



合并会计报表中盈余公积列示之我见

江苏扬州恒通企业(集团)有限公司 赵庆标

在《合并会计报表暂行规定》中,对盈余公积的处理未遵循母子公司组成的企业集团为一个会计主体(一体性原则)的规定。因为子公司的留存收益已提取了盈余公积,而合并会计报表中对子公司留存收益属母公司拥有的部分又重复计提了盈余公积,这样既不合理,也会让报表使用者产生误解。为了说明问题,假设A集团公司(母公司)成立于2001年,同年设立全资子公司B公司。现分不同情况,特举例说明。

1. 母公司亏损(含投资收益,即合并后仍亏损),子公司盈利。A公司成立于2001年,同年全资成立B公司;当年A公司亏损20万元,B公司实现税后利润60万元。B公司除按税后利润的15%提取盈余公积外,未作其他分配。

(1)按现有规定,A、B公司的资产负债表、利润表及利润分配表和合并会计报表相关项目如下(单位:万元):

项目	A公司	B公司	合并数
盈余公积	0.00	9.00	9.00
未分配利润	-20.00	51.00	-29.00
留存收益合计	-20.00	60.00	-20.00

(2)按笔者的理解,A、B公司的资产负债表、利润表及利润分配表和合并会计报表相关项目如下(单位:万元):

项目	A公司	B公司	合并数
盈余公积	0.00	9.00	0.00
未分配利润	-20.00	51.00	-20.00
留存收益合计	-20.00	60.00	-20.00

通过以上比较可以看出,按现有合并会计报表关于盈余公积的规定,虚提了合并资产负债表的盈余公积,加大了报表的亏损(未分配利润),但并未改变留存收益的数额。

2. 母公司净利润为零(含投资收益,即合并后净利润为零),子公司盈利。A公司成立于2001年,同年全资成立B公司;当年A公司经营亏损60万元,B公司实现税后利润60万元。B公司除按税后利润的15%提取盈余公积外,未作其他分配。

(1)按现有规定,A、B公司的资产负债表、利润表及利润分配表和合并会计报表相关项目如下(单位:万元):

项目	A公司	B公司	合并数
盈余公积	0.00	9.00	9.00
未分配利润	0.00	51.00	-9.00
留存收益合计	0.00	60.00	0.00

(2)按笔者的理解,A、B公司的资产负债表、利润表及利

润分配表和合并会计报表相关项目如下(单位:万元):

项目	A公司	B公司	合并数
盈余公积	0.00	9.00	0.00
未分配利润	0.00	51.00	0.00
留存收益合计	0.00	60.00	0.00

通过以上比较可以看出,按现有合并会计报表关于盈余公积的规定,虚提了合并资产负债表的盈余公积,使利润为零的企业集团出现报表亏损,但并未改变留存收益的数额。

3. 母公司经营亏损,合并后盈利(含投资收益),子公司盈利。A公司成立于2001年,同年全资成立B公司;当年A公司经营亏损50万元,B公司实现税后利润60万元,B公司除按税后利润的15%提取盈余公积外,未作其他分配。

(1)按现有规定,A、B公司的资产负债表、利润表及利润分配表和合并会计报表相关项目如下(单位:万元):

项目	A公司	B公司	合并数
盈余公积	1.50	9.00	10.50
未分配利润	8.50	51.00	-0.50
留存收益合计	10.00	60.00	10.00

(2)按笔者的理解,A、B公司的资产负债表、利润表及利润分配表和合并报表相关项目如下(单位:万元):

项目	A公司	B公司	合并数
盈余公积	1.50	9.00	1.50
未分配利润	8.50	51.00	8.50
留存收益合计	10.00	60.00	10.00

通过以上比较可以看出,按现有合并会计报表关于盈余公积的规定,当企业集团的净利润小于其在子公司拥有的盈余公积时,虚提合并资产负债表的盈余公积,会使本来盈利的企业集团出现报表亏损,但并未改变留存收益的数额。可见,其存在以下不足:①未能遵循一体性原则。②虽未改变留存收益的总额,但改变了其结构。③报表使用者难以理解集团企业的经营状况、财务状况,甚至产生误解。

现行《合并会计报表暂行规定》在对盈余公积相关处理进行解释时,引用了《公司法》关于个别企业提取盈余公积的规定,但《公司法》并未对合并会计报表的盈余公积处理做出限制性规定。因此,笔者认为此引用不当,合并会计报表时对盈余公积的处理应遵循一体性原则。为全面起见,还可将集团内所有参加报表合并企业盈余公积情况列附表说明。☐