

# 取消利润分配表的原因、影响及对策

江苏淮安市城市资产经营有限公司 戴志刚 张霞

财政部 2006 年 2 月发布的新会计准则取消了利润分配表和合并利润分配表。传统的利润分配表,不论是作为独立的财务报表,还是作为利润表的附表,都起着沟通利润表与资产负债表的桥梁作用,即利润分配表一端连接利润表的净利润项目,另一端则连接资产负债表的未分配利润项目。利润分配表作为一张独立的财务报表,在我国已存在了几十年,为什么新会计准则要取消利润分配表?本文拟就此问题作以下探讨。

## 一、取消利润分配表的主要原因

1. 利润分配的时差性使财务报表出现问题。利润分配表作为年度财务报表,应反映企业对报告年度实现的净利润进行分配的情况,但这一点在新会计准则下很难办到。原因是按照实际情况和相关会计准则的规定,不论是企业董事会(或类似权力机构,下同)制订的年度利润分配方案,还是经股东大会(或类似权力机构,下同)审议批准的年度利润分配方案,只要其形成在资产负债表日至财务报告批准报出日之间,在会计上均属于资产负债表日后事项。上述利润分配方案不论是列入报告年度的利润分配表,还是列入报告年度下一年的利润分配表,都会表现出一些矛盾。

(1)将利润分配方案列入报告年度的利润分配表。《企业会计制度》规定:企业董事会提请股东大会批准的年度利润分配方案(不含股票股利),在股东大会召开前应当列入报告年度的利润分配表。根据这一规定,被投资单位编制年报时,

1 800 000 元,库存现金 2 100 000 元。

(2)将合并成本分配给商誉和被购买方可辨认净资产的公允价值。依照企业合并准则第十三、十四条规定,被购买方可辨认净资产公允价值是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。购买方在购买日应对合并成本进行分配,合并成本大于被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉,合并成本小于被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额计入当期损益。会计分录为:借:库存现金 200 000 元,应收账款 560 000 元,库存商品 1 000 000 元,固定资产 3 800 000 元,无形资产 200 000 元,商誉 1 100 000 元;贷:应付账款 780 000 元,应付债券 180 000 元,长期股权投资——昌盛公司 5 900 000 元。

2. 合并成本小于被购买方昌盛公司的可辨认净资产公允价值。假定华清公司支付现金 400 000 元,并以发行的 100 000 股普通股换取昌盛公司的净资产,华清公司普通股每股账面

根据利润分配方案应分配的现金股利(或利润,下同),应当从所有者权益(未分配利润)转入负债(应付股利);而采用权益法核算长期股权投资(或合并报表时采用权益法进行调整,下同)时,投资企业按应享有的被投资单位实现的净利润的份额调增长期股权投资和投资收益。由于被投资单位尚未宣告发放现金股利,被投资单位已转入负债的那部分利润仍包含在投资企业长期股权投资账面价值中,待到下年度被投资单位宣告发放现金股利时才能从长期股权投资账面价值中转出。

这样,在报告年度的财务报表中,即使不存在其他影响因素,权益法下投资企业的长期股权投资账面价值与其享有被投资单位所有者权益的份额也不相等,违背了权益法核算的初衷。

如果投资企业与被投资单位属母子公司关系,由上述原因造成的负面影响则更大。按照新会计准则的规定,母公司对子公司的长期股权投资应采用成本法核算,合并报表时再按权益法进行调整。基于与以上同样的原因,在抵销母公司对子公司的长期股权投资与其享有子公司所有者权益份额时,如果不存在其他因素影响,合并报表时抵销分录的借方发生额(子公司所有者权益各项目)就一定会小于其贷方发生额(母公司对子公司的长期股权投资和少数股东权益)。

(2)将利润分配方案列入报告年度下一年的利润分配表。《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》规定:资产

价值为 20 元,每股市价为 40 元。华清公司以现金支付发行股票所发生的手续费、佣金 200 000 元,合并过程中发生审计费用 200 000 元、法律服务费 100 000 元。

在这种情况下,依照企业合并准则第十一条规定,合并成本为 4 700 000 元,低于被购买方可辨认净资产公允价值。经复核后,发现可辨认资产和负债的公允价值均是可靠的,依照企业合并准则第十三、十四条规定,将差额直接计入当期损益。①计量和记录合并成本。借:长期股权投资——昌盛公司 4 700 000 元;贷:股本——普通股 2 000 000 元,资本公积——股本溢价 1 800 000 元,库存现金 900 000 元。②对负商誉进行复核,将合并成本分配给可辨认净资产的公允价值。借:库存现金 200 000 元,应收账款 560 000 元,库存商品 1 000 000 元,固定资产 3 800 000 元,无形资产 200 000 元;贷:应付账款 780 000 元,应付债券 180 000 元,长期股权投资——昌盛公司 4 700 000 元,投资收益 100 000 元。○

负债表日至财务报告批准报出日之间利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润,作为资产负债表日后非调整事项,不确认为资产负债表日的负债,但应当在附注中单独披露。这一规定说明:①该分配事项只在财务报表附注中披露,不在报告年度财务报表中确认和计量;②会计处理与报表列报都属于报告年度下一年的事项。在这样的情况下,将导致利润分配表反映的是对上年度实现的净利润进行分配的情况,这与利润分配表的编报宗旨相违背。

