

将境外子公司纳入 合并报表时的信息可比性思考

祝利芳

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

【摘要】当母公司存在境外经营子公司时,同一笔涉及外币项目的业务发生会在母公司的个别财务报表与境外经营子公司经折算后的个别财务报表中产生不同的列示结果。这些差异是否会影响母子公司会计信息的可比性?本文运用“连环替代法”、“定性分析法”对这些差异进行分析,并针对其中会导致会计信息不可比的差异提出改进建议。

【关键词】母公司 子公司 境外经营 合并财务报表 可比性

一、引言

母公司编制合并财务报表时,为实现合并抵销前的数据基础可比性,应当统一子公司所采用的会计政策和会计期间,使子公司的会计政策与母公司的保持一致。然而,当母公司有涉及外币项目的业务发生时,即使对境外经营子公司做了会计政策与会计期间的调整,因汇率波动对母子公司的影响不同,也仍然会与母公司同类项目的会计信息出现差异。

在母公司拥有境外经营子公司的情况下,编制合并财务报表之前,需对纳入合并范围的境外经营子公司以外币表示

内部交易损益”的实现是以折旧的形式完成的,相关处理也有所不同。

例4:甲公司持有乙公司20%的股份并能对其施加重大影响,甲公司对A公司具有控制权,A公司为甲公司的子公司。2011年初甲公司将成本为9万元的商品销售给乙公司,售价为15万元。乙公司将上述购入的商品作为固定资产管理,预计使用寿命3年,预计净残值为0,采用直线法折旧。为简化起见,假设乙公司2011年至2013年每年实现的净利润为1000万元,不考虑其他因素。相关处理如下:

2011年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。甲公司应剔除“未实现内部交易损益”后确认投资收益,即: $[1000 - (15 - 9) + (15 - 9) / 3] \times 20\% = 199.2$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 199.2;贷:投资收益 199.2。②甲公司、A公司的合并利润表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,调整的不应是“投资收益”,而应调整虚计的“营业收入”和“营业成本”。借:营业收入 $2[(15 - 15 \times 1 / 3) \times 20\%]$;贷:营业成本 $1.2[(9 - 9 \times 1 / 3) \times 20\%]$,投资收益 0.8 (2-1.2)。

2012年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。2012年,“未实现内部交易损益”以折旧形式实现0.4万

的财务报表折算为以母公司记账本位币表示的财务报表。针对外币报表折算方法国际上流行的主要有四种,按照国际会计准则委员会的要求,各国可从时态法和现行汇率法两种方法中选择一种应用。

我国企业会计准则中采用的方法实质上是现行汇率法。折算汇率选择如下:资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”外,其他项目采用发生时的即期汇率。利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算,也可以采用

元,应作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整 200.4;贷:投资收益 $200.4 \{ [1000 + (15 - 9) / 3] \times 20\% \}$ 。②甲公司、A公司的合并利润表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,本期实现的不是“投资收益”,而是“营业收入”和“营业成本”,应作调整处理:借:投资收益 $0.4(1 - 0.6)$,营业成本 $0.6(9 \times 1 / 3 \times 20\%)$;贷:营业收入 $1(15 \times 1 / 3 \times 20\%)$ 。

2013年同2012年的处理。

三、小结

总之,对于权益法中顺逆流交易的相关处理,应分别从投资企业与联(合)营企业构成的整体、投资企业与其子公司构成的合并报告主体两个不同视角加以分析,围绕投资企业的个别财务报表与合并财务报表进行恰当的调整处理。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

交易发生日期即汇率的近似汇率折算。

与此同时,当母公司有外币业务发生时,在资产负债表日,外币项目期末余额亦要采用一定的方法及汇率来进行折算。准则将其区分为外币货币性项目和外币非货币性项目来进行期末调整。外币货币性项目在母公司和境外经营子公司中无论核算方法及折算汇率选择都是一致的,它们的不同仅在于当汇率波动时,母公司一方会确认“财务费用——汇兑损益”,而子公司一方不会。而外币非货币性项目的发生,则会导致母子公司个别财务报表中同一项目的列示存在差异。本文针对此,分四种不一致的情况加以分析,得出其是否影响母子公司会计信息可比性的结论,并针对会影响会计信息可比性的差异提出改进建议。

