

对合并财务报表准则新变化的研究

周俊义

(哈尔滨国企重组管理顾问有限公司 哈尔滨 150018)

【摘要】本文对新修订的合并财务报表准则中,较原准则有变化的内容进行了介绍分析,以期为实务工作者理解掌握该准则提供参考。

【关键词】合并财务报表 新准则 控制 披露

今年年初,财政部发布了修订后的《企业会计准则第33号——合并财务报表》,并于2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。笔者对新修订的2014年版合并财务报表准则(简称“新准则”)与2006年版合并财务报表准则(简称“原准则”)进行比较分析并总结如下。

一、对母子公司和控制的含义做出了新规定

1. 扩大了母公司含义的外延。新准则规定,母公司是指控制一个或一个以上主体(含企业、被投资单位中可分割的部分,以及企业所控制的结构化主体等,下同)的主体。原准则规定,母公司是指一个或一个以上子公司的企业。可见,新准则的规定扩大了母公司的外延,增加了两项内容:被投资单位中可分割的部分,以及企业所控制的结构化主体。也就是说,新准则中的母公司与《公司法》定义的母公司不同,比《公司法》中的定义外延扩大了。

2. 扩大了子公司含义的外延。新准则规定,子公司是指被母公司控制的主体。原准则中的子公司是指被母公司控制的企业。将“企业”变为“主体”,扩大了子公司范围,将企业外的主体纳入子公司范畴,如被投资单位中可分割的部分,以及企业所控制的结构化主体等都可以是子公司。由此可见,新准则中的子公司外延也较《公司法》定义的扩大了。

3. 扩大了控制所包含的范围。原准则规定,控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。新准则规定,控制是指投资方拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报,并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断,通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研

究与开发活动以及融资活动等。新准则对控制的权力范围比原准则扩大了,并不局限于决定另一企业财务和经营政策,明确了通常行使权力的各种相关活动方式。

二、增加或调整合并报表范围的内容

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定,这与原来的规定相同,但新准则对控制的规定有重大变化,并调整了合并范围。

1. 母公司应当将其全部子公司(包括母公司所控制的单独主体)纳入合并财务报表的合并范围。

2. 如果母公司是投资性主体,则母公司应当仅将其为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围并编制合并财务报表;其他子公司不应当予以合并,母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

母公司属于投资性主体,需同时满足以下条件:①该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的,从一个或多个投资者处获取资金;②该公司的唯一经营目的,是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报;③该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

属于投资性主体的母公司要符合下列所有特征:①拥有一个以上投资;②拥有一个以上投资者;③投资者不是该主体的关联方;④其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

3. 投资性主体的母公司本身不是投资性主体,则应当将其控制的全部主体,包括那些通过投资性主体所间接控制的主体,纳入合并财务报表范围。

4. 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时,除仅将其为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围编制合并财务报表外,企业自转变日起对其他子公司不再予以合并,视同在转变日处置子公司但保留剩余股

权进行会计处理(即部分处置对子公司的长期股权投资,处置价款与处置长期股权投资对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,调减资本公积下的资本溢价或股本溢价,资本公积不足冲减的,调减留存收益)。当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时,应将原未纳入合并范围的子公司于转变日纳入合并范围,原未纳入合并范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。

三、规范控制内容和行使控制权的具体行为方式

新准则对控制内容和行为方式进行了全面规范,这是本次准则修改最重大的地方。

1. 增加对投资方控制被投资方相关事实和情况的内容。新准则规定,判断投资方是否控制被投资方所有的相关事实和情况包括:被投资方的设立目的;被投资方的相关活动以及如何对相关活动做出决策;投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动;投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报;投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额;投资方与其他方的关系。

2. 新增对投资方拥有对被投资方实质性权利的内容。判断是否拥有对被投资方的权力时,只考虑与被投资方相关的实质性权利。实质性权利是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利,综合考虑包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面障碍的各种因素;当权利由多方持有或者行权需要多方同意时,是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在愿意的情况下能够一致行权;权利持有人能否从行权中获利等。某些情况下,其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利,也包括对已提出议案作出决策的被动性权利,但仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

3. 新增对投资方享有现时权力主导被投资方的相关活动的内容。投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动,视为投资方拥有对被投资方的权力。相关活动包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。如果两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利,能够主导对被投资方回报产生最重大影响活动的一方拥有对被投资方的权力。

4. 修改对投资方持有被投资方表决权的内容。投资方持有被投资方半数或以上的表决权,表明投资方对被投资方拥有权力(除有确凿证据表明其不能主导被投资

方相关活动),表现方式为:投资方持有被投资方半数以上的表决权的;投资方持有被投资方半数或以下的表决权,但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权的。

投资方持有被投资方半数或以下的表决权,但考虑下列事实和情况后,投资方持有的表决权足以使其有能力主导被投资方相关活动的,新准则规定为投资方对被投资方拥有权力:①投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小,以及其他投资方持有表决权的分散程度;②投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权,如可转换公司债券、可执行认股权证等;③其他合同安排产生的权利;④被投资方以往的表决权行使情况等相关事实和情况。

5. 新增投资方单方面主导被投资方相关活动的内容。如果投资方难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力,则投资方应考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据,从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项:①投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员;②投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易;③投资方能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序,或者从其他表决权持有人手中获得代理权;④投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。

