

# 新合并财务报表准则解析

刘艳丽

(华北水利水电大学管理与经济学院 郑州 450046)

**【摘要】**2014年2月,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》,规定自2014年7月1日起开始施行。新准则调整了母公司编制合并财务报表时的合并范围,重新定义了“控制”的概念并细化和完善了控制的判断标准,此外还整合更新了部分合并财务报表编制的具体方法。本文通过对比调整前后的合并财务报表准则,逐点分析其变更所在,并一一举例详细解释,以便在学习新准则体系过程中,与读者共勉。

**【关键词】**会计准则 合并财务报表 新旧变更

为了适应我国社会主义市场经济发展的需要,进一步完善企业会计准则体系,提高企业合并财务报表质量,规范财务报表的编制和列报,并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,我国财政部修订了《企业会计准则第33号——合并财务报表》,于2014年2月中旬公布,并规定自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。

此次修订的主要内容可以概括为三个方面:一是关于合并范围的调整,二是关于“控制”的定义及具体判断标准的变化,三是关于合并财务报表编制方法层面的修订。本文将从以上三个方面入手对比新旧准则的变更,并针对每一个变更点都给出了具体的例子解析,以便读者能更清晰地了解新合并财务报表准则的变化所在,快速熟练地掌握新准则的具体运用。

## 一、合并范围的变更

修订前的合并财务报表准则规定,母公司应将所有的子公司纳入合并范围。新准则规定,如果母公司是投资性主体,应仅仅将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,但如果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,纳入合并报表的范围。

例如,某基金公司甲主要通过向投资者募集资金,并将资金投资于二级市场为投资者带来资本增值,该公司主要以公允价值考核投资业绩。根据新准则的规定,该基金公司属于投资性主体。假设该公司旗下有A、B、C三个子公司,其中A公司的主要业务是向其母公司提供投资咨询、投资管理等服务。B和C的主要业务则是投资于实体的生产性企业。由于A、B、C三个子公司只有A为其

母公司的投资活动提供服务,因此在编制合并财务报表时,甲公司只需将A子公司纳入合并范围,而B和C子公司不需要纳入合并范围。

在本例中,假设甲基金公司属于M公司的子公司,但M公司本身不属于投资性主体,B和C虽然不纳入甲公司的合并范围,但应该属于M公司的合并范围。如果M公司只控制甲公司一家子公司,则其合并范围包括甲基金公司和A、B、C公司共四个子公司。

## 二、“控制”的定义及具体判断标准的变更

旧准则对控制的解释为:“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利。新准则参考了《国际会计准则第10号——合并财务报表》,将“控制”定义修改为:“控制”指投资方拥有对被投资方的权利,通过参与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利影响其回报金额。

在修订后的定义中,最主要的三个要素为“对被投资者的权利”、“可变回报”以及“能够行使权力影响可变回报”。其中“对被投资者的权利”指投资者拥有对被投资者实质性的投票权;“可变回报”指可能会随着被投资方业绩而变动的投资回报,它是不固定的,一个很明显的例子是股利;“能够行使权力影响可变回报”指投资者通过行使投票权从而影响可变回报的金额,例如投资者能够决定被投资者的股利政策等。

关于“控制”判断标准的变化,主要有以下几项。

1. 引入“实质性控制”概念。当投资方持有的表决权份额小于50%时,如果综合考虑投资方拥有的表决权,相对于其他各方拥有的表决权份额大小、分散程度、其他合约性安排、被投资方以往的表决权行使情况等有关因素

和条件后仍可具有控制。

例如,甲公司拥有乙公司**45%**的投票权,乙公司剩余**55%**的投票权非常分散,其中没有任何一个股东持有的投票权超过**1%**,也没用任何迹象表明其他股东之间有可能达成协议做出集体决策。

在评估甲公司是否具有对乙公司的控制权时,基于其持有股权相对于其他股东的规模,可以断定**45%**的权益足以使其拥有对乙公司的控制权,甲公司应将乙公司纳入合并范围。但本例中,如果在乙公司的其他投资者中,有两个投资者各持有**27%**的投票权,只要这两个股东联合起来就可以阻止甲公司对乙公司的各项决策,在这种情况下,甲公司不能将乙公司纳入合并范围。

