



新会计准则中合并财务报表的理论定位

西南财经大学 范小超

【摘要】 本文在对西方国家合并财务报表理论进行系统阐述的基础上,对合并财务报表各种会计处理方法进行了对比分析,同时阐述了我国新发布的会计准则中合并财务报表的理论定位及其指导下的会计处理方法。

【关键词】 合并财务报表 合并理论 合并范围 商誉

财政部于2006年2月发布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第20号——企业合并》对我国合并财务报表问题进行了规范。本文主要通过通过对西方国家合并财务报表理论的理解和研究,试图对新准则中非同一控制下的合并财务报表问题进行探讨。

一、合并财务报表理论基础及会计处理的比较

所有权理论既不强调法定控制,也不强调经济主体,而是强调能对经济和财务决策产生重大影响的所有权。所有权理论所依据的会计恒等式为“资产-负债=所有者权益”,它强调报告所有者权益是财务会计的核心目标。所有权理论认为,母公司与子公司之间的拥有与被拥有关系决定了合并财务报表

编制的目的是向母公司的股东反映其所拥有的资源,而子公司股东的信息需求则来源于子公司的个别会计报表。因此,所有权理论主张采用“比例合并法”。

主体理论认为,合并财务报表应当反映企业集团所有的股东权益,不应过分强调母公司多数股东的权益,对所有股东应当一视同仁。主体理论所依据的会计恒等式为“资产=负债+所有者权益”,它说明报告所有者权益不再是财务会计的惟一目标,而应与债权人居于同等地位。该理论强调了控制与被控制的关系,而不是拥有与被拥有的关系,因此合并财务报表编制的目的是向合并主体所有股东反映其所控制的资源,而不仅仅是为了满足母公司的信息需求。因此,主体理论主张

约各方都是独立、平等的产权主体。按照贡献收益原则,契约各方有权从未来的交易活动中获取自己的产权收益。但是在企业契约理论中,各契约方独立平等的地位并没有在现实中得到实现,在各利益相关者的博弈过程中,企业业主(股东)的权益仍占主导地位,因此增值表目前只能是会计报表的补充。笔者认为,目前应完善企业契约理论,打破业主权益主导地位,使契约各方都成为独立、平等的产权主体,在企业中行使平等的权利。同时,从内容和结构上将智力资本同物质资本并列列示于会计报表中,使物质资本和智力资本所有者共同分享企业的盈余。这样才能为增值表奠定完备的理论基础。

2. 增值表内容上的不足。增值表的第二部分体现了企业增值额的分配,但不能反映这些利益主体间利益关系的实质。更重要的是,增值表尚未建立与之相对应的完整的会计核算体系,增值表中各个指标的数据仍是在传统会计核算基础上按业主权益理论的会计方法核算出来的,并未改变各利益主体之间的关系,相反在一定程度上还掩盖了这些关系的实质。如增值表的增值额分配部分体现了以企业增值额为基础进行平等分配的一种关系,但实质上职工的收入、债权人的收益与企业的增值额之间并没有必然的联系。按权责发生制原则,每一期的增值额无论是正数还是负数,职工的工资、债权人的收益都要列为企业当期的费用,从而列入增值表的分配项目中。

笔者认为,应在利润表中增加和区分列示项目,加强利润表与现行增值表的衔接,使其作为对增值表的补充。一是将物质资本与智力资本进行区分,例如将已销售产品负担的成本

分成外购材料和劳务、职工工资两部分进行列示。这样,使“职工工资”项目在增值表中体现为职工为企业做出的贡献,也可体现为企业生产过程中劳动者贡献的程度,并可通过工资收益率、工资销售收入率等指标反映企业的职工管理状况与职工的待遇。二是将财务费用分为利息收入、利息支出进行列示,这样能直接反映债权人从企业获益的情况。

3. 增值表结构上的不足。现行增值表中所列示的项目没有明确区分企业的增值额和企业已承担的社会责任和剩余责任。我们可以通过公式对其进行调整。按“企业增值额=社会贡献(社会责任+剩余贡献)”的公式调整增值表的结构,可以将增值表分成三个部分:①企业增值额。其列示的内容、计算方法与现行增值表的相同。②社会责任。除职工工资、债权人利息外,还可以应社会要求增设社会环境基金、自然资源补偿基金等项目。③剩余贡献。包括税金、物质资本股东股利、非物质资本股东股利和企业留存收益。按“企业增值额=社会贡献(社会责任+剩余贡献)”的公式调整增值表的结构,除能体现增值额的分配及分配性质外,更大的意义在于将企业的增值额视同企业所做的社会贡献,能够起到鼓励企业编制增值表的作用。

