



合并财务报表准则之国际比较

复旦大学管理学院 凌青

财政部于2006年2月15日颁布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“新准则”)借鉴和参考了《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》(IAS27),两者存在很多相似之处:都偏向于以经济实体理论为合并财务报表的理论基础,都强调少数股权作为所有者的权利,都以实际控制权作为划分合并范围的标准,都要求考虑潜在表决权对控制的影响等。但是两者存在的差异也是显而易见的,本文从以下四个方面进行比较分析。

一、豁免编制合并财务报表

豁免编制合并财务报表是IAS27的一项重要内容,但新准则并不赞同。IAS27允许同时符合以下四个条件的母公司可以不提供合并财务报表:①母公司本身是全资子公司,或者是另一个主体部分拥有的子公司,并且母公司的其他所有者(包括没有表决权的所有者)已被告知,且不反对母公司在不列报合并财务报表;②母公司的债务或权益工具没有在公开市场上交易(国内或国外的证券市场,或者包括当地或区域性的柜台交易);③母公司没有在公开市场上发行任何种类工具的目的,没有向证券交易委员会或其他监管机构报送过或正在报送财务报表;④母公司的最终母公司或任一中间母公司按照国际财务报告准则编制可供公开使用的合并财务报表。

对于条件①,首先要保证的是豁免编制合并财务报表的母公司不是最终母公司,因为最终母公司担负了向社会公众

提供信息的重任,想要豁免编制合并财务报表是不现实的。同时强调要享受豁免权,必须告知全部所有者(包括没有表决权的所有者),并且没有收到反对意见。但问题是以怎样的方式告知全部的所有者,如何确定所有者都已经被告知,如何确认全部所有者都不反对。所谓“没有表决权的所有者”包括优先股持有者、管理层持股所有者等,这些所有者的共同点在于牺牲表决权换取了其他方面的权利,如优先股能够在较小的风险下获得比普通股更加稳定的收益,管理层持股则以其对公司经营管理的权力作为交换。

条件②、③可以结合起来看,都是限制母公司在公开市场上发行债务或权益工具。国际会计准则(IAS)限制要求豁免的母公司在公开市场上发行债务或权益工具,能够从数量和地域上将公司的投资者限制在一个较小的范围内,这种情况下投资者对公司比较了解,从而减少了信息不对称产生的成本。这样即使允许母公司不提供合并财务报表,也能够将消极影响降低到可以接受的程度。

条件④要求母公司的最终母公司或任一中间母公司提供符合要求的合并财务报表,使未能获得母公司合并财务报表的投资者可以从其他途径(上级母公司的合并财务报表)获得所需信息作为补偿。

新准则中没有涉及豁免条款,可见其要求所有母公司采取同样的合并财务报表政策。适当地给予融通,在保证社会公众获得信息的数量和质量的前提下,豁免编制合并财务报表

业发生的与其生产经营活动无直接关系的各项收入和各项支出。营业外收入包括固定资产盘盈、处置固定资产净收益、处置无形资产净收益和罚款净收入等。营业外支出包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、处置无形资产净损失、债务重组损失、计提的无形资产减值准备、计提的固定资产减值准备、计提的在建工程减值准备、罚款支出、捐赠支出、非常损失等。营业外收入和营业外支出应当分别核算,并在利润表中分项目反映。

总的来说,营业外收入、营业外支出与利得、损失在性质、数量以及财务列报上有以下区别:

1.从性质上看,利得与损失体现的是经济收益观,而营业外收入与营业外支出体现的是会计收益观。大多数情况下,会计收益表现为利润表中已实现的收入与为取得这些收入而发生的费用的差额,它强调的是收益计算的程序理性,关注的是会计数据的可靠性,是建立在一系列会计假设与原则之上的会计机制运行的结果。而经济收益强调的是收益计算

的结果理性,关注的是会计数据的相关性,认为收益是在资本保全情况下企业本期可分配的最大金额。利得与损失所依赖的资本保全通常指财务资本保全,即保持以名义货币所表示的资本额不变为基础进行计算。而营业外收入与营业外支出则是以一系列会计假设、原则与程序为基础反映企业一定期间非日常经营活动的交易或事项所形成的经济后果。

2.从数量上看,利得(或损失)表现为综合收益与收入(或费用)的差额。而营业外收入与营业外支出表现为利润总额与营业利润、投资收益与补贴收入的差额。利得(或损失)不仅包括计入利润表中的利润总额扣除非营业利润的部分,而且包括直接计入所有者权益变动表的部分经济利益的流动,如可供出售金融资产的再计量增值、国外经营的财务报表的外币折算差额等。所以,营业外收入、营业外支出包含于利得或损失之中。

3.从会计报表列示上看,利得(或损失)同时反映在利润表与所有者权益变动表中,而营业外收支反映在利润表中。○

也不失为一种好的选择。

事实上,目前我国存在大量的多层次结构的母子公司关系,只要制定合理的约束条件,让符合条件的一部分中间母公司豁免编制合并财务报表,其优势和社会效用将会很明显地发挥出来。