因此,新会计准则干脆不设利润分配表,这样就可以自然消除以往利润分配表编报中的若干矛盾。

2. 借鉴国际会计准则的规定取消利润分配表。1997年修订的《国际会计准则第1号——财务报表的列报》规定:①一套完整的财务报表包括下列组成部分:资产负债表,损益表,所有者权益变动表,现金流量表,会计政策和说明性注释;②需要提供的会计信息包括资产、负债、权益、收益和费用、现金流量。该准则要求列报的报表种类和会计信息,都不包含利润分配表和关于利润分配的情况。财政部颁布的新企业会计准则,旨在使我国的会计政策体系特别是上市公司的会计政策与国际会计准则接轨。这样,新会计准则仿效国际会计准则的规定,不再要求企业编制利润分配表,也就顺理成章了。

3. 利润分配表的部分内容已在所有者权益变动表中得到体现。利润分配过程从总体上讲,属于企业所有者权益变动的一个方面。《企业会计制度》所规定的所有者权益增减变动表已对利润分配情况作了一定的但不很系统的列报,新会计准则规定的所有者权益变动表对利润分配情况的列报要稍微系统一点。

新的所有者权益变动表单设了“利润分配”项目,包括“对所有者(或股东)的分配”和“提取盈余公积”等项目。与原利润分配表比较,所有者权益变动表尽管列示了一部分利润分配方面的信息,但两者仍有本质的区别:①利润分配表列示的是在报告年度确定的、分配对象总体上为报告年度净利润的有关事项;而所有者权益变动表列示的是报告年度确定的、分配对象总体上为报告年度上一年净利润的有关事项。②所有者权益变动表列示的会计信息远不如利润分配表详尽、系统。尽管如此,在所有者权益变动表中列示部分利润分配方面的信息可能仍是取消利润分配表一个原因。

## 二、取消利润分配表对合并财务报表抵销处理的影响

现行合并财务报表的抵销分录模式,设定了以下前提:①将列入合并范围的资产负债表、利润表和利润分配表放在一张合并工作底稿上,编制一套抵销分录,同时对列入合并范围的几种报表进行抵销合并。②所有抵销分录中涉及“未分配利润”项目的发生额,都计算在合并利润分配表的“未分配利润”项目,并凭此结出该项目的合并数而合并资产负债表“未分配利润”项目的合并数照抄填列。在以上两个前提基础上设计的抵销分录模式,一方面,一个抵销分录往往既涉及资产负债表、利润表的项目,又涉及利润分配表的项目;另一方面,赋予

了合并利润分配表在合并财务报表中以特殊地位,因为按照这一模式,如果离开了合并利润分配表,合并资产负债表、合并利润表将无法编制。

新会计准则取消了合并利润分配表,原有一套抵销分录模式自然作废,而且新会计准则及其应用指南都没有规定合并财务报表的抵销分录模式,这就给执行新会计准则的企业编制合并财务报表出了一个难题。

## 三、利润分配表取消后财务报表的调整

本文讨论的财务报表调整是广义的,既包括采用追溯调整法、追溯重述法对财务报表年初数、上年数所进行的调整更正,还包括合并报表时对企业集团内部交易所进行的抵销调整,即将抵销分录纳入广义的调整分录范畴。

针对传统报表调整的基本思路,笔者提出相应的新思路——“多稿分列、各表单独调整”,即对于每种需要调整的财务报表:①各自设置一张调整工作底稿;②单独编制一套调表分录;③每种报表的调整分录(或抵销分录)的借、贷项均不涉及其他报表的项目。同时,在调整(或抵销)资产负债表或合并资产负债表、利润表或合并利润表时,适当用好“未分配利润”、“净利润”这些特殊项目。在此基础上,设计出一套相对准确且适用于各表单独调整的调表分录。

1. 编制资产负债表或合并资产负债表调整、抵销分录。凡涉及损益或利润分配(含“年初未分配利润”,下同)的,统一记入“未分配利润”项目:①调整、抵销导致利润(包括报告年度和报告年度以前期间的利润,下同)增加时,借记有关资产、负债和所有者权益项目(不含“未分配利润”项目,下同),贷记“未分配利润”项目;调整、抵销导致利润减少时,作相反分录。②调增利润导致所得税增加时,借记“未分配利润”项目,贷记“递延所得税负债”或“应交税费”项目;调减利润导致所得税减少时,借记“递延所得税资产”或“应交税费”项目,贷记“未分配利润”项目。③因调增净利润而补提法定盈余公积时,借记“未分配利润”项目,贷记“盈余公积”项目;因调减净利润而冲回已提法定盈余公积时,作相反分录。④调整、抵销分录不涉及损益项目的,其借方和贷方均为资产、负债和所有者权益项目。⑤调整或抵销分录只涉及损益项目的,不作资产负债表或合并资产负债表的调整、抵销分录。

2. 编制利润表或合并利润表调整、抵销分录。凡涉及资产、负债、所有者权益和利润分配项目且涉及报告年度损益的,统一记入“净利润”项目:①调整、抵销导致报告年度(或报告年度“上年数”,下同)利润增加的,借记“净利润”项目,贷记有关损益项目;导致报告年度利润减少的,作相反分录。②因调增利润而调增报告年度所得税费用的,借记“所得税”项目,贷记“净利润”项目;因调减利润而调减报告年度所得税费用的,作相反分录。③调增或调减净利润而相应调整法定盈余公积、调整或抵销报告年度以前期间的利润,以及调整、抵销其他不涉及报告年度损益的其他事项,均不编制利润表或合并利润表调整、抵销分录。

结算“净利润”项目的“调整后金额”或“合并数”时,该项目的借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少。○