

×31%)，应确认的上述乙公司投资利得379.5万元(550×69%)。即，乙公司所获得的甲、丙公司在丁公司投资中的公允价值份额为1 069.5万元[(1 550+1 900)×31%]，与乙公司为此项投资所付出的资产账面价值(成本)690万元(1 000×69%)之间的差额379.5万元，为在合并财务报表中应当确认的投资利得，并作如下抵销分录：

借：营业外收入 1 705 000
贷：长期股权投资——丁公司 1 705 000

乙公司在以其个别财务报表作为连续编制合并财务报表基础时，以及按照内部交易未实现损益在确认投资收益并且在个别和合并财务报表中分别处理的方法，比照上述甲公司的会计处理。

例2：假定甲公司投出固定资产的公允价值为2 000万元，乙公司和丙公司另支付给甲公司现金62万元，其他资料如例1。甲公司的会计处理如下：

因甲公司投出的固定资产的公允价值为2 000万元，乙、丙公司各投资1 550万元并支付62万元现金。丁公司的注册资本为5 000万元，产生溢价100万元。甲公司获得丁公司所有者权益份额为1 938万元(5 100×38%)，小于投出固定资产公允价值62万元，获得62万元的额外现金补偿。即，甲公司投入合营企业非货币性资产所取得的对价，不仅包括合营中的权益(对合营企业的投资)，还包括货币性资产，这部分货币性资产是与收到的非合营中权益的对价相关的利得，并不依赖合营企业未来现金流量而实现，其盈利过程已经完成，因此，可以在当期损益中确认。

(1) 甲公司在个别财务报表中的处理

① 确认投资成本

借：长期股权投资——丁公司(成本) 19 380 000
银行存款 620 000
贷：固定资产清理 20 000 000

② 确认固定资产清理产生的利得

借：固定资产清理 12 000 000
累计折旧 4 000 000
贷：固定资产 16 000 000
借：固定资产清理 8 000 000
贷：营业外收入 8 000 000

(2) 甲公司在合并财务报表中的处理

甲公司在合并财务报表中，对于上述投资所产生的利得，仅能够确认归属于乙、丙公司的利得部分。由于在此项交易中，甲公司收取62万元现金，上述利得中包含62万元收取的现金实现的利得为24.8万元(62÷2 000×800)，需要抵销归属于甲公司的利得部分294.576万元[(800-24.8)×38%]，应确认的上述甲公司投资利得480.624万元[(800-24.8)×62%]。即，甲公司在交易中获得的乙、丙公司在合营中投入资产公允价值的份额为1 201.56万元[(1 550+1 550+62)×38%]，与甲公司为此项投资所付出的成本720.936万元(1 200×96.9%×62%)之间的差额480.624万元，为在合并财务报表中应当确认的投资利得，并作如下抵销分录：

借：营业外收入 2 945 760
贷：长期股权投资——丁公司 2 945 760

(作者单位：财政部会计司)

责任编辑 武献杰

● 简讯

全国第二届人力资源会计理论与方法研讨会在京召开

为纪念中国会计改革开放30年，推动人力资源会计理论与实践的发展，不久前，由首都经济贸易大学会计学院主办、首都经济贸易大学会计研究所承办的“全国第二届人力资源会计理论与方法研讨会”在北京召开。来自会计学术界以及实务界20多个单位的60余位代表参加了会议。大会共收集到论文30余篇，部分专家学者就研究取得的成果与大家进行了交流。

人力资源会计的研究成果对于经济活动实践的理论意义和实际意义重大。我国从20世纪80年代开始引入人力资源会计思想。1999年举办“全国第一届人力资源会计理论与方法研讨会”，第一届研讨会内容重在讨论人力资源会计的概念探讨、理论的引入和探讨。第二届研讨会的内容重在应用上，发生了从理论到实践的转变，充分说明了人力资源会计的研究从第一届到第二届这十年间取得了很大的进步。

(本刊记者)