康程鹏

(嵩县通正会计师事务所有限公司 河南嵩县 471400)

【摘要】 财政部会计司编写企业会计准则讲解时,对反向购买时合并财务报表的编制进行了详细说明,但是没有对后续编制合并财务报表问题进行说明,本文就反向购买形成后的合并财务报表编制问题展开论述。

【关键词】 反向购买 连续编制 合并财务报表

一、反向购买编制合并财务报表的原则

反向购买遵循实质重于形式的原则。从形式上法律上母公司发行股份并控制了法律上子公司,但站在最终控制主体的角度,实质上法律上子公司控制了法律上母公司,从而编制合并财务报表时,形式上由法律上母公司编制,但实质上反映的是以法律上子公司为主导的合并主体会计信息,这就需要从会计主体角度的换位与相应虚拟发行股份。

二、反向购买编制合并财务报表的步骤

1. 抵销合并成本与法律上母公司净资产公允价值。在后续编制合并财务报表时,同购买日编制合并财务报表一样,应当抵销合并成本与法律上母公司净资产公允价值,同时确认应当计入商誉或计入当期损益的金额。合并成本是指假定法律上子公司如果以发行股份的方式获取在合并后报告主体的持股比例,应向法律上母公司的股东发行股份的数量和股份的公允价值。抵销分录为:按法律上母公司净资产账面价值借记“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”项目,按母公司净资产公允价值与账面价值之间的差额,借或贷记相关资产项目,按合并成本贷记“股本”、“资本公积”项目,借贷双方的差额借记“商誉”项目或贷记“营业外收入”项目。值得关注的是,对法律上母公司净资产公允价值的抵销,仍以购买时公允价值进行抵销,不考虑法律上母公司反向购买日后净损益及其他综合收益对净资产的影响。

2. 法律上母公司实现盈亏的调整。由于法律上子公司不真正拥有法律上母公司的股份,不确认相关的投资收益,不涉及其损益的抵销,在编制合并财务报表时,只需要将其账面利润调整为以购买日可辨认资产公允价值为基础持续调整后的利润即可。抵销分录为:期初累计对利润的调整,借或贷记“未分配利润——年初”项目,贷或借记“固定资产”等项目,本期对利润的调整,借或贷记“管理费用”等项目,贷或借记“固定资产”等项目。值得关注的是,在反向购买后,法律上母公司净资产变动部分,应当纳入合并财务报表,以综合反映合并主体累计未分配留存收益和其他综合收益。

3. 法律上母公司对法律上子公司长期股权投资的调整。由于合并财务报表以虚拟合并成本列示,法律上母公司持有

法律上子公司的股份在合并财务报表上并不存在,因此需对其长期股权投资作抵销处理。按个别财务报表的账务处理作反向抵销,借记“股本”、“资本公积”项目,贷记“长期股权投资”项目。

4. 法律上子公司向法律上母公司分配股利的调整。法律上母公司收到法律上子公司的分配股利在个别财务报表按成本法列作投资收益处理,站在合并财务报表上角度,应视同资金的调度,不应作投资收益和股利分配,因此需对其作抵销处理。借记“投资收益”项目,贷记“对所有者的分配”项目。

5. 少数股东权益的抵销处理。合并财务报表上列示的少数股东权益应当是子公司的少数股东拥有的权益,在合并抵销处理上,应当先确认购买日的少数股东权益的账面价值,并按比例冲减法律上子公司的净资产。抵销分录为:按少数股东所持股份计算权益,借记“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”项目,贷记“少数股东权益”项目。值得关注的是,关于少数股东权益在购买日后变动调整见第6至7条处理。

6. 少数股东损益的抵销处理。合并财务报表上列示的少数股东损益应当是法律上子公司的少数股东按持股比例计算实现的损益,同时少数股东收到法律上子公司的分配利润,应当调减对所有者的分配,之间的差额为少数股东因净损益的形成的权益增加额。抵销分录为:借记“少数股东损益”项目,贷记“对所有者的分配”、“少数股东权益”项目。在连续编制合并财务报表时,应当抵销对期初累计未分配净损益的影响,借记“未分配利润——年初”项目,贷记“少数股东权益”项目。

7. 法律上子公司其他综合收益的抵销处理。当法律上子公司实现其他综合收益,少数股东应计算按比例持有的相应权益,并按比例冲减其他综合收益。抵销分录为:借记“资本公积”项目,贷记“少数股东权益”项目。在连续编制合并财务报表时,应当抵销对期初累计其他综合收益的影响,借记“资本公积”项目,贷记“少数股东权益”项目。

