

新合并财务报表准则合并规范的三大变化

陈金祥

(江苏汉唐国际贸易有限公司, 江苏淮安 223100)

【摘要】财政部于2014年2月修订了《企业会计准则第33号——合并财务报表》并规定修订后的合并财务报表准则于2014年7月1日开始执行。与修订前的合并财务报表准则比较,新准则不仅在总体上有较大变更,在具体规范上也作了许多修改。笔者以新旧准则的具体文本为依据,结合财政部会计司编写的《企业会计准则讲解(2010)》的一些规范,从合并财务报表的合并范围、合并程序以及损益列报等三方面,分析比较合并财务报表准则修订的主要变化。

【关键词】合并财务报表; 直接合并法; 权益合并法; 投资性主体

一、第一大变化:母公司属于投资性主体时一般子公司不列入合并范围

(一)旧准则规定的合并财务报表的合并范围

修订前的合并财务报表准则(以下简称“旧准则”),简单概括地将合并财务报表(以下简称“合并报表”)的合并范围规定为“母公司应将其全部子公司纳入合并报表的合并范围”。同时采用除斥法去除一些原子公司和被投资企业:下列被投资单位不是母公司的子公司,不应当纳入母公司的合并报表的范围:①已宣告被清理整顿的原子公司;②已宣告破产的原子公司;③母公司不能控制的其他被投资企业,如联营企业、合营企业等。

(二)新准则规定的合并报表的合并范围

1. 基本规定。修订后的合并财务报表准则(以下简称“新准则”)也重申了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)纳入合并报表的合并范围。但是,同时规定:①如果母公司是投资性主体,除应当将其投资提供服务的子公司(如有)纳入合并范围并编制合并报表外,母公司的其他子公司不应予以合并;②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;③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间接控制的主体,纳入合并报表的范围。

2. 投资性主体。当母公司同时符合以下条件时,该母公司应当认定为投资性主体:①该公司是以向投资者提供投资管理服务为宗旨,从一个或多个投资者处获取资金;②该公司唯一经营目的,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。

投资性主体通常应符合以下所有特征: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。

新准则还规定了母公司由非投资性主体转变为投资性主体或者由投资性主体转为非投资性主体时,对于母公司合并报表的合并范围应做的调整。

新、旧准则同样规定合并报表的合并范围应当以控制为基础确定,但对于控制,新准则增加了一整套的、全面的判断确认标准。

(三)会计处理的相应变更

旧准则下,不存在投资性主体这一概念,合并报表时,即使母公司具有投资性主体的属性,仍应坚持“将全部子公司纳入合并报表的合并范围”的原则,不存在不应予以合并的子公司。

新准则规定凡属投资性主体的母公司,不再将除为其投资活动提供相关服务的子公司以外的其他子公司(以下简称“一般子公司”)纳入合并范围,这些不纳入合并范围的一般子公司与作为投资性主体的母公司当如何关联?新准则规定了两条原则:

1. 母公司作为投资性主体,对其一般子公司不再予以合并以后,母公司对于这些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。具体会计处理规范是:①母公司取得对子公司的投资时,按其成本,借记“交易性金融资产——成本”科目,按收到投资中包含的已宣告但尚未领取的现金股利,借记“应收股利”科目,按支付的相关交易费用,借记“投资收益”科目,按以上合计,贷记“银行存款”等科目。**②**期末,投资资产增值时,按其增值额,借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目,贷记“公允价值变动损益”科目;投资资产减值时,作相反分录。**③**处置投资资产时,按收到的现金净额,借记“银行存款”等科目,按投资资产账面价值,贷(或借)记“交易性金融资产——成本、公允价值变动”科目,按其差

额,贷记或借记“投资收益”科目;同时,按公允价值变动的净额,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”科目。

以上介绍的,只是以投资性主体为母公司对子公司所进行的权益性投资的核算,投资性主体对被投资单位所进行的债权性投资,不形成母、子公司关系,因此不适用上述规定。

2. 不将一般子公司纳入母公司合并范围的,仅指属于投资性主体的母公司。如果该投资性主体的母公司即母公司的母公司本身不是投资性主体,则该母公司的母公司,应当将其直接控制和间接控制的子公司全部纳入合并范围,即将那些通过投资性主体所间接控制的子公司也纳入合并范围。

二、第二大变化:合并报表程序由权益合并法改为直接合并法

新准则与旧准则最大的不同点,是将合并报表程序由旧准则下的权益合并法改为新准则下的直接合并法。

旧准则“合并程序”开始,就阐明合并报表应以母公司和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,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。

新准则“合并程序”开始则是,母公司应当以其自身和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,编制合并报表。在这里,“按照权益法调整对子公司的长期股权投资”这一重要规定,已被删除。