二、母公司与境外经营子公司因外币业务折算而产生的差异

为清晰地分析两者产生差异的原因,本文将假设母公司和境外经营子公司在相同的时间发生同类涉及外币项目的经济业务,以案例形式进行分析。

第一种差异:公司与境外经营子公司因外币货币性项目产生的差异。在母公司的个别财务报表中,根据外币货币性账户期末外币余额,按照期末即期汇率折算为记账本位币,与原记账本位币之间的差额计入“财务费用——汇兑损益”。母公司在对境外经营子公司进行外币报表折算时,子公司个别财务报表中的外币货币性项目按照资产负债表日的即期汇率折算为母公司的记账本位币,不涉及“财务费用”。

例1:A公司为中国境内母公司,以人民币为记账本位币,B公司为A公司设在美国的子公司,其记账本位币为美元。假设它们同时发生如下业务:2012年12月11日向美国某企业赊购产品一批,货款\$1 000,购入当天的即期汇率为\$1=¥6.8。2012年12月31日货款仍未收到,当天的即期汇率为\$1=¥7.0,不考虑增值税。

(1)母公司个别财务报表中的相关会计处理:2012年12月11日,母公司应付账款的入账金额=\$1 000×6.8=6 800(元)。2012年12月31日,因汇率波动,使得“应付账款”的记账本位币金额为7 000元(\$1 000×7.0),同时确认“财务费用——汇兑损益”200元。

(2)境外经营子公司外币报表折算时的相关处理:子公司折算前应付账款入账金额为\$1 000,进行外币报表折算后,在其个别资产负债表中“应付账款”金额为7 000元(\$1 000×7.0)。

应付账款项目母公司和子公司列示相同,不同之处在于子公司未确认“财务费用”项目。

第二种差异:母公司与境外经营子公司中以成本与可变现净值孰低计量的外币非货币性项目期末调整的方法不同产生的差异。母公司个别财务报表中的“以成本与可变现净值孰低计量的外币非货币性资产(即存货)”在期末时,如果其可变现净值以外币确定,则在确定存货的期末价值时,应

先确定以外币表示的可变现净值,再以即期汇率折算为记账本位币,之后再与其成本进行比较,计提存货跌价准备。这一方法将存货项目在国外市场上的减值损失与汇率的增减变动融合在一起,所以与纯粹的子公司财务报表折算产生差异。

母公司在对境外经营子公司进行报表折算时,子公司的个别财务报表中是先计提存货跌价准备,之后再对“存货”项目余额以资产负债表日即期汇率折算,而对利润表的“资产减值损失”项目采用交易发生日的即期汇率或交易发生日期即汇率的近似汇率折算。这种方法将不会受到汇率波动的影响。

例2:A公司为中国境内母公司,以人民币为记账本位币,B公司为A公司设在美国的子公司,其记账本位币为美元。假设它们同时发生如下业务:2012年8月31日于美国购入一批存货,该批存货的成本为\$1 000,购入当天的即期汇率为\$1=¥6.8,该批存货的可变现净值仅能在美国市场取得。2012年12月31日该批存货的可变现净值变为\$950,当天的即期汇率为\$1=¥7.0。

(1)母公司个别财务报表中的相关会计处理:存货初始入账成本=\$1 000×6.8=6 800(元),期末可变现净值=\$950×7.0=6 650(元),在美国存货市场上,该存货发生减值,母公司存货以人民币计价的期末成本变为可变现净值6 650元。确认“资产减值损失”及计提“存货跌价准备”的金额为150元(6 800-6 650)。2012年12月31日该批存货在母公司资产负债表中“存货”项目列示的金额为6 650元。在利润表中列示的“资产减值损失”项目的金额为150元。

