

# 论合并财务报表理论的定位

东北财经大学内部控制与风险研究中心 陈玉媛

**【摘要】** 本文从美国、英国、日本、法国、德国以及国际会计准则理事会关于合并财务报表实务的发展着手,运用比较的方法阐述了相关准则处理的变革,从而推导出我国对于合并财务报表的理论定位,最后指出新会计准则中关于合并财务报表理论定位的具体表现。

**【关键词】** 合并财务报表 理论定位 实体观 母公司理论

## 一、国际上关于合并财务报表理论的定位

1. 美国对于合并财务报表理论的定位。合并财务报表最早出现于美国,一般认为其产生的主要原因是企业合并导致的控股公司在美国发展得比较早。自从第一份合并会计报表问世以来,它逐渐在实务中发展成为一种模式。

美国会计程序委员会(CAP)第51号会计研究公报对合并理论的规定是以母公司理论为基础的,但是也采用了实体理论的不少做法,表现为:①将企业集团视为由母公司和子公司构成的有一个或多个分支机构的单一经济实体,合并财务报表主要是报告该实体的财务状况、经营成果和现金流量;②对于集团内交易,规定应全额抵销,摒弃母公司理论在逆销时按母公司持股比例抵销的做法。

2. 英国对于合并财务报表理论的定位。英国主要是按照母公司理论来处理合并业务。虽然英国合并理论是以母公司理论为主,但其也开始向实体理论转变,英国会计准则委员会(ASB)发布的《财务报告准则第2号——子公司会计》(FRS 2)就体现了这一点。

(1)FRS 2规定,合并财务报表的编制目的是提供包括母公司和子公司在内的整个经济实体的财务信息,以反映企业集团控制的资源、承担的债务及其利用这些资源所获得的经营成果,这与实体理论编制合并财务报表的目的相同。

(2)对于集团内交易,FRS 2规定应全额抵销。这是摒弃了母公司理论在逆销时按母公司持股比例抵销的做法,采用了实体理论的做法。

(3)FRS 2要求少数股权应以合并日的公允价值为基础确认,这也是采用了实体理论的做法。

3. 日本对于合并财务报表理论的定位。日本的合并惯例以实体理论为基础,其《合并财务报表准则》规定:股份取得日子公司的资本和盈余以及取得日后的子公司盈余,按持股比例划分属于母公司和少数股东的部分,属于少数股东的部分分别作为少数股东权益和少数股东收益处理。

4. 德国与法国对于合并财务报表理论的定位。德国的合并惯例主要是以实体理论为基础,对联营企业允许采用比例合并法。法国的合并惯例同时以母公司理论和所有权理论为

基础,要求必须将合资企业(拥有的股份小于10%)和联营企业(拥有的股份为10%~50%)分开,建议对合资企业采用比例合并法,但这一规定是不具有约束力的法规,所以在实务中做法差别很大。

5. 国际会计准则理事会(IASB)对于合并财务报表理论的定位。IASB于2003年12月发布了改进后的《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》(IAS 27)。另外,IASB于2004年3月发布了《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS 3),取代了原《国际会计准则第22号——企业合并》(IAS 22)。虽然改进后的IAS 27和IFRS 3仍然是以母公司理论为基础,但已经采用了部分实体理论,体现了从母公司理论向实体理论转变的趋势。

(1)改进后的IAS 27第6条规定:“合并财务报表,是指将集团视作单个企业呈报的财务报表。”这是实体理论的反映。因为实体理论的服务对象是所有股东,它能将股东和会计主体很好地分开,使合并财务报表能被视为单个企业呈报的财务报表。

(2)IASB认为少数股权不符合对负债的定义,而是代表了对子公司剩余权益的要求权,符合所有者权益的定义。因此,改进后的IAS 27要求少数股权应在合并财务报表中作为所有者权益项目单独列示,这也是采用了实体理论的做法。

(3)改进后IAS 27规定,集团内交易应全额抵销。这也是摒弃了母公司理论在逆销时按母公司持股比例抵销的做法,采用了实体理论的做法。

(4)IFRS 3第40条规定,被购方的少数股权应按少数股东在符合标准的被购方的可辨认资产、负债以及或有负债的公允价值净额中所占份额进行表述。这是采用了实体理论,避免了采用母公司理论的双重计价缺陷。

从上面的论述可见,目前从国际上对合并财务报表理论的选择趋势来看,曾经被广泛采用的母公司理论正逐渐与实体理论融合,实体理论正逐渐成为合并财务报表编制程序和方法的改革方向。

