浅谈合并报表中权益性项目的抵销

重庆工学院　鲁君谊　李爱群

企业会计准则规定，非同一控制下的合并报表抵销时要先对子公司的资产、负债按投资日的公允价值进行调整，在对其进行调整时可能涉及对损益的调整，这必然影响到子公司的净利润。因此，抵销分录中对子公司的盈余公积有两种处理方法：①盈余公积考虑损益调整的影响；②盈余公积不考虑损益调整的影响。企业会计准则及应用指南并没有明确规定应采用哪种方法，本文举例说明了两种方法的区别以及影响。

例：20×7 年 1 月 1 日 A 公司对 B 公司投资 2 300 万元，占 B 公司净资产的 70%，当日 B 公司的股本账面价值为 1 000 万元，资本公积为 1 900 万元，B 公司按 10%的比例提取盈余公积，当日 B 公司净资产的公允价值为 3 000 万元。导致公允价值与账面价值产生差额 100 万元的是一项管理用固定资产，该资产原账面价值 200 万元，公允价值为 300 万元，按直线法计提折旧，使用寿命为 10 年，期末无残值。20×7 年 B 公司实现净利润 310 万元，未进行利润分配；20×8 年 B 公司实现利润 330 万元，分配现金股利 100 万元，A、B 为非同一控制下的企业。

一、20×7 年权益性项目的抵销处理

1. 对子公司的资产、负债按投资日的公允价值进行调整（假设资产公允价值大于账面价值的差额计入资本公积）。借：固定资产 100 万元；贷：资本公积 100 万元。借：管理费用 10 万元；贷：固定资产——累计折旧 10 万元。

2. 对子公司的长期股权投资按权益法进行调整。由于 20×7 年 B 公司未进行利润分配，因此 A 公司在成本法下没有确认投资收益，应调整确认的投资收益也即应调增的长期股权投资为 210 万元[(310−10)×70%]。注意：因子公司的固定资产按公允价值进行调整，同时折旧的调整相应影响了损益，因此这里要考虑对损益调整的影响。借：长期股权投资 210 万元；贷：投资收益 210 万元。

3. 长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销。因为子公司的固定资产公允价值大于账面价值，从而对折旧的调整影响损益 10 万元，这必然影响到子公司净利润的总额。编制合并抵销分录时，子公司提取的盈余公积可以考虑这部分调整的影响，也可以不考虑这部分调整的影响。

方法一：盈余公积考虑损益调整影响。

子公司本年提取的盈余公积为 30 万元［(310−10)×10%］，年末未分配利润为 270 万元[(310−10)×(1−10%)]（没有进行利润分配），商誉为 200 万元（2 300−3 000×70%）。借：股本 1 000 万元，资本公积——年初 1 900 万元、——本年 100 万元，盈余公积——年初 0 万元、——本年 30 万元，未分配利润——年末 270 万元，商誉 200 万元；贷：长期股权投资 2 510 万元，少数股东权益 990 万元。

方法二：盈余公积不考虑损益调整影响。

子公司本年提取的盈余公积为 31 万元（310×10%），年末未分配利润为 269 万元（310−31−10）。借：股本 1 000 万元，资本公积——年初 1 900 万元、——本年 100 万元，盈余公积——年初 0 万元、——本年 31 万元，未分配利润——年末 269 万元，商誉 200 万元；贷：长期股权投资 2 510 万元，少数股东权益 990 万元。

4. 对子公司投资收益项目的抵销。由于以上盈余公积的处理有两种选择，这里同样也有两种处理方法。

方法一：盈余公积考虑损益调整影响。

借：投资收益 210 万元，少数股东损益 90 万元。未分配利润——年初 0 万元；贷：提取盈余公积 30 万元，对所有者（或股东）的分配 0 万元，未分配利润——年末 270 万元。

方法二：盈余公积不考虑损益调整影响。

借：投资收益210 万元，少数股东损益 90 万元，未分配利润——年初 0 万元；贷：提取盈余公积 31 万元，对所有者（或股东）的分配 0 万元，未分配利润——年末 269 万元。

二、20×8 年连续编制合并报表时的抵销处理

1. 对子公司的资产、负债按投资日的公允价值进行调整。借：固定资产 100 万元；贷：资本公积 100 万元。借：未分配利润——年初 10 万元；贷：固定资产——累计折旧 10 万元。借：管理费用 10 万元；贷：固定资产——累计折旧 10 万元。

2. 对子公司的长期股权投资按权益法进行调整，由于子公司本年分配了股利 100 万元，因此在成本法下已经确认了 70 万元（100×70%）的投资收益，权益法下应该确认 224 万元［(330−10)×70%］，差额 154 万元应予调整，调整后的长期股权投资的账面价值为 2 664 万元。借：长期股权投资 364 万元；贷：未分配利润——年初 189 万元，盈余公积 21 万元，投资收益 154 万元。

3. 长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销，同 20×7 年一样，也有两种处理方法。需要注意的是，如果上年盈余公积没有考虑损益调整影响则本年也不应考虑，反之则应该考虑。

