

# 合并财务报表处理规定的主要变化

华龙证券有限责任公司 高敏 北京五联方圆会计师事务所 唐洪广

**【摘要】** 本文主要从合并财务报表的编报主体、合并范围的变化和合并程序三个方面,详细分析了《企业会计准则第33号——合并财务报表》与以《合并会计报表暂行规定》为主体的现行规范之间的差异。

**【关键词】** 合并财务报表 编报主体 合并范围 合并程序

为了规范企业编制合并财务报表,提高其信息质量,财政部于2006年2月15日正式颁布了《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“33号准则”),并要求所有的上市公司自2007年1月1日起执行。33号准则全面推行后,将彻底取代以财政部1995年2月9日发布的《合并会计报表暂行规定》(财会字[1995]11号文)为主体的合并财务报表规范(以下简称“现行规范”)。为此,笔者拟结合自己对33号准则的理解,对合并财务报表在编报主体、合并范围以及合并程序方面的主要变化进行比较分析。

## 一、合并财务报表编报主体及合并范围的变化

### 1.合并财务报表编报主体的变化。

(1)1992年11月颁发的《企业会计准则》虽然有要求编制合并财务报表的条款,但是从条款的具体内容看,没有明确确定合并财务报表的编报主体。只有财会字[1995]11号文才明确提出了需要编制合并财务报表的主体,即国家国有资产管理局授权试点的企业集团、股票上市企业以及需要编制合并财务报表的外资企业。《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)的通知》(财会[2003]10号)中进一步指出,在对外提供会计报表时,下列企业集团必须编制合并财务报表:①国有资产授权经营管理的企业;②股票上市的企业;③需要编制合并财务报表的外资企业;④需要对外提供合并财务报表的其他企业。除上述企业集团以外的是否编制合并财务报表由企业管理当局自行确定,如果企业管理当局因管理目的需要编制合并财务报表的,也可以编制合并财务报表。由此可见,现行准则将合并财务报表编报主体主要界定为国有资产授权经营管理的企业、股票上市的企业和需要编制合并财务报表的外资企业,而对于其他符合《合并会计报表暂行规定》的母公司是否需要编制合并财务报表,并未作强制性要求。

(2)相对于现行准则而言,33号准则明确要求母公司编制合并财务报表。笔者认为,33号准则的规定首先是取消了财会[2003]10号文中给予某些企业集团在是否编制合并财务报表上的选择权,将符合条件的企业集团编制合并财务报表变成一种强制性规定。其次是明确了在多层次控股条件下确定合并财务报表编报主体的原则,即只要拥有一个或一个以上的子公司,母公司在能够对子公司进行控制的情况下均

应编制合并财务报表,而不考虑该母公司本身是否为其上一级母公司的子公司。

2.合并财务报表范围的变化。现行准则规定的合并财务报表范围包括合并资产负债表、合并损益表、合并财务状况变动表和合并利润分配表四个部分。而33号准则规定,合并财务报表的种类不仅包括合并资产负债表、合并利润表,还包括合并现金流量表、合并所有者权益(或股东权益)变动表和附注三个部分,其中对合并现金流量表编制的规范及时、有效地填补了目前的理论空白。

### 二、合并财务报表合并程序的变化

尽管33号准则与现行准则在合并程序方面的要求大体相同,但也存在差异:

1.母公司个别会计报表中对子公司股权投资核算方面的差异。现行准则要求,母公司对子公司进行的权益性资本投资必须采用权益法进行核算,并以此编制个别会计报表,为编制合并会计报表提供基础数据。

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,母公司对子公司的股权投资应该采用成本法在其个别会计报表中进行计量。因此,按照33号准则编制合并财务报表时,应该将母公司个别会计报表反映的对子公司的长期股权投资由成本法调整为权益法,然后再进行相关的合并抵销处理。

2.在外币财务报表折算方面的差异。33号准则没有直接规定外币财务报表的折算,但是根据《企业会计准则第19号——外币折算》的相关规定,不难看出新旧准则在外币财务报表折算方面存在以下差异:

(1)新准则明确了企业对于处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表的折算原则。首先,对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述,对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述,其次,按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时,应当停止重述,按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。现行准则没有对此做出要求。

(2)现行准则没有明确外币财务报表折算产生的外币报表折算差额的最终处理方法,但《企业会计准则第19号——外币折算》规定,企业在处置境外经营时,应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务

报表折算差额,自所有者权益项目转入处置当期损益;部分处置境外经营的,应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额,转入处置当期损益。

### 3.合并范围变动对期初数和合并当期影响方面的差异。

(1)现行准则规定,除重大会计差错外,无论合并范围增大还是变小,均不应调整合并财务报表的期初数。当合并范围增大时,应该将增加的子公司自购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表,将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表;当合并范围变小时,应将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表,将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