主要参考文献

- ①阳秋林. 中国社会责任会计研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2005
- ②陈新宁. 增值表——我国财务报表的新成员. 商业研究, 2005; 12

采用“完全合并法”。

母公司理论是对所有权理论与主体理论的融合。母公司理论认为,合并财务报表编制的目的是满足母公司股东的信息需求,合并财务报表是对母公司会计报表的扩张与延伸。母公司理论所依据的会计恒等式为“合并资产=合并负债+少数股东权益+合并股东权益”,它强调了母公司与子公司之间控制与被控制的关系。由于母公司理论的“修正主义”,母公司理论下的合并财务报表编制方法得以广泛应用。

以上理论指导下的会计处理方法的差异如下表所示:

合并理论 项目	所有权理论	主体理论	母公司理论
合并方法	比例合并法	完全合并法	比例合并法
子公司资产、负债增值(减值)的确认	按持股比例确认	全部确认	按持股比例确认
合并商誉的确认	按持股比例确认	全部确认	按持股比例确认
子公司资产、负债、所有者权益及损益的合并	按持股比例合并	全额合并	全额合并
资产计价基础	母公司股权按公允价值确认,少数股权按面值确认	全部按公允价值确认	母公司股权按公允价值,少数股权按面值
母、子公司间交易未实现损益的处理	按持股比例抵销	全额抵销	逆销按持股比例抵销,顺销按全额抵销
少数股东权益的列示	不予列示	作为合并所有者权益的一个项目单独列示	列示在负债与所有者权益之间
少数股东损益的列示	作为合并净损益的减项而不予列示	通过合并利润分配表单独列示	作为合并净损益的减项而不予列示

二、新会计准则关于合并财务报表的理论定位及会计处理

新会计准则是在《合并会计报表暂行规定》(财会字[1995]11号文件)的基础上,参照《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》的规定并结合我国实际国情制定的,基本实现了与国际会计准则的趋同。从《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第20号——企业合并》的内容来看,其合并财务报表的理论定位是母公司理论和主体理论,会计处理方法沿袭了上述两种理论指导下的处理方法。

1. 母公司理论在新准则中的体现。

(1)对合并范围的界定。《企业会计准则第33号——合并财务报表》提出合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定,并指出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。这里有点需要特别注意:

第一, 母公司将所有能控制的子公司纳入合并范围,强调的是以控制为基础而不是以股权比例为基础,即使所有者权益为负数的子公司,只要母公司能对其加以控制,也应纳入合并范围,从而在源头上控制关联方交易对合并财务报表

的影响。

第二,废除了《关于合并会计报表合并范围请示的复函》(财会二字[1996]2号文件)中提到的中小企业和银行、保险等特殊行业可不纳入合并范围的规定,更加符合实际情况。

第三,新准则没有考虑实质控制的延续性问题,没有限制实质控制变化的随意性,这就容易使母公司出于操纵企业利润的目的而随意改变符合实质控制条件的合并范围。

(2)合并财务报表中对子公司的资产计价基础。从计价基础来看,新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,根据主体理论,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。

不难看出,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)部分按母公司持股比例确认,而不是按主体理论全额确认,体现了母公司理论对主体理论的修正,更容易被实务界所接受。

(5)合并方法采用比例合并法。对子公司资产、负债及所有者权益及损益按全额合并。

2. 主体理论在新准则中的体现。

(1)未实现内部销售利润的抵销。新准则规定,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摊销,而不应按母公司持股比例摊销。

(2)少数股东权益的列示。新准则规定,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,而不是将少数股东权益列示在负债与所有者权益之间。

(3)子公司当期净损益中少数股东权益份额的列示。新准则规定,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,新准则采用的是主体理论,抛弃了过去母公司理论的折衷主义。

主要参考文献

- ①王治安. 财务会计研究. 成都: 西南财经大学出版社, 2001
- ②郑庆华, 赵耀. 新旧会计准则差异比较与分析. 北京: 经济科学出版社, 2006