## 二、新会计准则对合并财务报表的理论定位

新会计准则发布之前,我国对合并财务报表的规范主要

是《合并财务报表暂行规定》(1995)(以下简称《暂行规定》),其实际上是将母公司理论和实体理论结合运用的。从其所规范的内容和方法上看,我国合并财务报表的理论定位并不十分清晰,既不是所有权理论,也非实体理论,更非纯粹的母公司理论。归纳起来可以总结如下:①从报表编制目的看,《暂行规定》采纳的显然是所有权理论和母公司理论,主张合并财务报表是为母公司股东而编制的;②从合并方法上看,《暂行规定》综合体现了实体理论和所有权理论的合并理念,对于控股子公司要求采用完全比例合并法,而对于共同控制子公司则要求采用比例合并法;③在计价基础方面,《暂行规定》认同所有权理论和母公司理论,即采用双重计价;④在少数股东权益性质的认定方面,《暂行规定》采纳了母公司理论回避矛盾的做法,将少数股东权益单独列示在负债与股东权益之间;⑤在抵销集团内部交易未实现损益方面,《暂行规定》则完全秉承了实体理论的做法,不论是顺流交易,还是逆流交易或平流交易,均100%予以抵销;⑥在收益确定方面,《暂行规定》强调反映母公司股东所享有的净收益,将少数股东损益视为一项费用,作为合并净利润的一个扣减项目,与母公司理论的合并理念如出一辙。

新会计准则关于合并理论的定位是侧重实体观念。《企业会计准则第33号——合并财务报表》是以“控制观”为依据,选择实体理论作为编制合并财务报表的理论基础。

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》,子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应作为“少数股东权益”在合并资产负债表的“所有者权益”项目下单独列示,而原来在母公司理论下则是列示在负债与所有者权益之间;子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额,应当在合并利润表中“净利润”项目下以“少数股东损益”项目列示,而不是作为费用项目在合并利润表中列示;集团中所有的内部交易产生的未实现利润无论顺销还是逆销均应全额抵销。这样做使得净利润反映的是整个企业集团的净利润,包括了少数股东损益。这些都是实体理论的典型做法。但新会计准则中,对子公司的同一资产项目依然是采用双重计价:属于母公司权益的部分用公允价值计价,而属于少数股东权益部分仍按历史成本计价,合并商誉与子公司少数股东权益无关。这又是母公司理论的做法。

值得注意的是:按照实体理论的观点,母公司所控制的是子公司的全部价值,因此子公司的少数股权应纳入合并财务报表,也应以公允价值反映,并可以为少数股东确认商誉。但是按照上述原理计算的商誉具有推定性质,缺乏可靠性。这种推定实质上假设子公司的少数股东也愿意与控股股东支付同样的价格来购买其相应的股权。但实际情况可能会与这一推定过程所隐含的假设严重背离,所以,按实体理论计算出的商誉,其合理性一直被会计学术界所质疑。因此,新会计准则采取了较为务实的谨慎的会计处理方式,把合并商誉仅限于母公司收买价格高于其获得的子公司可辨认净资产的份额的差额部分,不为少数股权确认商誉。在这个问题的处理上,新会计准则仍然采用了母公司理论的做法。

总体来看,《企业会计准则第33号——合并财务报表》所依据的理论是以实体理论为主,母公司理论为辅。

### 三、两种合并报表理论在新会计准则中的体现

#### 1. 母公司理论在新会计准则中的体现。

(1)合并范围的界定。提出合并财务报表的合并范围应当以控制为基础,在确定能否控制被投资单位时,应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素,并提出母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。

(2)合并财务报表时子公司的资产计价基础。从计价基础来看,新会计准则采用了双重计价基础,对于母公司所拥有的净资产,按母公司的持股比例确认公允价值;对于少数股东拥有的净资产,仍然以历史成本列示。

(3)对合并商誉的处理。在对正商誉进行处理时,根据实体理论,将合并成本大于合并时取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉,初始确认后的商誉按期进行减值测试,以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。在对负商誉进行处理时,合并方应当对取得的被合并方各项可辨认净资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核,经复核后合并成本仍小于合并时取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益。由此可见,我国对负商誉的处理比较特殊,即将其确认为当期收益,而不是递延到以后各期或减少非流动资产的价值,这正是为了防止企业通过对负商誉的后期确认来操纵利润。在我国盈余操纵现象比较严重的情况下,新会计准则对负商誉的处理具有一定的实用性。

(4)合并财务报表中对子公司资产、负债增值(减值)是按母公司持股比例而不是按实体理论下的全额来进行确认,体现了母公司理论对实体理论的修正,更容易被实务界所接受。

#### 2. 实体理论在新会计准则中的体现。

(1)未实现内部销售损益的抵销。新会计准则规定,母公司与子公司、子公司相互之间销售商品(或提供劳务,下同)或以其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。从实务操作来看,对未实现内部销售损益应按全额抵销,而不是按母公司持股比例来抵销。

(2)少数股东权益的列示。新会计准则规定,子公司所有者权益中不属于母公司的份额应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中“所有者权益”项目下以“少数股东权益”项目列示,而没有将其作为费用在负债与所有者权益之间列示。

(3)子公司当期净损益中少数股东权益份额的列示。新会计准则规定,子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额,应当在合并利润表中“净利润”项目下以“少数股东损益”项目列示。显然,这采用的是实体理论,而抛弃了过去母公司理论的折衷主义。

#### 主要参考文献

于小镭,薛祖云.新企业会计准则实务指南(上市公司类).北京:机械工业出版社,2007;1