合并财务报表编制有关问题探讨

重庆工学院　刘 杰　乾惠敏

【摘要】本文结合我国目前的经济状况,分析了《企业会计准则第33号——合并财务报表》对合并商誉、子公司超额亏损和盈余公积抵销处理所存在的问题,并提出了相应的解决措施。

【关键词】合并财务报表　合并商誉　超额亏损　盈余公积　抵销

合并财务报表是以母公司和其控制的子公司组成的企业集团为会计主体，以母公司和子公司单独编制的个别财务报表为基础,编制的综合反映企业集团整体财务状况、经营成果及现金流量情况的财务报表。《企业会计准则第33号——合并财务报表》(简称“合并财务报表准则”)有与国际会计准则趋同的趋势。但就合并财务报表准则本身而言,从我国目前的经济发展状况来看，对于发达国家在其特定发展阶段和经济基础上制定出来的国际会计准则，我国显然不能盲目地追求与之趋同。本文结合实务工作中有关合并财务报表编制的一些问题予以探讨。

一、合并商誉的确定及其减值测试问题

合并商誉是企业合并成本大于合并取得被购买方各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额。合并财务报表准则及相关准则关于合并商誉的确定及其减值测试存在如下问题:

1. 合并商誉的数额未必准确。我国目前资本市场仍不健全,在换股合并下购并企业换出股票的价值难以确定,被购并企业净资产的公允价值也并不准确。从企业的购并动因来看,购并企业有可能因其他目的(如协同效应、多元化经营等)而愿意支付超过被购并企业公允价值这一差额。

2. 只对外购商誉进行减值测试不合理。由于商誉不能产生独立的现金流，因此无法将外购商誉与自创商誉创造的利益分开。减值测试中不可避免地要确认一部分自创商誉,而自创商誉又不应予以确认,这就形成了一个无法解决的矛盾。

3. 商誉减值测试为盈余管理提供了空间。对商誉进行减值测试时,应该结合相关的资产组或者资产组组合来确定,而其公允价值很难从整个企业的市价中直接得到，只能根据价值模型来估计,企业就有可能通过调整商誉来操纵利润。

鉴于上述问题,笔者建议采取以下措施:首先,建立统一

---

7. 使用者访问授权。根据内部使用者与外部使用者的设置权限,通过确认访问者的身份(不同访问者事先赋予不同的权限),限制访问者访问企业内部数据库的程度。对内部使用者赋予权限较多,特别是管理层拥有几乎所有数据访问权限,而对外部使用者则相应地赋予权限较少，最后对标准会计信息汇总后可以对多数用户开放，这样就不会泄露企业的商业秘密。

四、新会计信息系统的特点

1. 解决了分类标准不明确问题。特别是资源分类引入了传统会计中的分类，在新系统中大部分资源名均可与传统资产负债表会计账户相同,但损益类科目没有了,均被转换成相关事件存储,因此资源存储项目比原REA模型更多些,这样存储、提取数据更方便,又不影响其数据应用中立的问题。大部分资产与负债类科目变成了分类的依据，使得其存储时更方便,容易从数据库中得到传统会计报表,或者说能更好地兼容传统会计,这样生成的数据结果对信息使用者要求不高,不用了解整个数据库结构就能获取特定数据。由于资源容易转换为传统会计统一格式的数据,在不同企业之间进行比较时,也更容易实现。

2. 同样具有原REA模型的优势，存储多种财务与非财务数据。

3. 与传统信息系统及ERP等管理软件相比,其数据模型建立是独立于应用需求的。当前ERP系统中的数据仍然不是应用中立的数据，即ERP软件的建立是基于用户需求分析的,这往往是在软件开发过程的某一时点分析得来的,往往确定后就固定不变。由于REA模型系统要求其数据模型独立于应用需求，因此新系统不仅能方便地满足明确的信息需求(如财务核算报告功能),也能支持未知的需求。

总之,新会计信息系统并没有违背事项会计理论与REA理论的要求,符合REA会计的关键特征,支持关键事项,存储事项的详细历史记录仍以基本事项记录为核心，以资源与代理人为辅,所有的资源最后能返回到相关的事项层次,这符合Sorter关于事项会计的操作原则。

主要参考文献

1. 韦沛文.信息化与会计模式革命.北京:中国财政经济出版社,2003

2. 宋献中,谭小平.关于事项会计的探讨.当代财经,2003;10

3. 刘萍,袁细寿.会计信息系统的REA建模方法及其应用.中国会计电算化,2004;5

的企业商誉概念。不论商誉来源如何,均采取相同方法给予确认和计量,构建统一的会计理论。企业商誉不再区分自创商誉和合并商誉,按照统一的企业商誉来进行会计处理。其次,改革现行的商誉计量方法。以商誉的本质(即企业的超额盈利能力)为基础,重新确定新的计量方法,这样才能更好地反映商誉的价值,为报表使用者提供及时准确的决策依据。最后,对商誉减值测试设定必要限定。由于商誉不能独立于其他资产产生现金流量,其减值测试必须结合相关的资产组或资产组组合,要求企业在合并日就应当将合并产生的商誉分摊至相关的资产组。对商誉进行减值测试时,可依据如下公式确定商誉减值损失金额:S=(W-A)-C。其中:S 表示商誉的减值损失金额;W 表示整个测试单元的公允价值;A 表示整个测试单元的账面价值;C 表示测试单元的可辨认资产的减值损失合计金额。当资产组发生减值时,减值损失先抵减资产组或组合中的商誉的账面价值;商誉减值测试技术应该由企业和评估机构根据经济实质加以确定,同时由社会审计和投资分析师监督和评价。

