

浅析合并范围变化后合并利润表的编制

河北保定天威保变电气股份公司 刘冰乙

按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的要求,企业对子公司的长期股权投资在日常核算及母公司个别财务报表中采用成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整,同时在合并工作底稿中编制调整分录予以调整、抵销。但是在合并财务报表编制过程中,不少人认为母公司在成本法基础上编制的个别报表可不按照权益法进行调整,即在成本法基础上直接编制抵销分录进行合并,结果与按权益法调整、抵销后的数据一致。在合并报表范围未发生变化的情况下,该方法大大简化了合并财务报表的编制过程,但是当子公司发生增减变动导致合并范围发生变化时,在成本法基础上直接编制合并利润表,会使合并数据产生偏差。本文结合实例,对合并范围发生变化后合并利润表的编制问题进行简要分析。

资料一:2007年1月1日,A公司出资88万元购买B公司80%的表决权资本,购买日B公司所有者权益为110万元。A公司能够控制B公司的生产经营和财务决策,除此之外A公司没有其他投资事项。2007年12月1日,C公司出资66万元从A公司处购买B公司60%的表决权资本。假定不考虑所得税因素。

资料二:A公司12月利润表(简表)见表1,B公司11月利润表(简表)见表2,单位均为万元。

表1 A公司利润表

项目	
营业收入	1 000
减:营业成本	880
管理费用	20
利润总额	100
所得税	
净利润	100

表2 B公司利润表

项目	
营业收入	100
减:营业成本	75
管理费用	5
利润总额	20
所得税	
净利润	20

根据以上资料,A公司2007年12月1日出售B公司60%的表决权资本,不再控制B公司的生产经营和财务决策,因此12月份采用权益法核算投资收益。根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,母公司在报告期内处置子公司,应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表,因此A公司应将B公司1~11月利润表纳入合并利润表范围。下面笔者分别按成本法和权益法编制A公司2007年度合并利润表。

一、在成本法基础上直接编制合并利润表

基本思路:将A公司成本法基础上的利润表与B公司的

利润表加总,不确认也不抵销对B公司的投资收益,合并利润表中“归属于母公司的净利润”项目的金额为A公司成本法基础上的净利润与按权益法确认的B公司投资收益之和。合并过程列示如表3:

A公司合并利润表

表3 2007年度 单位:万元

项目	A公司 (1~12月)	B公司 (1~11月)	抵销分录		合并数
			借方	贷方	
营业收入	1 000	100			1 100
减:营业成本	880	75			955
管理费用	20	5			25
投资收益	0				0
利润总额	100	20			120
所得税					0
净利润	100	20			120
其中:归属于母公司的净利润					116
少数股东损益					4

A公司以88万元购买B公司80%的表决权资本,当日B公司所有者权益为110万元。A公司以66万元出售B公司60%的表决权资本,在采用成本法核算的情况下,A公司未发生股权转让损益,因此投资收益为零。归属于母公司的净利润=100+20×80%=116(万元),少数股东损益=20×20%=4(万元)。

二、按权益法调整后编制合并利润表

按权益法调整A公司个别利润表后编制合并利润表,合并过程列示如表4:

A公司合并利润表

表4 2007年度 单位:万元

项目	A公司 (1~12月)	A公司按权 益法调整	B公司 (1~11月)	抵销分录		合并数
				借方	贷方	
营业收入	1 000	1 000	100			1 100
减:营业成本	880	880	75			955
管理费用	20	20	5			25
投资收益	0	4		16		-12
利润总额	100	104	20	-16		108
所得税						0
净利润	100	104	20	-16		108
其中:归属于母公司的净利润						104
少数股东损益						4

A公司出售B公司60%的表决权资本,仅持有20%的表