二、同一控制下企业合并形成母子公司关系的合并财务报表

有关同一控制是新准则根据我国实际特别规定的一部分内容。IAS没有涉及有关同一控制下企业合并的内容。

《企业会计准则第20号——企业合并》对同一控制下企业合并的定义为:参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。与同一控制下的企业合并相对的是非同一控制下的企业合并。

新准则第十七条、第二十二、第二十七条对同一控制下企业合并增加的子公司的期末合并财务报表的处理提出了以下规定:应当调整合并资产负债表的期初数;应当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;应当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。

对于非同一控制下企业合并增加的子公司,其合并财务报表处理完全不同:编制合并资产负债表时,不应当调整期初数;应当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;应当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。而且对这类子公司一般采用公允价值计价。这种处理与IAS规定的方法比较接近。

笔者认为,因为是处于同一控制下,相互之间的关联比较多,从整个企业集团的角度来看,母公司对这种新增子公司的处理相当于是对早已在母公司控制之下的子公司的处理,而且对这种子公司投资的初始计量采用的是账面价值,区别于其他新增子公司的公允价值计量。

同一控制下企业合并形成母子公司关系是从我国实际情况出发的,因为我国市场上存在很多处于同一控制下企业合并的情况,这些企业的合并往往不是出于企业自身发展的需要,而是由合并双方的共同控制者提出要求,指定双方进行合并。合并的价格通常也不遵循市场导向的原则讨价还价,所以同一控制下的企业合并不适用公允价值(由于我国股票市场股权分置改革还没有完成,资产评估行业还不完善,所以公允价值也难以准确衡量),而仍然采用账面价值计量。

三、报告期内处置子公司与暂时性控制

暂时性控制是IAS27的内容。IAS27规定如果有证据表明企业对所取得的子公司的控制是暂时的,则不要求企业对该子公司进行合并,但是享受这种特权必须满足两个条件:①购买和持有该子公司就是准备在购买后12个月内处置,因而控制是暂时的;②管理层正在积极地寻找购买者。

但这种特权仅持续到2005年1月1日《国际财务报告准则第5号——持有以备出售的非流动资产与终止经营》(IFRS5)正式生效之前。因为IFRS5明确指出取消有关持有待售的子公司不包括在合并财务报表范围之内,以此作为对IAS27的修改。因为IFRS5倾向于对所有的持有准备出售的资

产采用统一的处理方法,所以暂时性控制的子公司也不例外。

至此,IAS27也实现了完全意义上的以实际控制权作为划分合并范围的惟一标准,而新准则在这一点上与IAS27完全一致。

新准则并没有暂时性控制的内容,因为新准则将暂时性控制的子公司包括在合并财务报表范围内。但报告期内处置子公司是新准则中特有的内容,其与暂时性控制有一定关联,两者的共同点在于都放弃了对子公司的控制权,但两者还是有本质区别的。新准则第十八条、第二十三条、第二十八条对母公司在报告期内处置子公司的期末合并财务报表处理规定如下:不调整合并资产负债表的期初数;应当将该子公司期初至处置日的收入、费用纳入合并利润表;应当将该子公司期初至处置日的现金流纳入合并现金流量表。对于报告期内处置的子公司,并不影响合并财务报表的期初数,但是很明显会缩小报告期末合并财务报表的范围,其对合并财务报表的这些影响都将在报表附注中说明。

四、单独财务报表

单独财务报表是IAS27特有的内容,新准则没有相关规定。IAS27对单独财务报表的定义为:指那些由母公司、联营企业的投资者或共同控制主体的合营者编制的财务报表,在这些财务报表中的投资以直接权益为基础进行核算,而不是以被投资者报告的经营成果和净资产为基础进行核算。

主体在以下两种情况下才需要编制单独财务报表:①在除按照改进后的IAS27、《国际会计准则第28号——对联营企业投资的会计》和《国际会计准则第31号——合营中权益的财务报告》的规定编制和列报合并财务报表外,母公司、投资者编制和列报的财务报表;②按照改进后IAS27的规定,豁免编制和列报合并财务报表的母公司编制和列报的财务报表。

但是如果主体没有子公司、联营公司或不是合营公司中的合营者,其编制和列报的财务报表则不是IAS27所指的“单独财务报表”。

对于单独财务报表的编制方法,国际会计准则改进时取消了权益法,只允许在成本法和公允价值法之间进行选择。

笔者认为,所谓单独财务报表就是编制合并财务报表之前,母公司(或合营者)所能提供的有关自身财务经营信息的财务报告,其中包括母公司对子公司、合营者对合营公司、投资者对联营公司的投资,而且这种投资是以成本法或公允价值法计量的。之前我国将母子公司各自提供的财务报表称为“个别财务报表”,这里的“单独财务报表”与其有同样的意思,只是名称不同而已。

新准则第十一条中有如下规定:合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,按照权益法调整对子公司的长期股权投资后,由母公司编制。同时,《企业会计准则第2号——长期股权投资》第五条规定,投资企业能够对被投资单位实施控制的,其长期股权投资后续计量采用成本法核算,而编制合并财务报表时按照权益法进行调整。由此可见,我国在处理母公司对子公司的投资时也明确要求采用成本法,这与IAS27对单独财务报表不得采用权益法的规定不谋而合。○