

浅议合并会计报表中 合并盈余公积抵销的会计处理

杨鹰彪

在编制合并会计报表中,对母公司和子公司内部发生的经济业务需要进行抵销处理,但由于需要抵销的业务较多,而对于合并盈余公积的抵销业务,无论是在理论上还是在实际的操作中仍有其独特之处。因此,本文拟就此内容及其会计处理等问题作一些粗浅探讨。

一、合并盈余公积抵销业务的处理步骤和依据

在编制合并会计报表中,对合并盈余公积抵销业务的处理与其它的合并抵销业务处理是分两个步骤进行的,其具体的处理步骤和依据是:

首先,对纳入合并范围的子公司中作为所有者权益内容的盈余公积是作为母公司对子公司权益性资本投资的一部分来看待,先进行全部抵销处理。在编制合并会计报表时,先将子公司的盈余公积等所有者权益项目与母公司的权益性资本予以抵销。其依据是,母公司对子公司进行权益性资本投资时,表现为长期投资

的增加;而子公司在接受这一投资时,表现为资本的增加,子公司在运用这些资本时,会产生盈余公积等。但从企业集团的整体来看,母公司对子公司的权益性资本投资实际上相当于母公司将资金拨付下属核算单位使用,合并不会由此引起整个企业集团的资产、负债和所有者权益的增减变动。因此,作为子公司的盈余公积等所表现的是子公司所有者权益,而作为母公司却是看作对子公司进行的权益性资本投资。在编制合并会计报表时,要将其作为企业集团的内部经济业务,进行合并抵销处理。

其次,调整计提子公司的盈余公积。上一步骤已先将其与母公司的权益性资本进行了合并抵销处理,但是,根据我国现行《公司法》中的规定,盈余公积(包括法定公积和公益金)都是由单个企业按照其当年实现的净利润计提的。这样,对于由母公司和子公司所构成的企业集团来说,母公司和子公司则是分别按自身的净利润计提盈余公积。而由于子公司的净利润,在全资

有关成本、费用和损失后的余额,应当作为企业当期应纳税所得额,并依照税法规定的税率计算缴纳企业所得税,但可以不作为计算减免税优惠期的获利年度。

笔者认为,根据以上税收规定,企业计算出筹建期间的应纳税所得额应计入开办费。

例8,甲企业1995年度为筹建期间,所得税税率经主管涉外税务机关核准为33%,发生的非生产性经营收入与成本、费用和损失根据例1至例7有关数据列表如下:

项目	收入	成本、费用和损失	备注
(1)产品出售	56 000	60 000	例3
(2)结余工程物资出售	12 000	12 500	例4
(3)原材料出售	2 200 000	2 000 000	例5

(4)固定资产出售	22 000	例7
(5)固定资产报废	16 000	例7
合计	2 268 000	2 110 500

据此,甲企业筹建期间应纳税所得额 = 收入 - 成本、费用和损失 = 2 268 000 - 2 110 500 = 157 500 元

甲企业筹建期间应纳税所得额 = 157 500 × 33% = 51 975 元,应作会计分录:

借:开办费 51 975

贷:应交税金——应交所得税 51 975

以上五个方面是外商投资工业企业在筹建期间的会计核算,与生产经营期间有较大差别,应该正确区分两个不同期间的会计核算,并加以妥善处理。

责任编辑 许太谊

子公司的情况下对应的是母公司对子公司的投资收益,母公司在当期提取盈余公积的计提基数中包括了对子公司的投资收益数额。这样从整个企业集团来说,子公司的当期净利润在母公司和子公司都分别作为其计提盈余公积的基数而计提了两次盈余公积。因此,在编制合并会计报表的合并盈余公积业务时,对子公司提取的盈余公积数也应当在合并会计报表中予以反映,来调整合并盈余公积数额,即对上一步合并抵销数重新调整计提子公司的盈余公积。