(2)按照33号准则的规定,当合并范围增大时,如果是同一控制下企业合并增加子公司,在编制合并资产负债表时应调整合并资产负债表的期初数,同时将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表,将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。如果是非同一控制下企业合并增加子公司,在编制合并资产负债表时不应当调整合并资产负债表的期初数,同时应将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表,将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。在合并范围变小时,33号准则不再区分是否为同一控制下的企业合并,不要求调整合并资产负债表的期初数,将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表,将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

### 4.少数股东权益和少数股东损益列示方面的差异。

(1)现行准则主要采用合并财务报表的母公司理论,认为合并后的股东权益应该只反映母公司自身的权益构成情况,而将纳入合并范围的子公司的少数股东享有的权益在合并资产负债表的负债和股东权益之间单独列示。在合并利润表中,母公司理论强调应该反映母公司股东投入的资本在当期实现的经营成果,因此将纳入合并范围的子公司的少数股东享有的本期损益作为一项费用在合并净利润之前予以扣除。

(2)33号准则采用合并财务报表的主体理论,认为合并后的股东权益不能只反映母公司自身的权益构成情况,应该将纳入合并范围的子公司的少数股东享有的权益在合并资产负债表的股东权益项目中列示。在合并利润表中,主体理论强调应该反映包含少数股东在内的全体股东投入的资本在当期实现的经营成果,因此纳入合并范围的子公司的少数股东享有的本期损益不再作为一项费用在合并净利润之前予以扣除,而是在合并净利润项目下反映。

5.母公司的长期股权投资与母公司在子公司股东权益中享有份额抵销方面的差异。

(1)按照《企业会计准则——投资》的规定,母公司在购买日取得投资的初始成本与母公司在子公司股东权益中享有份额之间的差额作为股权投资差额,或者按确定的期限摊销,或者计入资本公积。因此,股权投资差额包含了子公司可辨认资产、负债的账面价值与公允价值的差额和子公司可辨认资产、负债的公允价值与初始投资成本之间的差额两部分内容。与此相对应,现行准则没有要求合并过程中应该根据购买日子公司可辨认资产、负债的公允价值与账面价值的差额对子公司会计

报表进行调整,而是将子公司的资产、负债直接以其账面价值反映。对于母公司个别资产负债表中反映的股权投资差额,在合并资产负债表中则体现为合并价差;对于摊销的股权投资差额,在合并利润表中则体现为投资损益。如果母公司对股权投资差额逐期摊销,则合并价差也逐年变化。

(2)按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应确认为商誉,合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额计入当期损益。与此对应,在期末编制合并财务报表时,应按照购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的会计报表进行调整。子公司可辨认资产、负债的公允价值与母公司合并成本之间的差额在合并财务报表中以商誉反映或进入当期损益,但与股权投资差额的摊销导致合并价差的变化不同,按新准则编制的合并财务报表中商誉的减少是由于其发生了减值而非摊销。

### 6.合并超额亏损子公司方面的差异。

(1)《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》(财会函字[1999]10号文)确立了现行准则处理超额亏损子公司的基本原则,即子公司的超额亏损不确认为合并损失,但是应该确认为合并股东权益的减少。具体而言,在母公司将超额亏损子公司纳入合并财务报表时,在利润总额中将超额亏损子公司的全部亏损进行合并,但是由于《企业会计准则——投资》要求母公司按权益法核算时承担子公司的亏损只能以将长期股权投资的账面价值减记至零为限,因此应该将母公司承担的超额亏损在合并利润总额之后以“未确认投资损失”项目予以加回,从而在合并净利润中体现为母公司未承担超额亏损。但是,财会函字[1999]10号文没有明确母公司承担的超额亏损是否包括少数股东应该承担的超额亏损份额。

(2)按照33号准则的规定,当子公司存在超额亏损时,应该根据公司章程或协议是否规定少数股东有义务承担超额亏损和少数股东是否有能力承担超额亏损来确定处理方式。如果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,子公司的少数股东应该承担超额亏损;如果公司章程或协议未规定少数股东有义务承担或虽公司章程或协议规定少数股东有义务承担但少数股东无能力承担的,应该由母公司承担子公司的全部超额亏损。由此可见,33号准则在超额亏损子公司的处理方面,既要求按照主体理论将持续经营的超额亏损子公司在报告期的全部亏损反映在合并净利润中,又要求根据公司章程或协议规定以及子公司少数股东的能力将超额亏损在少数股东和母公司之间合理分摊。相比较而言,33号准则比现行准则更能限制母公司通过将亏损转移至超额亏损子公司的方式来操纵利润。

#### 主要参考文献

- ①财政部财会字[1995]11号文.合并会计报表暂行规定,1995
- ②财政部财会[2006]3号文.关于印发《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知,2006
- ③财政部财会函字[1999]10号文.关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函,1999