(2)境外经营子公司外币报表折算时的相关处理:子公司存货的成本为\$1 000,2012年12月31日可变现净值为\$950,所以应当计提存货跌价准备\$50,确认“资产减值损失”\$50,在其个别财务报表中“存货”项目的金额为\$950。对子公司个别资产负债表进行外币报表折算后,以母公司记账本位币反映的子公司个别财务报表上列示的“存货”项目的金额为6 650元(\$950×7.0)。在折算后的利润表中“资产减值损失”项目列示的金额为350元(\$50×7.0)。

从例题中看出,虽然资产负债表中“存货”项目两者金额相同,但在利润表中“资产减值损失”项目两者不同,相差200元(350-150)。

第三种差异:母公司与境外经营子公司中以公允价值计量的外币非货币性项目期末调整的方法不同产生的差异。母公司个别财务报表中的以公允价值计量的外币非货币性项目,如交易性金融资产,如果其期末的公允价值以外币反映,则应先确定期末的外币公允价值,再以即期汇率折算为记账本位币,之后再与账面价值进行比较,确认公允价值变动损益。这一做法亦将该类项目的公允价值变动与汇率的增减变动融合在一起,所以也将与子公司财务报表折算产生差异。

母公司在对境外经营子公司进行报表折算时,子公司的

个别财务报表中是先以外币计算公允价值变动损益,之后再对以公允价值计量的非货币性项目余额以资产负债表日即期汇率折算,而对利润表的“公允价值变动损益”项目采用交易发生日的即期汇率或交易发生日即期汇率的近似汇率折算。这种方法将不会受到汇率波动的影响。

例3:A公司为中国境内母公司,以人民币为记账本位币,B公司为A公司设在美国的子公司,其记账本位币为美元。假设它们同时发生如下业务:2012年12月1日购入美国X公司股票1 000股,作为交易性金融资产入账,股票的每股售价\$8,当天即期汇率为\$1=¥6.8。2012年12月31日该股票每股公允价值上升为\$9,当天即期汇率为\$1=¥7.0。

针对这两种情况,母公司的期末调整和子公司的财务报表折算情况如下:

(1)母公司个别财务报表中的相关会计处理:该交易性金融资产的入账成本=6.8×\$8×1 000=54 400(元)。2012年12月31日的期末账面价值=7.0×\$9×1 000=63 000(元),应确认“公允价值变动损益”=63 000-54 400=8 600(元)。

(2)境外经营子公司外币报表折算时的相关处理:在子公司折算前的个别财务报表中,该交易性金融资产的入账成本=\$8×1 000=\$8 000。2012年12月31日的期末账面价值=\$9×1 000=\$9 000,在利润表中确认“公允价值变动损益”=\$9 000-\$8 000=\$1 000。在对子公司个别财务报表折算后,该交易性金融资产的账面价值=\$9 000×7.0=63 000(元),利润表中“公允价值变动损益”金额=\$1 000×7.0=7 000(元)。

从以上计算看出,在母公司资产负债表中“交易性金融资产”项目的金额与境外经营子公司中折算后的资产负债表中的“交易性金融资产”项目的金额相同。而两者利润表中的“公允价值变动损益”金额不同,相差1 600元(8 600-7 000)。

第四种差异:母公司个别财务报表中以历史成本计量的外币非货币性项目期末调整与境外经营财务报表折算汇率的选择不同而产生的差异。母公司财务报表中存在的诸如固定资产、无形资产、长期股权投资等外币非货币性资产,在资产负债表日仍采用交易发生日的即期汇率(即历史成本)折算,不改变其记账本位币的金额。而母公司在对境外经营子公司的外币报表折算时,针对所有资产(包括以历史成本计量的资产)和负债都是采用资产负债表日的即期汇率折算的,从而产生了差异。

例4:A公司为中国境内母公司,以人民币为记账本位币,B公司为A公司设在美国的子公司,其记账本位币为美元。假设它们同时发生如下业务:2011年12月31日于美国购入一项管理用固定资产,该固定资产的购置成本为\$100 000,购入当天的即期汇率为\$1=¥6.8。该固定资产的预计使用年限为10年,采用年限平均法计提折旧,预计净残值为0。2012年12月31日的即期汇率为\$1=¥7.0。