方法一：盈余公积考虑损益调整影响。

本年子公司的盈余公积为 32 万元［(330−10)×10%］，年末未分配利润为 458 万元［270+(330−10)×(1−10%)−100］。

“带薪休假”会计处理之我见

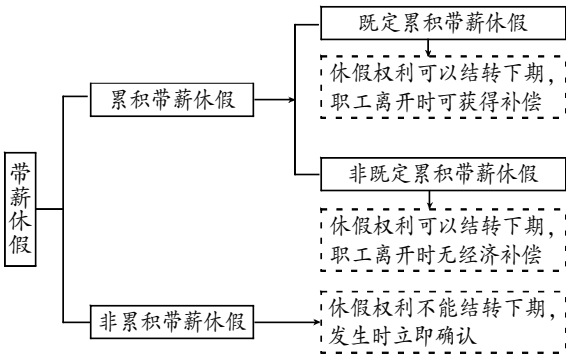
济南　姜彤彤

2007年12月7日，国务院举行的第198次常务会议通过了《职工带薪年休假条例》，其中明确指出：单位应当保证职工享受年休假，职工在年休假期间享受与正常工作期间相同的工资收入；单位确因工作需要不能安排职工年休假的，经职工本人同意，可以不安排职工休年休假；对职工应休未休的年休假天数，单位应支付相应的工资报酬。那么“带薪休假”的含义如何?在会计上如何确认?无法安排休假而给予职工的补偿如何处理?这一系列的问题都是会计实务工作者所关心的，本文拟对此做粗浅的讨论。

一、带薪休假的分类

职工可能因为多种原因带薪休假，比如年休假、生病、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。一般来说，职工会因为在工作期间的劳动付出而获得相应的带薪休假权，企业对于职工已经取得的未来带薪休假权利应作为一项预计债务加以确认。例如，根据《职工带薪年休假条例》，张三在工作的第一年没有任何带薪休假权，但在第二年年初他就可获得五天的带薪休假权，那么这五天的休假就可看做是他第一年的工作带来的。企业为张三等职工支付的预计带薪休假福利在其工作的第一年年末就应该作为应计债务入账。

职工取得的带薪休假权利按其是否可以结转下年可以分为累积带薪休假和非累积带薪休假。累积带薪休假指当年的带薪休假权如果没有用完，就可以累积结转到以后的年度，从而增加职工在后续年度的带薪休假权利。累积带薪休假又可以分为既定累积带薪休假和非既定累积带薪休假。非累积带薪休假的休假权不能结转下期，如果当期权利没有行使，就直接予以取消。带薪休假的基本分类情况见下图：



二、既定累积带薪休假及其会计处理

如果职工离开企业时对未行使的累积带薪休假权利可以获得现金补偿，则为既定累积带薪休假。这种权利在职工离开企业时，企业必须对职工所有累积未行使的权利给予经济上的补偿。所以企业在确认应计负债时，应当包含职工全部累积未使用权利的总和。按照权责发生制和配比原则，企业应当在职工提供了劳务取得带薪休假权利时就确认为一项负债，记入“应付职工薪酬——累积带薪休假”科目。同时，根据“谁受益，谁承担”的原则计入资产成本或当期损益。

例1：南方公司从2006年1月1日开始实行累积带薪休假制度。该制度规定，企业的每名职工每年有权利享受6个工作日的带薪休假，休假权利可以向后结转2个日历年度。在第3年年末，企业必须为职工尚未使用的带薪休假权利支付现金补偿，每日补偿的金额为日平均工资的3倍。假定该企业职

借：股本1 000万元，资本公积——年初2 000万元、——本年0万元，盈余公积——年初30万元、——本年32万元，未分配利润——年末458万元，商誉200万元；贷：长期股权投资2 664万元，少数股东权益1 056万元。

方法二：盈余公积不考虑损益调整影响。

本年子公司盈余公积为33万元(330×10%)，年末未分配利润为456万元(269+330−33−10−100)。借：股本1 000万元，资本公积——年初2 000万元、——本年0万元，盈余公积——年初31万元、——本年33万元，未分配利润——年末456万元，商誉200万元；贷：长期股权投资2 664万元，少数股东权益1 056万元。

4. 对子公司投资收益项目的抵销。

方法一：盈余公积考虑损益调整影响。

借：投资收益224万元，少数股东损益96万元，未分配利润——年初270万元；贷：提取盈余公积32万元，对所有者(或股东)的分配100万元，未分配利润——年末458万元。

方法二：盈余公积不考虑损益调整影响。

借：投资收益224万元，少数股东损益96万元，未分配利润——年初269万元；贷：提取盈余公积33万元，对所有者(或股东)的分配100万元，未分配利润——年末456万元。

通过以上的例子可以看出，不管选择哪种方法，抵销分录中子公司盈余公积和未分配利润的总和是一样的，两种做法均是可行的，如果选择不考虑损益调整对盈余公积的影响，其实是把损益调整的影响全部反映在年末未分配利润里。需要强调的是，应该保持一贯性，即如果首次编制合并报表时考虑了，则连续编制时也应该考虑，反之亦然。○