

# 合并财务报表准则与原法规制度的比较分析

邓亦文(教授) 邹新颖

(湖南涉外经济学院 长沙 410205)

**【摘要】** 本文将现行合并财务报表准则与原法规制度进行比较分析,旨在揭示两者之间的实质性差异,突出合并财务报表准则的优越性,为广大财会人员开展实务工作提供借鉴。

**【关键词】** 合并财务报表 合并范围 超额亏损

合并财务报表准则体现了会计国际化趋同的特点,实现了我国编制合并财务报表的历史性突破。本文将现行合并财务报表准则与原法规制度如《合并会计报表暂行规定》、《关于合并会计报表合并范围请示的复函》以及《企业会计制度》等从以下方面进行比较分析,揭示其间的差异,以供参考。

## 一、依据的合并理论

编制合并财务报表依据的理论主要有三种,即母公司理论、实体理论和所有权理论。

原法规制度主要采用了母公司理论,站在母公司股东的角度来看待母公司与其子公司之间的控股关系。该理论强调的是母公司股东的利益,它认为编制合并财务报表的目的主要是为母公司股东和债权人服务,从而忽视了少数股东的利益。在运用该理论时,通常将少数股东权益在合并资产负债表视为普通负债单独列示,将子公司少数股东所享有的净收益看做一项费用,少数股东权益按历史成本计价,合并商誉属于母公司,与子公司少数股东权益无关。

合并财务报表准则依据的合并理论发生了改变,它以“控制观”为依据,侧重于实体理论。根据实体理论,母子公司之间的关系是控制与被控制的关系,编制合并财务报表的目的是为企业集团的全体股东和债权人服务。在运用实体理论时,通常将少数股东权益视为企业集团股东权益的一部分,在合并资产负债表中以“少数股东权益”项目单独列示,并按公允价值计量;合并净收益属于企业集团全体股东的收益,应将少数股东在合并净收益中享有的份额作为净利润的一部分,在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目单独列示;合并过程中产生的商誉由全体股东享有。在具体采用实体理论时,我国的合并财务报表准则作了些修订,即准则采取了务实的谨慎性会计处理方式,合并商誉的确认仅限于母公司购买价格高于其获得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额部分。

合并财务报表准则所依据的实体理论有其明显的优越性。其一,它以控制观的宽广视野看待企业集团整体,与控制的经济实质相吻合,与合并主体(企业集团)存在一致的逻辑概念关系,承认了企业并购过程中母公司通过产权控制而产

生财务杠杆效应的客观事实。其二,它对多数股东和少数股东权益均采用公允价值计量,而不是采用双重计量标准,能较好地满足企业集团内部管理人员对会计报表的需要,满足整个企业集团生产经营管理的需要。其三,它对合并商誉的确认由于采取了务实的谨慎性会计处理方式,比较合理和符合实际。同时,对确认的合并商誉不摊销,而是在期末进行减值测试,方法更科学、更合理。其四,它要求将企业集团内公司间交易产生的未实现损益全部予以抵销,而不是按母公司的持股比例抵销,有利于抑制企业利用集团内的关联方交易操纵利润的现象。其五,它实现了与国际会计准则的趋同,有利于增强会计信息的国际可比性。

## 二、界定合并范围的标准

正确界定合并范围是编制合并财务报表的前提,而要界定合并范围,就必须首先明确界定合并范围的标准,这样才能有效提高合并财务报表的可靠性和相关性。

原法规制度主要以股权比例(股权比例达到50%以上)为标准来界定合并财务报表的合并范围。同时,又规定了多种允许不纳入合并范围的例外情况,如已关停并转的子公司、按照破产程序已宣告被清理整顿的子公司、已宣告破产的子公司、准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司、非持续经营的所有者权益为负的子公司。

合并财务报表准则则以控制为标准来界定合并财务报表的合并范围,强调实质重于形式,综合考虑所有相关事实和因素进行判断,如投资者的持股情况、投资者之间的相互关系、公司治理结构、潜在表决权等,规定母公司应当将其控制的所有子公司均纳入合并财务报表的合并范围。母公司不能控制的被投资单位,则不纳入合并财务报表的合并范围。此外,合并财务报表准则还对报告期内子公司的增加、处置事项等作出了具体规定。

由此可见,合并财务报表准则所强调的控制是实质意义上的控制,而不仅仅是法律形式(股权比例)上的控制,界定合并范围的标准严格而明朗化。准则确立的控制标准对于实务中承包、委托及租赁经营企业的合并,也提供了基本标准。准则合并范围的扩大,使得编制的合并财务报表较之原法规制