(1)母公司个别财务报表中的相关会计处理:在母公司个别资产负债表中,该固定资产的入账价值=\$1 000 000×

6.8=6 800 000(元),2012年计提折旧=6 800 000÷10=680 000(元),计入“管理费用”的金额为680 000元。2012年12月31日,该项固定资产的账面价值=6 800 000-680 000=6 120 000(元)。

(2)境外经营子公司外币报表折算时的相关处理:境外经营子公司折算前的报表中,固定资产的入账价值为\$1 000 000,2012年计提折旧=\$1 000 000÷10=\$100 000,计入“管理费用”的金额为\$100 000。

2012年12月31日,该项固定资产的账面价值=\$1 000 000-\$100 000=\$900 000。

2012年12月31日,母公司对其进行财务报表折算后,“固定资产”项目的账面价值=\$900 000×7.0=6 300 000(元),“管理费用”项目的金额=\$100 000×7.0=700 000(元)。

从以上计算看出,在2012年12月31日母公司和境外经营子公司在折算后的资产负债表中的“固定资产”项目与利润表中“管理费用”项目的金额都是不同的,同一项资产在两者的报表中确有较大的差异。

三、四种差异的性质分析

上文提到的四种差异并不都会影响会计信息的可比性。本部分仍以前述例题为基础来对四种差异进行定性分析。

1. 第一种差异,不影响会计信息可比性。如表1所示,例1中两者差异的原因是:母公司所处地的记账本位币为人民币,当出现以外币结算的货币性项目时,会受到汇率波动的影响,所以应付账款账面价值的增加是由汇率上升带来的损失,会增加未来偿付的记账本位币金额,应计入“财务费用”。子公司的应付账款未来仍以美元结算,不需偿付人民币,故其不受汇率波动的影响,该差异是由业务的客观性决定的,所以不影响会计信息的可比性。

表1 2012年12月31日母公司与折算后境外经营子公司项目余额比较

报表项目	母公司报表	折算后境外经营子公司报表	差异额	差异原因
应付账款	7000元	7000元	0元	—
财务费用	200元	0元	200元	汇率波动

2. 第二种差异,不影响会计信息可比性。如表2表示,例2中两者的差异表现在资产减值损失项目中,原因是:母公司个别财务报表中持有的存货仅在美国市场中能够取得可变现净值,我们可以理解为该批存货持有的目的是要在美国市场上出售,则该批以外币结算的存货的价值将会受到以外币表示的可变现净值与汇率波动的双重影响。

表2 2012年12月31日母公司与折算后境外经营子公司项目余额比较

报表项目	母公司报表	折算后境外经营子公司报表	差异额	差异原因
存货	6 650元	6 650元	0元	—
资产减值损失	150元	350元	200元	汇率波动

采用连环替代法如下:

$A_0 = 6.8 \times \$1\ 000 = 6\ 800$ (元)(存货的成本,2012年8月31日汇率为 $\$1 = \text{¥}6.8$)

$A_1 = 7.0 \times \$1\ 000 = 7\ 000$ (元)

第一次替代,汇率变动带来的影响 $= 7\ 000 - 6\ 800 = 200$ (元),即由于汇率的上升使得存货的记账本位币金额上升200元。

$A_2 = 7.0 \times \$950 = 6\ 650$ (元)

第二次替代,以外币表示可变现净值变动带来的影响 $= 6\ 650 - 7\ 000 = -350$ (元),即由于以外币表示的可变现净值下降50美元,使得存货的记账本位币金额下降350元。

综合两者,存货的账面价值下降150元,而该种由于存货本身可变现净值下降与汇率上升带来的综合影响不区分“资产减值损失”与“财务费用——汇兑损益”,而是简化处理汇总反映在“资产减值损失”项目。所以在母公司的利润表中,“资产减值损失”项目的金额为150元。

