



合并损益表应考虑控股时间

杨序谨

国际会计在购买法下合并损益表,首先要考虑控股的时间,子公司损益表中被合并的内容只是被控股以后的损益项目,而被控股以前的损益项目不能作为合并的内容。然而,在我国的合并损益表的会计处理中,忽略了国际会计中这一重要的会计处理惯例。

例如:A公司于1997年4月1日购买了B公司75%的股票,A公司和B公司1997年的损益表如下:

	A公司 (万元)	B公司 (万元)
销售收入	4 000	2 400
减:销售成本	1 600	800
销售毛利	2 400	1 600
减:经营费用	150	80
管理费用	350	200
经营利润	1 900	1 320
减:所得税	700	400
税后利润	1 200	920
减:股利分红	400	240
留存利润	800	680

我们假定A公司和B公司的利润在该年中是平均增长的,而且两个公司之间没有贸易业务。在此情况下,按国际惯例合并两个公司的损益表如下:

销售收入	(4 000+2 400×9/12)	5 800
减:销售成本	(1 600+800×9/12)	2 200
销售毛利	(2 400+1 600×9/12)	3 600
减:经营费用	(150+80×9/12)	210
管理费用	(350+200×9/12)	500
经营利润	(1 900+1 320×9/12)	2 890
减:所得税	(700+400×9/12)	1 000

税后利润	(1 200+920×9/12)	1 890
减:少数股东权益	(920×9/12×25%)	172.5
减:股利分红		400
留存利润		1 317.5

然而,若按我国目前合并报表的方法,合并结果如下:

销售收入	(4 000+2 400)	6 400
减:销售成本	(1 600+800)	2 400
销售毛利	(2 400+1 600)	4 000
减:经营费用	(150+80)	230
管理费用	(350+200)	550
经营利润	(1 900+1 320)	3 220
减:所得税	(700+400)	1 100
税后利润	(1 200+920)	2 120
减:少数股东权益	(920×25%)	230
减:股利分红		400
留存利润		1 490

上述两种方法的结果,其差额为1 490-1 317.5=172.5万元。这个差额正是没有考虑时间因素引起的,即 $(920-920 \times 9/12) - (920 \times 25\% - 920 \times 9/12 \times 25\%) = 172.5$ (万元)。(920-920×9/12)是子公司未考虑时间因素的总利润与考虑了时间因素的总利润之差,(920×25%-920×9/12×25%)是子公司未考虑时间因素的少数股东权益与考虑了时间因素的少数股东权益之差,两者之差即为合并报表的总差别。

在国际会计实务中,若用联营法合并财务报表,是可以不考虑控股时间的,并且也不存在控股和被控股的关系。如果说我国合并损益表不考虑时间问题,正是和国际会计实务中的联营法相吻合的话,那么就不应该存在母公司和子公司的关系。然而,在我国合并报表的理论中,既强调存在母公司和子公司的关系,又不考虑控股的时间问题,这一点既没体现合并报表的实际情况,也是不符合国际会计惯例。对此,笔者认为在制定合并报表会计准则时应予考虑。

责任编辑 许太谊

建筑施工企业应加强对二级核算单位的财务审计监督

丁帮鉴 申承谊

最近,我们在审计时发现一些建筑施工企业忽视对二级核算单位的财务审计监督,致使财务管理