

新旧合并财务报表准则差异解读

王玉琴 叶飞燕

(中南财经政法大学武汉学院 武汉 430079)

【摘要】 财政部2014年2月修订并发布了《企业会计准则第33号——合并财务报表》，相比较2006年颁布的合并财务报表准则，新合并财务报表准则在合并范围、控制相关概念、合并程序等方面做出比较大的改变。本文就新旧合并财务报表准则的差异进行研究分析，以期为财会人员更好地执行新合并财务报表准则提供指引。

【关键词】 合并财务报表准则 国际趋同 差异 控制

财政部2014年2月修订并发布了《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“新准则”)。这是自2006年后对合并财务报表准则进行的比较大的修改,不仅是趋同国际会计准则、提高合并财务报表质量、完善并丰富我国会计准则体系的内在需求,也为解决实务中存在的实际问题提供了指南。

一、合并财务报表准则历史沿革

第二次世界大战以后,世界各国开始重视合并财务报表的编制。为了协调世界各国编制合并财务报表,国际会计准则委员会(IASC)早在1976年6月就发布了《国际会计准则第3号——合并财务报表》(IAS3),提出了合并财务报表编报要求。1989年,经过全面修改,IASC发布了《国际会计准则第27号——合并财务报表及对子公司投资会计》(IAS27)。2003年12月,国际会计准则理事会(IASB,前身是IASC)对IAS27进行修改,准则名称重新改为《国际会计准则第27号——合并财务报表》,我国2007年开始实施的合并财务报表准则即是基于此准则制定的。

2008年6月,IASB对IAS27的修改主要涉及失去对子公司控制及非控制权益等方面。2011年5月,IFRS10发布,取代了IAS27中除了有关披露以外的内容,有关披露相关内容则单独发布了IFRS12进行规定。随后,IFRS10进行了两次修订,分别是2012年6月和2012年10月。第一次修订主要是关于首次执行IFRS10时的过渡性指南,第二次修订主要是关于投资性主体,对于IFRS10有实质性意义,我国新合并财务报表准则即是借鉴了第二次修订的IFRS10。

二、新旧合并财务报表准则的差异分析

1. 重新定义母子公司。新准则明确将母公司与子公司定义为主体,而不再仅仅是旧准则中所指的企业,主体侧重于经济实体,企业侧重于法律实体,这样界定使得合

并财务报表反映的财务信息超越了法律实体,更强调经济实体。相比较旧准则,母公司与子公司的定义适用范围更广,也更为具体。其中母公司是指能够控制一个或者一个以上主体的主体,这里被控制的主体不仅指企业,也指被投资单位中可分割的部分和母公司所能控制的结构化主体等;子公司则是母公司所控制的主体。一些特殊目的的实体也包括在子公司定义内,更能满足国内资本市场发展需要。

2. 明确投资性主体。投资性主体通常应当满足三个条件:该公司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获取资金;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;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。

投资性主体的合并范围一直存在争议,早在2002年IASB对IAS27进行讨论修改时,就有人提出意见,投资性主体不需要将所有的子公司纳入合并范围。他们认为,对于私募股权机构、创新投资机构(基金)以及类似的机构,这些特殊的组织机构即投资性主体。其对于子公司的管理或投资子公司的目的不同于非投资性主体,因此投资性主体提供的合并财务报表涵括其子公司的意义并不大。虽然当时IASB没有采纳这种意见,然而一些金融和资本市场完善的国家,如美国历来支持这种观点,认为对投资性主体的合并范围进行例外豁免更能提供有用的财务信息。因此,2012年修订的IFRS10对投资性主体的合并范围进行了规定。

我国新修订的合并财务报表准则即借鉴了这种规定。新准则除了对投资性主体的定义和特征进行了重新阐述以外,还明确指出若母公司为投资性主体,其子公司不予以合并,除非该子公司为母公司投资活动提供相关