对子公司提取的盈余公积在编制合并会计报表时如何调整重新计提呢?要区分子公司的盈余公积是以前年度提取的还是本期提取的。同时,对子公司还要区别全资子公司和非全资子公司进行不同的处理。对全资子公司,子公司提取的盈余公积全部视为母公司提取的盈余公积看待,即按上述步骤抵销的子公司盈余公积数重新再全数计提子公司的盈余公积;而对非全资子公司,由于子公司提取的全部盈余公积中包含了少数股东的份额,因此只能对子公司计提全部盈余公积中属于母公司权益的数额,并以此数额来调整合并会计报表的盈余公积数。

二、合并盈余公积抵销业务的会计处理

前已述及在编制合并会计报表时,对合并盈余公积抵销业务的处理是分两步骤进行的,为了更好地说明其具体的会计处理,举简例如下:

1. 将子公司的盈余公积等所有者权益项目与母公司的权益性长期投资进行内部抵销处理。

例:某公司对全资子公司权益性资本投资为30 000元,子公司所有者权益项目中“实收资本”为20 000元,“资本公积”为3 000元,“盈余公积”为5 000元,“未分配利润”为2 000元。编制抵销会计分录如下:

借:实收资本 20 000
资本公积 3 000
盈余公积 5 000
未分配利润 2 000
贷:长期投资 30 000

在将子公司的所有者权益与母公司对子公司的权益性资本投资进行抵销处理的具体合并业务中,还要考虑母公司对子公司权益性资本投资数与子公司所有者权益总额是否一致,在不一致时,其差额作为“合并价差”处理;另外,还要考虑合并的范围,对非全资子公司的合并时,对子公司所有者权益中不属于母公司的份额,要作为“少数股东权益”处理。但是无论在何种情况下,对子公司盈余公积的合并抵销处理时,都先要全部地予以抵销处理。

2. 调整合并盈余公积的数额。

由于子公司的盈余公积在上一步骤合并中已全数抵销了,但根据我国现行《公司法》的规定,母公司和子公司都可以作为单独的法人计提盈余公积。因此,第二步骤要调整子公司的盈余公积数,但在调整处理中要区别全资子公司和非全资子公司。对全资子公司要全数计提;对非全资子公司要按母公司所享有的权益比例计提。另外,对子公司盈余公积的计提,也要看是本期计提的还是以前计提的,并作不同处理。对本期计提的要计入“提取盈余公积”,对以前计提的要作为“期初未分配利润”处理。

例:某公司拥有某一子公司80%的权益性资本,该子公司个别资产负债表中的“盈余公积”项目的数额为5 000元,其中本期计提数为1 000元,期初盈余公积为4 000元。对此,在编制合并会计报表时,对子公司计提的盈余公积进行调整的会计分录如下:

借:提取盈余公积 800(1 000×80%)
期初未分配利润 3 200(4 000×80%)
贷:盈余公积 4 000

三、几点认识

笔者认为,要充分理解和全面掌握合并会计报表中的合并盈余公积这一独特的抵销业务,必须认识到以下几点:

1. 要认识到合并盈余公积抵销业务的特殊性。其他的合并抵销业务只是以整个企业集团为整体来抵销母公司和子公司内部的经济业务,它们的抵销方法多是简单的相减,从数量上表现就是减少;而合并盈余公积抵销业务的抵销方法却是先抵销后调整(增加),从数量上看并不表现为减少。尽管对非全资子公司调整后的盈余公积数会是减少一些的,但它减少的只是少数股东权益所掌握的数额。因此,合并盈余公积抵销业务的这种处理方法是具有一定的特殊性。

2. 要认识到合并盈余公积抵销业务的复杂性。采取了分两步骤的处理方法,即先将子公司的盈余公积作为子公司所有者权益与母公司的权益性资本进行抵销,而后依据我国现行法律的规定再进行调整重新计提。这种分两步骤的处理方法,相对于其他合并抵销业务是具有一定的复杂性。

3. 调整合并盈余公积的处理依据是我国现行《公司法》的规定,由于这种规定的地域性的特征,决定了在我国编制合并会计报表,对合并盈余公积抵销业务的处理具有中国的特色。

责任编辑 许太谊