

浅谈合并会计报表中少数股东本期收益的处理

□ 王朝建

在纳入合并会计报表范围的子公司为非全资子公司的情况下,编制合并报表时要将母公司对子公司长期股权投资的数额和子公司股东权益中属于母公司的份额相抵销,子公司股东权益中不属于母公司的份额,则作为少数股东权益处理;同时还要根据少数股东占子公司的股权比例确认少数股东本期收益,在合并利润表中单独列示,作为反映子公司当期实现的净利润中不属于母公司拥有的份额。

在母子公司之间发生内部购销业务的情况下,还要区分内部购入的商品当期全部实现销售和未全部实现销售两种情况进行处理:(1)内部购入的商品当期实现销售的部分抵销内部销售收入和内部销售成本;(2)内部购入的商品当期未实现销售的部分,按照该种商品的销售毛利率计算的内部利润抵销内部销售收入和内部销售成本以及存货。

一、少数股东的本期收益对合并会计报表的影响

在纳入合并会计报表范围的子公司为非全资子公司的情况下,对于内部购入的商品当期未实现销售的部分,由于抵销了当期未实现销售商品的内部利润,使合并利润表内的净利润相应减少。

但同时反映在合并会计报表中的少数股东的本期收益并没有由于抵销了当期未实现销售商品的内部利润而减少,当抵销期未实现销售商品的内部利润数额较大时,由于子公司少数股东的本期收益并未因此而变化,故对合并利润表中的净利润影响极大。

由于合并会计报表反映的是整个企业集团内的经营成果、财务状况、现金流量及其变化情况,这里面既包含了控股股东的权益和经营情况,同时也包含了少数股东相应的权益和收益,如果对内部购入的商品当期未实现销售的内部利润进行抵销,使合并利润表内的净利润相应减少这部分只调整了属控股股东的当期收益,而对少数股东本期收益不作调整,这样,合并会计报表显然不能真实、全面地反映母公司和子公司所形成的企业集团的经营成果、财务状况及其变化情况和少数股东在这一特定的企业集团内应拥有的收益情况。

二、合并会计报表内少数股东本期收益应相应调整

笔者认为在合并利润表时,对于内部购入的商品当期未实现销售的内部利润部分,应根据抵销当期未实现销售商品的内部利润金额,同时按控股股东和少数股东各自拥有的股权比例确定其拥有的报告期内的内部利润,现举一实例说明:

A公司持有B公司40%股权,为B公司最大股东,拥有实际控制权,按照权益法核算并合并B公司会计报表;2002年1月1日由A、B公司以及其他股东共同发起设立C公司,A公司持有C公司40%股权,B公司持有C公司35%股权,A公司为C公司最大股东,拥有实际控制权,按照权益法核算并合并C公司会计报表,从2002年1月1日起A、B公司的产品由C公司包销;2002年6月30日报告期末,A公司利润表(未合并)反映实现净利润3 000万元,B公司利润表反映实现净利润2 500万元,C公司利润表反映实现净利润500万元,同时在报告期末C公司包销的A公司的产品尚有3 000万元、B公司的产品尚有3 500万元未能实现销售,两公司产品的销售毛利率均为20%,按照《合并会计报表暂行规定》,A公司在合并会计报表时,内部购入的商品当期未实现销售的部分,应按照该种商品的销售毛利率计算的内部利润抵销内部销售收入和内部销售成本以及存货,由此A公司合并会计报表需抵销A公司未实现销售产品的内部利润600万元($3\ 000 \times 20\%$);抵销B公司未实现销售的产品内部利润700万元($3\ 500 \times 20\%$),两项共使A公司的合并会计报表净利润减少1 300万元,这时合并会计报表显示的少数股东本期收益为1 800万元($2\ 500 \times 60\% + 500 \times 60\%$)。

按此抵销方法,应属B公司少数股东承担的C公司未能实现销售的内部利润420万元($3\ 500 \times 20\% \times 60\%$)未能得到真实反映,虚增了合并会计报表内少数股东的本期收益。

经过对控股股东和少数股东本期收益的调整,A公司的合并会计报表少数股东本期收益应为1 380万元($1\ 800 - 420$),合并会计报表净利润减少数应为880万元($1\ 300 - 420$)。使合并会计报表真实、全面地反映母、子公司所形成的企业集团的经营成果、财务状况及其变化情况和少数股东在这一特定的企业集团内所拥有的权益和收益情况,同时便于会计报表使用者阅读和分析。

(作者单位:四川泸天化股份有限公司财务部)

责任编辑 王教育