6. 新增投资方与被投资方存在特殊关系构成权力的内容。新准则规定的特殊关系包括:被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的,视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。

四、增加财务报表合并程序的新内容

母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,编制合并财务报表。这个基本理念与原准则相同,但新准则增加了如下内容:

母公司编制合并财务报表,应当将整个企业集团视为一个会计主体,依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求,按照统一的会计政策,反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。①合并母公司与子公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用和现金流等项目。②抵销母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所

有者权益中所享有的份额。③抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。内部交易表明相关资产发生减值损失的,应当全额确认该部分损失。④站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。子公司持有母公司的长期股权投资,应当视为企业集团的库存股,作为所有者权益的减项,在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减:库存股”项目列示。

五、合并具体财务报表内容的新变化

1. 合并资产负债表内容的新变化。

(1)新准则规范了交叉持股内容。关于子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资规定:子公司持有母公司的长期股权投资,视为企业集团的库存股,作为所有者权益的减项,在所有者权益变动项目以“减:库存股”项目列示。子公司相互之间持有的长期股权投资,比照母公司对子公司股权投资方法,将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

(2)删除了原准则中不属于合并财务报表调整事项的内容:在购买日母公司对子公司的长期股权投资大于母公司在子公司所有者权益中享有的份额的差额,应当在商誉项目列示;商誉发生减值的,应当按照经减值测试后的余额列示。

(3)新准则规定,母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销,同时抵销相应的减值准备。新准则删除了原准则中规定的母子公司之间、子公司之间债券投资与应付债券相互抵销后产生的差额计入投资收益(因按集团统一的会计政策不应出现差额,故删除)。

(4)新增加因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

(5)与原准则思维理念相同,仅在表述中增加“以及业务”的内容:母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务,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,同时应当对比较报表的相关项目进行调整,视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务,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。

母公司在报告期内处置子公司以及业务,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。

2. 新增加或调整合并利润表的内容。

(1)母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益、利息收入及其他综合收益等,应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销;子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额,应当在合并利润表中综合收益总额项目下以“归属于少数股东的综合收益总额”项目列示。

(2)母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益,应全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益,应按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益,应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

(3)子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的,其余金额冲减少数股东权益。这与原准则的规定不同。原准则规定分两种情况处理:公司章程或协议规定少数股东有义务承担且少数股东有弥补能力的,该项余额冲减少数股东权益;公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的,该项余额冲减母公司的所有者权益。

母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务,在将该子公司以及业务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,增加内容:对比较报表的相关项目进行调整,视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

(4)与原准则思维相同仅增加新的“以及业务”“或其他方式”的内容:因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务,应当将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。母公司在报告期内处置子公司以及业务,应当将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

3. 新增加或调整合并现金流量表的内容。与原准则对比可看出整体思路无变化,对内容做了局部修改,改后内容为:①母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益、利息收入收到的现金,应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。②母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务,应当将该子公司以及业务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,同时应当对比较报表的相关项目进行调整,视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

母公司在报告期内处置子公司以及业务,应当将该子公司以及业务期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

4. 新增加或调整合并所有者权益变动表的内容。新准则规范了交叉持股的内容:子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资规定:①子公司持有母公司的长期股权投资,视为企业集团的库存股,作为所有者权益的减项,在所有者权益变动项目以“减:库存股”项目列示。②子公司相互之间持有的长期股权投资,比照母公司对子公司股权投资方法,将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

六、新增关于特殊交易的会计处理

1. 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权,在合并财务报表中,因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

2. 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的,在合并财务报表中,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的,与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

3. 部分处置对子公司的长期股权投资。

(1)母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资,在合并财务报表中,处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

(2)母公司因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的,在编制合并财务报表时,对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

4. 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的,如果处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易,则应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理。但是,在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额,在合并财务报表中应当确认为其他综合收益,在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况,通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理:①这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的;②这些交易整体才能达成一项完整的商业结果;③一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生;④一项交易单独考虑时是不经济的,但是和其他交易一并考虑时是经济的。

5. 对于未列举的交易或者事项,如果站在企业集团合并财务报表角度确认和计量的结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面确认和计量的结果不一致,则在编制合并财务报表时,要站在集团角度按照集团统一的会计政策,对其确认和计量结果予以相应调整。

七、对披露的内容进行了调整

对原准则有关披露的内容全部删除,新增加了子公司权益的披露,适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。该准则财政部已于今年3月14日公布。

八、增加了衔接规定

首次采用新准则的企业,应当根据新准则的规定对被投资方进行重新评估,确定其是否应纳入合并财务报表范围。因首次采用新准则导致合并范围发生变化的,要进行追溯调整(除追溯调整不切实可行的除外)。对比较期间已丧失控制权的原子公司,不再追溯调整。

九、结语

总体感觉,新准则比原准则的规定更加全面、更加系统,也更加规范了企业对相关内容的判断标准。但笔者认为,新准则有关长期股权投资的一些概念,如母公司、子公司、有关控制的具体规范内容放到长期股权投资准则中更为合适。同时建议大家对比《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第20号——企业合并》和《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》进行学习研究,这样更有利于全面、系统地掌握相关规定。

主要参考文献

财政部.关于印发修订《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知.财会[2014]10号,2014-02-17