**2. 引入关于拥有决策制定权的投资者是委托人还是代理人的判断指引。**新准则中明确提出代理人作为代表其他方行使权力的第三方,并不控制被投资方。

例如,甲公司拥有乙公司**40%**的投票权,丙公司拥有乙公司**20%**的投票权,甲和丙签订协议,由甲代理丙行使投票权并收取一定的代理费用。

对该事项的判定,如果按照修订前的合并准则,甲实质上可以控制乙公司,属于乙的母公司。但是按照修订后的准则,由于甲公司属于丙公司的代理人,如果不存在其他因素能够证明甲公司拥有乙公司的控制权,单凭甲公司本身的**40%**投票权,其不应将乙公司纳入合并范围。

**3. 引入对被投资方可分割部分的控制的判断。**一般情况下,企业在判断是否控制被投资方时,应从被投资企业整体的角度出发,但在极个别情况下,如果被投资方单独某一部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源,且处于该部分相关的各方外,其他方不享有与该部分资产相关的权利,也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利,在这种情况下,投资者应该评估对这一单独部分的决策权,如果满足控制的条件,投资者应将这一部分纳入合并范围。

例如,甲公司为一汽车生产企业,共有两个生产部门**A**和**B**,其中**A**部门生产的汽车属于高端产品,单位售价在人民币**200**万元以上。**B**部门只生产中低档汽车,单位售价定位在人民币**30**万元左右。两部门生产的汽车除了成本及售价不同以外,所采用的商标也不一致,且各部门的财务单独核算,负债各自单独承担。

假设**M**公司为甲公司的投资者之一,所占的投票权比例为**20%**,投资协议中约定,**M**公司所投的资本额主要用于**B**部门的生产经营,并且有权决定**B**部门的生产经营及财务决策。在本例中,虽然**M**公司只占有甲公司投票权的**20%**,但由于甲公司**A**部门和**B**部门资产和债务并不共享,且**M**公司可以控制**B**部门,则**M**公司应将**B**部门单独纳入合并范围,同时,甲公司的其他控制方在编制合并报

表时,不再包括**B**部门的内容。

### 三、合并财务报表编制方法的变化

本次修订前的《企业会计准则第**33**号——合并财务报表》发布于**2006**年**2**月,此后,为了规范合并财务报表的编制和列报,财政部陆续在相关的解释公告、年报通知等文件中对原准则中的部分编制方法进行了多次修订补充,本次修订后的合并财务报表准则整合了这部分内容。除此以外,为了保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,参考《国际财务报告准则第**10**号——合并财务报表》的相关内容,结合我国实际情况,此次修订进一步完善了合并财务报表的编制方法体系。笔者对这些内容做了梳理和总结,发现主要包括以下几个方面。

**1. 母子公司相互之间持有长期股权投资的抵销问题。**按旧准则规定,母子公司相互之间的长期股权投资应该全部抵销,但是按新准则的规定,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”列示。所做的调整分录为:

借:库存股  
贷:长期股权投资

**2. 与抵销未实现内部销售损益相关的所得税会计处理。**新准则明确规定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,在合并财务报表层面应确认相应的所得税影响。

例如,假设**A**公司为**B**公司的母公司,**2014**年**A**公司销售一批成本为**800**万元的存货给**B**公司,售价为**1 000**万元,**B**公司将其作为原材料入账,至**2014**年年末,**B**公司尚未领用这批原材料。则该交易致使企业集团的存货增加了**200**万元的账面价值,并形成了**200**万元的未实现内部收益。(假设两公司适用的所得税税率为**25%**)。对于该事项,首先应做的调整分录为:

借:营业收入	10 000 000
贷:营业成本	8 000 000
存货	2 000 000

抵销后,该存货在合并资产负债表中的账面价值为**800**万元,在**B**公司的计税基础为**1 000**万元,账面价值小于计税基础形成了**50**万元( $200 \times 25\%$ )的递延所得税资产,调整分录如下:

