合并财务报表合并程序的主要变化

北京五联方圆会计师事务所有限公司　唐洪广

【摘要】本文从母公司对子公司的股权投资核算方法、外币财务报表的折算、合并范围变动对期初数和合并当期的影响、少数股东权益和少数股东损益的列示等七个方面分析合并财务报表新旧处理规范之间存在的差异。

【关键词】合并财务报表　合并程序　差异

为了规范企业合并财务报表的编制，提高合并财务报表的信息质量，财政部在2006年2月15日颁布了规范合并财务报表编制的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“33号准则”)。33号准则全面推行后，将取代以《合并会计报表暂行规定》为主体构成的合并财务报表规范(以下简称“现行准则”)。为此，笔者拟结合自己对33号准则的理解，对合并财务报表在合并程序上的主要变化进行比较分析。

一、母公司个别报表中对子公司股权投资核算方面

现行准则规定，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，并以此编制个别报表，为编制合并财务报表提供基础数据。

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第5条的规定，母公司对子公司的长期股权投资应该采用成本法核算。因此，按照33号准则编制合并财务报表时，首先应该将母公司个别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。

二、外币财务报表折算方面

1.《企业会计准则第19号——外币折算》明确了企业对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：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，再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。而现行准则对此没有做出规定。

2.现行准则没有明确外币财务报表折算差额的最终处理方法。《企业会计准则第19号——外币折算》第14条明确规定：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，

二、推动我国政府开展绩效审计的建议

1.加强理论研究，探索适合我国国情的政府绩效审计发展之路。当前需要研究的问题主要有：①改革政府审计体制。必须紧密结合我国的国体和政体，从实际国情出发，既要考虑改革的必要性，又要考虑改革的现实可能性；既要革除现有的弊端，又要继承和发扬已有的经验和优势。②完善法律法规体系。在《宪法》规定的基本框架之内，研究、修订、完善审计法律法规体系，其中包括：修改《审计法》，将绩效审计列入其中，明确对绩效审计的要求；以《审计法》为依托，制定系统的、操作性强的绩效审计准则与规范，对绩效审计的对象、范围、目的、内容、程序、方法和报告形式等做出明确规定。③制定绩效审计评价标准。根据我国实际，遵循经济、社会、环境全面协调发展，经济效益与社会效益结合，近期目标与长远目标结合，公平与绩效结合等原则，研究制定科学的政府绩效审计评价标准体系，完善经济责任追究制度。

2.扩大试点，不断拓宽绩效审计领域。在当前资源不足和经验缺乏的情况下，绩效审计不可能在所有领域中全面展开，因此必须抓住重点、搞好试点，为绩效审计的广泛开展探索方法、积累经验，并尽可能减少审计成本和审计风险。应考虑我国国情，针对当前财经领域违法违纪问题较为严重的状况，将绩效审计与真实性、合法性审计相结合，并以我国政府体制改革和政府职能的转变为契机，抓住财政专项资金、政府重点投资项目以及公共财政支出中数额大、政策性强、社会关注广的热点问题，有针对性地开展绩效审计。在实践中探索政府绩效审计的新路子，逐步扩大绩效审计的范围，增加绩效审计在政府审计中的比重。

3.强化审计业务培训，优化审计队伍结构，提高审计人员素质。加大审计业务培训力度，提高审计人员素质，为绩效审计的开展提供智力支持和人才储备已是当务之急。一方面，审计机关应通过培训和后续教育，促使审计人员增强社会责任感，不断更新和补充开展绩效审计所需要的各方面知识，熟悉和掌握绩效审计的技术和方法，成为满足绩效审计要求的复合型人才；另一方面，考虑到审计人员知识结构单一的现状，要适时引进和补充绩效审计急需的人才，特别是法律、计算机、工程技术等方面的相关人才，逐步优化审计队伍结构。另外，还可根据实际需要聘请专家参与绩效审计，并借助于民间审计和内部审计的力量，保证绩效审计工作质量，突出绩效审计效果。

主要参考文献

①吴英.浅谈我国政府绩效审计的问题及对策.审计与理财，2004；8

②江金满.关于绩效审计的几点思考.审计月刊，2005；7

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。

三、合并范围变动对期初数和合并当期的影响方面

1.按照现行准则的规定,除重大会计差错外,无论合并范围扩大还是缩小,均不调整合并财务报表的期初数。当合并范围扩大时,将增加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;当合并范围缩小时,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,当合并范围扩大时,如果是因同一控制下企业合并而增加的子公司,在编制合并资产负债表时应当调整合并资产负债表的期初数,同时应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;如果是因非同一控制下企业合并增加的子公司,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,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。当合并范围缩小时,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,要求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。

四、少数股东权益和少数股东损益列示方面

1.现行准则主要采用母公司理论,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进行扣除。

2.33号准则采用主体理论,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进行扣除,而是在合并净利润项目下反映。

五、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的抵销方面

1.按照现行准则的规定,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(以账面价值作为计算基础)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。现行准则没有要求合并过程中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财务报表进行调整,而是将子公司的资产、负债直接以其账面价值反映。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体现为“合并价差”,摊销的股权投资差额在合并利润表中体现为“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(初始确认后的商誉,应以其成本扣除累计减值准备后的金额计量),购买方对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,应以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财务报表进行调整;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计入当期损益,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则是由于其发生了减值而非摊销。

六、内部债券投资抵销方面

1.根据现行准则的规定,对于长期投资中内部债券投资与应付债券抵销时产生的差额,应当作为合并价差处理。当长期投资中内部债券投资数额高于相对应的应付债券数额时,在“合并价差”项目的借方反映;反之,在“合并价差”项目的贷方反映。

2.33号准则规定:母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销后,产生的差额应当计入投资收益项目。由此可见,33号准则运用了合并财务报表中的推定损益的处理原则。

七、合并超额亏损子公司的处理方面

1.现行准则处理超额亏损子公司的基本原则是,子公司的超额亏损不确认为合并损失,而是确认为合并股东权益的减少。但是由于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计至零为限,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,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,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,则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者虽然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,则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上,一方面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均反映在合并净利润中,另一方面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。○