度编制的合并财务报表提供的企业集团整体的财务状况、经营成果及现金流量的信息更加全面、完整、真实,有助于投资者做出正确决策。

### 三、编制合并财务报表的基础

原投资准则规定,母公司对子公司的长期股权投资应采用权益法进行核算,母公司长期股权投资的账面价值已在母公司的账簿和个别财务报表中反映。而且原法规制度规定,合并财务报表应当以母公司的个别财务报表及以子公司账面价值为基础的个别财务报表作为编制基础。现行长期股权投资准则规定,母公司对子公司的长期股权投资应采用成本法核算,相关信息在母公司的账簿体系和个别财务报表中予以反映。同时,现行合并财务报表准则规定,母公司个别财务报表中“对子公司的长期股权投资”应按权益法进行调整,且这项调整是在合并财务报表工作底稿中完成的,只调表而不调账。而对于非同一控制下母公司控股合并取得的子公司,还需将子公司按账面价值计量的个别财务报表再按取得投资时的公允价值进行调整。可见,合并财务报表准则规定的合并财务报表的编制基础,实质上不再是简单的母子公司的个别财务报表,而是经过调整后的母子公司的个别财务报表。

现行准则采取了与国际会计准则相一致的做法,母公司对子公司的长期股权投资采用成本法编制的个别财务报表能够提供更为可靠、相关的信息。同时,在编制合并财务报表时,按权益法调整母公司的个别财务报表,不仅可以全面反映母公司控制实质的投资权益的变化,而且还便于母子公司相关项目之间的抵销会计处理,提供的合并财务报表提高了有效信息的含量,有助于报表使用者进行分析决策。

### 四、处理超额亏损的方法

原法规制度与现行合并财务报表准则在处理子公司超额亏损问题上的差别主要表现在未确认投资损失的列示和超额亏损的分担两个方面。原法规制度规定,资不抵债的子公司发生的亏损,在长期股权投资采用权益法核算时,母公司应按持股比例计算应承担的份额,并冲减长期股权投资的账面价值。母公司确认的亏损分担额,一般以长期股权投资的账面价值减记至零为限。其未确认的子公司的亏损分担额,在编制合并财务报表时可以在合并资产负债表的“未分配利润”项目上增设“减:未确认的投资损失”项目,同时在利润表的“少数股东损益”项目下增设“加:未确认的投资损失”项目,借记“资产负债表未确认投资损失”科目,贷记“利润表未确认投资损失”科目。这一规定引起了学术界和实务界的质疑,因为未确认投资损失是母公司的潜在损失,不应贷记合并利润,否则会导致合并利润虚增。同时,原法规制度规定,在合并财务报表上不确认少数股东应承担的超额亏损,因为当时依据的合并财务报表理论主要是母公司理论。然而,合并财务报表准则根据控制的要求,规定子公司当期发生的超额亏损应在母公司和少数股东之间进行分配,分配给少数股东的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额,其余应分情况进行处理:公司章程或协议规定少数股东有义务承担并且少数股东有能力予以弥补的,少数股东权益也应当承担

相应份额的亏损;公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的,该超额亏损应当由母公司承担,在“未分配利润”项目列示。但是,该子公司以后期间实现的利润,在弥补由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前,应当全部归属于母公司的所有者权益。执行合并财务报表准则后,母公司对于纳入合并范围子公司的未确认投资损失,在合并资产负债表中应当冲减未分配利润,不再单独作为“未确认的投资损失”项目列报,只调整合并资产负债表,而不再调整合并利润表,借记“归属于母公司权益——未分配利润”科目,贷记“子公司权益——未分配利润”科目。这样调整是因为子公司发生超额亏损,所有者权益是借方余额,故应贷记转出,且由于母公司应分担超额亏损,故应当减少归属于母公司的权益。

可见,合并财务报表准则更加注重实质重于形式的会计信息质量要求,编制合并财务报表时全额确认了子公司的超额亏损,能更真实地反映企业集团控制的经济资源的情况和经营业绩。

### 五、组成合并财务报表的内容方面

原法规制度规定,合并财务报表包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表及合并利润分配表四个组成部分。而合并财务报表准则规定,合并财务报表至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表、附注五个组成部分,它们分别从不同的方面反映企业集团的经营情况,构成一个完整的合并财务报表体系。合并财务报表准则增加合并所有者权益变动表,目的是反映企业集团所有者权益增减变动的结果及原因,揭示企业集团的综合收益——经营者对全体股东资本增值的贡献以及利润分配等情况。同时,合并所有者权益变动表还起到替代合并利润分配表、连接合并利润表与合并资产负债表的作用。此外,合并财务报表准则还对合并现金流量表的编制进行了规范,及时有效地填补了我国现行会计实务中的理论空白。

总之,现行合并财务报表准则较之原法规制度在以上几个重要方面有了实质性的变化,也突出了许多明显的优势。随着我国产权市场的不断发育完善,通过产权市场进行的企业并购活动也会越来越多,因此编制和对外提供合并财务报表就显得更加重要。但是,企业改革的实际情况是复杂多变的,新情况、新问题层出不穷,这就要求我们广大财会工作者在实践中不断丰富、完善合并财务报表准则,以适应我国企业不断改革的实际情况,进一步提高会计信息质量。

**【注】** 本文系湖南省哲学社会科学规划基金办公室2008年度立项资助的项目“若干重要新旧企业会计准则差异的比较研究”(项目编号:08YBA090)的阶段性研究成果。

#### 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007
2. 陈敏.新会计准则变化点及案例说明——基本准则与财务列报相关准则.北京:中国财政经济出版社,2008
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006