三、举例说明

例:A公司合并前股份总数为1500万股,2010年1月1日向B公司原股东发行1620万股(公允价值每股20元),取得B公司90%股权(共810万股,公允价值每股40元)。从而

营改增对房地产行业是“利好”吗？

郭祥

(大华会计师事务所深圳分所 深圳 518000)

【摘要】 本文首先回顾了房地产业的税收政策变化,通过比较营业税和增值税在征税对象、计税依据等方面的不同,从财务核算角度测算营改增的税率设计,以平衡企业税负。然后分析建筑业在营改增后的税负变化对房地产行业税负的影响,认为营改增使增值税的抵扣链条趋向完整,有利于房地产业税负下降,并期待房地产业能够借此契机步入良性发展轨道。

【关键词】 营改增 房地产行业 利好

营业税改征增值税(简称“营改增”)被期待为实现结构性减税,促进经济结构调整,支持现代服务业发展。其改革措施是在试点的基础上稳步推进,改革试点的基本内容为在现行增值税 17%标准税率和 13%低税率的基础上,新增 11%和 6%两档低税率,并率先在上海市交通运输业和部分现代服务业等开展试点。本文依据营改增政策的精神,粗略分析一下营改增对房地产行业的影响。

(一)

根据《营业税暂行条例》及其实施细则,房地产行业按“销售不动产”税目以 5%的税率依销售全额缴纳营业税。从现行政策来看,初始税制的设计对于房地产销售的重复征税是显

而易见的,房产转让次数越多,重复纳税问题越严重。

《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)颠覆了改革开放以来我国一贯的依据销售全额或者营业全额计征营业税的做法,对相当多的应税项目都实行差额征税,使营业税具有更多的增值税色彩,其中对房产销售的规定是:单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的,以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。据当时的评论,该文的出台被评价为是一种进步,不仅在很大程

B 公司原股东拥有 A 公司 51.92%(1 620/3 120)的股权,能够控制 A 公司,进而控制 A 公司的全资子公司——B 公司。

A 公司 2010 年 1 月 1 日净资产账面价值为 22 500 万元(其中股本 1 500 万元、盈余公积 6 000 万元、未分配利润 15 000 元),净资产公允价值为 27 000 元,与账面价值之间差异系一台管理用设备,该设备预计可使用 10 年。A 公司 2010 年实现利润 1 450 万元,提取盈余公积 145 万元,分配股利 800 万元,2011 年实现利润 950 万元,提取盈余公积 95 万元,分配股利 400 万元。

B 公司 2010 年 1 月 1 日净资产账面价值为 60 000 元(其中股本 900 万元、盈余公积 17 100 万元、未分配利润 42 000 万元),2011 年实现利润 3 000 万元,其他综合收益 1 000 万元,提取盈余公积 300 万元,分配利润 2 000 万元,2011 年实现利润 2 000 万元,其他综合收益 500 万元,提取盈余公积 200 万元,分配利润 1 000 万元。要求:编制 2011 年度合并抵销分录。

(1)抵销合并成本与法律上母公司净资产公允价值。合并成本=(810÷51.92%-810)×40=30 000(万元);商誉=30 000-27 000=3 000(万元)。借:固定资产 4 500,股本 1 500,盈余公积 6 000,未分配利润 15 000,商誉 3 000;贷:股本 750,资本公积 29 250。

(2)法律上母公司实现盈亏的调整。借:未分配利润——年初 450,管理费用 450;贷:固定资产——累计折旧 900。

(3)法律上母公司对法律上子公司长期股权投资的调整。借:股本 1 620,资本公积 30 780;贷:长期股权投资 32 400。

(4)法律上子公司向法律上母公司分配股利的调整(仅调本年)。借:投资收益 900;贷:对所有者的分配 900。

(5)少数股东权益的处理。借:股本 90,盈余公积 1 710,未分配利润 4 200;贷:少数股东权益 6 000。

(6)少数股东损益的处理。购买后累计实现净损益变动期初数=(3 000-2 000)×10%=100(万元)。借:未分配利润——年初 100;贷:少数股东权益 100。借:少数股东损益 200;贷:对所有者的分配 100,少数股东权益 100。

(7)其他综合权益的处理。借:资本公积——年初 100、——本年 50;贷:少数股东权益 150。

少数股东权益调整后列示金额为 6 350 万元,为 B 公司账面净资产的 10%,值得关注的是,反向购买后 A 公司累计未分配利润 300 万元也纳入企业合并中,这是反向并购中 B 公司实质无持有股份不会造成收益重复的特点所形成。

主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2010