服务,对不予以合并的子公司投资按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

3. 为控制概念的运用提供更多指南。新旧准则对于合并范围都强调以控制作为基础进行确定,但是对控制的定义和运用有很大的变化。

旧准则对于控制的规定主要存在的问题有:①暂时性控制。旧准则并没有对控制的持续性进行有效评估,只是简单强调以控制为基础确定合并范围,规定母公司应当把所有能控制的公司纳入合并范围。当一个公司控制另一家公司的目的不是通过影响其财务政策和经营政策而获得收益,而是为了短期内买入或卖出部分或全部股权而获利,这就形成或丧失暂时性控制。显然暂时性控制可以让母公司随意调整合并范围,进而能达到调节利润、粉饰合并财务报表的目的。②控制判断标准。旧准则控制判断标准是基于对被投资单位表决权的基础上确定的,规定直接或间接拥有半数以上表决权表明可以控制被投资单位,但有证据表明不能控制被投资单位除外。旧准则并没有对这些例外情况进行规定或者说明,在实务工作中财务人员很难进行判断,也容易被母公司利用操纵合并范围。同时准则还列举四种情况,规定母公司拥有被投资单位半数或半数以下表决权,符合这四种情况之一的,也视为能够控制被投资单位。这样也很容易使母公司通过有意“设计”使之符合或者不符合这四种情况,达到随意操纵合并范围的目的。并且对于除了这四种情况之外的情形,并没有给出相应的判断标准,如被投资单位的大股东即使没有半数以上表决权,但相对于其他股东表决权比例过大且其他股东表决权分散程度比较大,从实质上来讲,该大股东也可以控制被投资单位。总之,旧准则缺少对实质性控制的判断标准,不便于实务操作。

新准则对控制概念运用的变化主要体现在:

(1)修改了控制的定义。新准则中控制的定义包含三个条件,即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,以及有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

“权力”指的是可以主导被投资方相关活动。“相关活动”指的是对被投资方回报产生重大影响的活动。“回报”可以是股利等直接回报,还可以是其他的间接回报,如协同效应,是一个广泛的概念;回报既可以是正的回报,也可以是负的回报,随被投资方的业绩而变动。这个定义从更基础、更一般进而更具适应性的视角对控制从三个方面进行规定,揭示了权力和回报之间的关联性,也更便于实务中会计人员对控制的判断。控制不是一成不变的,应该持续动态评估控制。当环境或事实发生变化导致控制三个要素发生变化,应当重新评估控制,及时调整合并范围。

(2)引进实质性控制观点。权力来源于权利,对一个

企业是否拥有权力不仅可以从投资方拥有的表决权比例角度考虑,也应当综合考虑其他因素或权利,如其他投资者拥有表决权的分散程度、潜在表决权、有无其他合约性规则赋予的决策权利、决定或者否定被投资方交易的权利、委派或罢免被投资方关键管理人员的权利等等,这些权利单独或结合起来可以影响是否拥有对被投资方的权力。在判断这些权利时,应当考虑的仅仅是实质性权利,实质性权利指的是持有人在决策相关活动时有实际能力行使的可执行权利。不应当考虑保护性权利,保护性权利仅仅只是保护权利持有人利益,但是没有赋予其决策相关活动的权利,因此仅持有保护性权利不能控制被投资方。

4. 合并财务报表合并程序强调“一体化视角”。新旧准则都是以母公司和子公司的个别财务报表为基础,结合其他资料编制合并财务报表。新准则总体要求更强调合并财务报表应把整个企业集团当作一个会计主体,站在企业集团的视角考虑有关合并事项,将集团内部母、子公司之间的交易或者事项当作一个会计主体内部业务进行处理。

新准则删除了旧准则中“按照权益法调整对子公司的长期股权投资后,由母公司编制”的内容,这个变动某种意义上简化了编制合并财务报表程序,起码对于对子公司采用成本法核算的长期股权投资不需要先按照权益法进行调整,再编制合并财务报表。并且新准则还对合并财务报表要求进行了原则性的概述,对于具体的合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表的合并程序,也做了部分修改,避免了因为合并程序的不明确导致合并财务报表编制出现错误。

5. 删除披露有关要求,新增加特殊交易会计处理。删除原准则第四章披露全部内容,相关内容由新发布的《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》中进行规定。由于在企业集团内部,涉及企业合并以及长期股权投资的交易和事项各种各样,纷繁复杂,新准则第四章对特殊交易会计处理进行了规定,而这部分内容原准则并没有。这些特殊交易主要包括:母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权;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;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;企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权;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等。同时新准则强调对于未列举的交易或事项,连同上述的特殊交易的确认和计量都必须站在企业集团角度进行会计处理和调整。

主要参考文献

周俊义.对合并财务报表准则新变化的研究.财会月刊,2014;13