而子公司本身就处在美国市场,未来存货在当地销售,所以其存货的账面价值仅仅会受到可变现净值本身的影响,而不受汇率波动的影响,故其“资产减值损失”的金额为350元。

3. 第三种差异,不影响会计信息可比性。如表3所示,例3中两者的差异体现于“公允价值变动损益”项目。原因是:母公司个别财务报表中的交易性金融资产的公允价值仅在美国市场中能够取得,所以其公允价值将会受到以外币表示的公允价值金额与汇率波动的双重影响。

表 3 2012年12月31日母公司与折算后境外经营子公司项目余额比较

报表项目	母公司报表	折算后境外经营子公司报表	差异额	差异原因
交易性金融资产	63 000元	63 000元	0元	—
公允价值变动损益	8 600元	7 000元	1 600元	汇率波动

采用连环替代法如下:

$A_0 = 6.8 \times \$8 \times 1\ 000 = 54\ 400$ (元)(初始入账成本,2012年12月1日汇率为 $\$1 = \text{¥}6.8$)

$A_1 = 7.0 \times \$8 \times 1\ 000 = 56\ 000$ (元)

第一次替代,汇率变动带来的影响 $= 56\ 000 - 54\ 400 = 1\ 600$ (元),即由于汇率的上升使得交易性金融资产的记账本位币金额上升1 600元。

$A_2 = 7.0 \times \$9 \times 1\ 000 = 63\ 000$ (元)

第二次替代,以外币表示可变现净值变动带来的影响 $= 63\ 000 - 56\ 000 = 7\ 000$ (元),即由于以外币表示的公允价值上升 $\$1$,使得交易性金融资产的记账本位币金额上升7 000元。

综合两者,交易性金融资产的记账本位币金额上升8 600元是由外币公允价值上升与汇率上升的综合影响带来的,不区分“公允价值变动损益”与“财务费用——汇兑损益”,而是合并反映在“公允价值变动损益”项目。所以在母公司的利润表中,“公允价值变动损益”项目的金额为8 600元。

而子公司本身就处在美国市场,所以其交易性金融资产的账面价值仅仅会受到公允价值本身的影响,而不受汇率波动的影响,故其“公允价值变动损益”的金额为7 000元。

4. 第四种差异,影响会计信息可比性。如表4所示,该差异产生纯粹是因为折算汇率选择不同带来的,母子公司各自持有的固定资产都是为了在本国内使用而不是为了在国外市场出售,又因为固定资产属于外币非货币性资产,不需要近期内以货币资金支付,所以它不会受到汇率波动的影响。我国会计准则规定,母公司持有的以历史成本计量的外币非货币性项目在期末时应当仍以历史汇率折算,不产生汇率损益,但同时准则又规定,对境外经营子公司财务报表折算时,对所有的资产和负债项目均采用资产负债表日的即期汇率折算,从而产生了此种差异。笔者认为,准则此规定是有疏漏的,导致了母子公司会计信息的不可比。

表 4 2012年12月31日母公司与折算后境外经营子公司项目余额比较

报表项目	母公司报表	折算后境外经营子公司报表	差异额	差异原因
固定资产	6 120 000元	6 300 000元	-180 000元	折算汇率不同
管理费用	680 000元	700 000元	-2 000元	折算汇率不同

四、结论

从以上分析可以看到,前三种差异不影响会计信息可比性,不需要进行处理,而第四种差异却会使会计信息的可比性受到质疑。所以笔者认为,应该对第四种差异进行调整,改进准则存在的纰漏。

具体的改进建议为:对外币报表折算汇率的选择,针对以历史成本计量的项目,应选择交易发生日的即期汇率(即历史汇率)来折算,而不应该“一刀切”,对所有资产、负债项目都采用资产负债表日的即期汇率。即我国财务报表折算方法在坚持以现行汇率法为主的前提下,应借鉴时态法,时态法认为外币报表折算是一个计量变换过程,它不能改变被计量项目的属性和计量基础,而只能改变计量单位,所以对以历史成本计量属性计量的项目应按历史汇率折算。这样便可避免第四种差异,有利于保证会计信息的可比性。

主要参考文献

1. 刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2010
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010