二、子公司超额亏损问题

合并财务报表准则规定,当控股子公司超额亏损较大时,在没有证据表明少数股东有义务、有意向并且有能力弥补超额亏损时,母公司应全部承担子公司超额亏损部分。这样处理符合会计上的稳健性原则,可避免夸大公司各期的利润指标,但是这种处理方法存在如下问题:

1. 不符合《公司法》的规定。《公司法》规定股东以出资额为限承担有限责任,因此母公司对子公司只承担有限责任,合并财务报表上当然也不需要体现子公司的超额亏损。

2. 使合并净利润与母公司净利润之间产生差异。由于有义务的少数股东承担的超额亏损也在合并净利润中反映,会使合并净利润与母公司净利润之间产生一部分差异,这一部分差异是由超额亏损子公司的股东承担其超额亏损所致。

3. 与《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》(简称"长期股权投资准则")的规定相冲突。根据长期股权投资准则的规定,母公司在编制合并财务报表时对子公司的长期股权投资采用权益法进行调整时,对子公司亏损的承担额原则上只以投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,而对子公司出现的超额亏损不予以调整。

鉴于上述问题,母公司在核算长期股权投资时,应该参照谨慎性原则和实质重于形式原则确认子公司的超额亏损。为了不违反《公司法》及长期股权投资准则的规定,建议增设"投资子公司超额亏损"科目,单独核算母公司应全部承担子公司超额亏损的投资损失,合并财务报表中该超额亏损的子公司相应的少数股东权益为零,少数股东损益仅以少数股东按章程规定的责任部分为限确认。当然,以后年度子公司盈利,也相应先由母公司弥补确认的超额亏损,这样处理能够避免公司通过关联交易转移自身亏损,防止公司操纵利润,从而全面和真实地反映企业的经营状况。对不具有持续经营能力的超额亏损公司不能予以合并,以防止利用合并财务报表达到操纵利润的目的,同时也要明确母公司应承担的责任。

同时,在合并财务报表中应充分披露超额亏损子公司的相关情况:首先,应该披露超额亏损子公司纳入合并财务报表的理由以及合并范围的根据,包括对超额亏损子公司亏损原因的分析、对集团经营战略的重要性以及对其具备持续经营能力判断的具体依据;其次,应该披露母公司对超额亏损子公司是否提供了债务担保或其他形式的财务承诺,以分析判断母公司承担相应经济责任的大小;最后,无论超额亏损子公司是否纳入合并范围,对其与集团之间的关联交易都应充分披露,从而使信息的披露更为充分、准确。

三、盈余公积抵销问题

合并财务报表的抵销分录中,母公司对子公司权益性资本投资与子公司股东权益相抵以后还必须将已抵销的子公司盈余公积予以冲回。这种做法符合我国《公司法》的规定,即盈余公积按单个企业的净利润计提。但是如果将已抵销的盈余公积予以冲回,就会过低地反映母公司可供分配的利润,造成盈余公积在合并财务报表中重复出现,即在合并财务报表中盈余公积抵销得不彻底;如果把子公司报告期及以前时期所提取的盈余公积进行抵销,则必然增加合并财务报表中集团公司的期末未分配利润,造成合并财务报表中所提供的未分配利润与各成员企业实际可供分配的未分配利润不符。这样盈余公积的抵销问题就转化为是提供较准确的盈余公积信息,还是提供较准确的未分配利润信息,孰轻孰重?

笔者认为不应该将已抵销的子公司盈余公积予以冲回。根据《企业会计准则——基本准则》中企业会计应当为企业提供决策有用信息的规定,编制合并财务报表的目的是综合反映集团公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润情况,而不是将各个成员企业的个别会计报表进行汇总,通过编制合并财务报表的特有技术,抵销其内部交易项目,计算出集团公司的收入、费用等,并最终确定集团公司的净利润。这样,编制合并财务报表应该以集团公司为主体进行,那么其盈余公积的提取也应该以集团公司合并财务报表中体现的净利润为基础,而不应该考虑各个成员企业的个别会计报表中业已提取的盈余公积数额。如果假定仅存在投资关系而无其他内部交易,那么子公司的净利润应该等于母公司的净利润。原母公司提取的盈余公积则正好等于集团公司应该提取的盈余公积。也正因此,在编制合并财务报表中无须再专门为子公司实现的利润提取盈余公积,也无必要将已经在编制合并财务报表中抵销的盈余公积重新冲回。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 乾惠敏,刘杰等.合并财务报表时子公司超额亏损的会计处理.财会月刊(会计),2007;9

3. 王建军.合并会计报表编制中盈余公积抵销问题.财会研究,2007;3