借:递延所得税资产	500 000
贷:所得税费用	500 000

**3. 区别对待母子公司之间因出售资产而发生的未实现内部交易损益。**在合并利润表中,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,应当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。

例如:甲公司为乙公司的母公司,持有其70%的表决权资本。假设2014年9月甲公司销售给乙公司一批存货,售价为100万元,成本为80万元。乙公司将这批存货作为原材料反映,且截止到2014年年末,该原材料尚未被领用。

分析:本例中该项内部销售形成了20万元的未实现利润,甲公司在编制2014年合并利润表时,应全额冲销“归属于母公司所有者的净利润”。假设在不考虑该项内部交易前,合并利润表中“归属于母公司所有者的净利润”项目金额为700万元,“少数股东损益”项目金额为300万元,则抵销该项内部交易后的金额分别为680万元和300万元。

在本例中,假设该内部交易是由子公司乙出售给母公司甲的,那么20万元的内部未实现利润应按比例在“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,抵销后的金额分别为686万元(700-20×70%)和294万元(300-20×30%)。

4. 投资性母公司对不纳入合并范围的子公司长期股权投资的后续计量问题。按照旧准则,母公司对所有子公司的投资按成本法核算,只有当母公司增加或处置子公司股份时,长期股权投资的账面价值才会发生改变。由于修订后的合并财务报表准则规定,若母公司为投资性主体,应仅仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围,其他子公司不应当予以合并,对于不纳入其合并范围的子公司的投资,应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

5. 少数股东对母公司亏损的承担的列示。对于子公司少数股东分担的当期亏损额,如果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,原准则的规定分两种情况处理,即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的,该余额冲减少数股东权益,否则冲减母公司的所有者权益。新准则明确规定不再区分两种情况,而是直接冲减“少数股东权益”。

例如:甲公司是乙公司的母公司,持有其70%的表决权资本,假设合并资产负债表中“少数股东权益”项目2014年的年初余额为100万元,2014年乙公司共发生亏损

500万元,按照持股比例,少数股东应分担的亏损额为150万元(500×30%),2014年年末,合并报表中“少数股东权益”项目的金额应为-50万元(100-150)。

6. 因新增股权导致长期股权投资和应享有子公司净资产份额之间差额的处理。在编制合并财务报表时,因购买少数股权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。

例如:甲公司和其他公司共同组建乙公司,拥有乙公司60%的表决权资本,甲公司对乙公司长期股权投资的入账价值为4200万元,乙公司的净资产为7000万元,全部为股本。一年后,甲公司又以900万元的价格从少数股东那里购买了乙公司10%的股权。从组建开始到甲公司追加投资当年年末,乙公司共实现了1000万元净利润,其间没有对外分配股利。假设乙公司按15%的比例计提盈余公积。

分析:追加投资后,甲公司账面上“长期股权投资”科目的金额为4900万元(4000+900),追加投资当年年末甲公司编制合并财务报表时,乙公司的净资产为8000万元(7000+1000)。按新持股比例,甲公司应享有乙公司净资产为5600万元(8000×70%),两者之间的差异700万元,在编制合并抵销分录时应调整“资本公积——股本溢价”科目。调整分录如下:

借:股本	7000
盈余公积	150(1000×15%)
未分配利润	850(1000-150)
贷:长期股权投资	4900
少数股东权益	2400(8000×30%)
资本公积——股本溢价	700

除上文中列示的变更以外,新发布的合并财务报表准则中还规定了生效时间自2014年7月1日开始,如果执行新准则而导致合并范围发生变化的,应当进行追溯调整,因篇幅所限,本文不再举例分析。

#### 主要参考文献

1. 财政部.关于印发《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
2. 财政部.《企业会计准则第33号——合并财务报表》应用指南.财会[2006]18号,2006-10-30
3. 中国会计准则委员会.国际财务报告准则第10号——合并财务报表.北京:中国经济出版社,2013