采用直接合并法编制合并报表,按照新准则第十三条规定的要求:①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应当相互抵销,同时抵销相应的长期股权投资减值准备。②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,在权益项下单独列示。③子公司相互之间持有的长期股权投资,应当比照母公司的股权投资抵销方法,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。

与旧准则的相应规范比较,除旧准则中有关商誉的抵销和新准则中有关库存股的列示两处外,其他条文几乎完全相同。但是,由于新旧准则已采用了修改后的合并程序,用同样条文来规范就会产生操作的诸多不适。比如:

1. 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享有的份额相互抵销。旧准则下先采用权益法调整母公司对子公司的长期股权投资,调整后的母公司对子公司的长期股权投资“账面价值”与其在子公司所有者权益中享有的份额相等或基本相等,抵销时相对容易,抵销后的差额一般包含在商誉和少数股东权益中。新准则下,母公司对子公司的长期股权投资账面价值通常与其享有的子公司所有者权益份额相差较大,无法抵销尽净,且该差额往往既不是商誉,也不是少数股东权

益,应当如何处理?笔者分析,直接合并法下,母公司不确认享有子公司所有者权益的份额的增减,自然无法全部抵销其在子公司所有者权益中的份额。

例:A公司(非投资性主体)于2×14年1月投资于B公司1 200万元,占B公司股权60%(形成控制),取得投资后B公司所有者权益合计(以下简称“净资产”)2 000万元,其中A公司股本720万元,少数股东股本480万元;2×14年底,B公司实现净利润800万元,B公司净资产升为2 800万元。抵销A公司长期股权投资时,A公司长期股权投资账面价值仍为1 200万元,但享有B公司净资产份额为1 680万元(2 800×60%),抵销时相差480万元,原因是B公司实现的净利润份额A公司没有像权益合并法那样确认收益并调增长期股权投资,因此抵销时,A公司应抵销1 200万元,应抵销B公司净资产也是1 200万元,不应抵销B公司当年净利润中A公司份额480万元,之后形成的净资产份额仍应留在B公司;但是,对于少数股东权益的抵销,情况就不同于A公司,按新准则规定,B公司净资产中属于少数股东的份额,应全部抵销,其中既包括初始投资(假定均不存在追加投资或减资,下同),也包括B公司经营中形成的净资产少数股东应计份额。据此,笔者认为,新准则下母公司和少数股东的股权投资与子公司所有者权益(净资产)抵销分录应是:

按子公司全部股本,借记“实收资本(或股本,下同)”项目,按子公司资本公积中初始确认的股本溢价(或资本溢价,下同)金额,借记“资本公积”项目,按子公司净资产累计净增减值中少数股东应计份额,借(或贷)记“盈余公积”、“未分配利润”等项目,按母公司对子公司投资的账面价值,贷记“长期股权投资”项目,按子公司净资产中少数股东应计份额,贷记“少数股东权益”项目。

如果合并报表前母公司已对子公司投资提取了减值准备,合并抵销时应于冲回,按冲回后金额合并抵销,冲回分录为:按减值准备余额,借记“长期股权投资”项目,贷记“资产减值损失”项目(或贷记“盈余公积”、“未分配利润”项目)。

将以上案例代入公式中,分录应为(金额单位:万元):借:股本1 200(A公司720+少数股东480),资本公积800(A公司480+少数股东320),盈余公积32(B公司:800×10%×40%),未分配利润288(B公司:800×40%-32);贷:长期股权投资1 200(A公司),少数股东权益1 120(2 800×40%)。

2. 子公司持有母公司长期股权投资,应当视为企业集团的库存股,作为所有者权益的减项,在合并资产负债表所有者权益项目下以“减:库存股”项目列示。

具体抵销分录应是:按子公司持有母公司长期股权投资,借记“库存股”项目,贷记“长期股权投资”项目。经以上处理后,子公司持有母公司的长期股权投资抵销为

0, 母公司所有者权益中属于子公司初始投资的份额也应与库存股以金额相等、方向相反被抵销。

3. 子公司相互之间的持有的长期股权投资, 应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法, 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。

解读以上规定: ①子公司相互之间持有的长期股权投资的抵销, 应包括子公司相互之间持有的占被投资单位股份不同比例的长期股权投资, 如此抵销后才能保证通过合并报表, 抵销企业集团内部相互之间所有的权益性投资。②新准则提出“比照母公司对子公司的股权投资抵销方法”进行抵销, 细品未必尽然, 因为母公司对子公司的股权投资, 大前提是母公司存在对子公司的控制, 而子公司相互之间持有的长期股权投资, 不存在控制这一大前提, 此处所说的“对应的子公司”, 是针对作为合并报表编制主体的母公司而言的, 子公司相互之间, 一般不认为存在母子关系, 因此要求比照母子关系抵销股权投资和对应所有者权益份额的, 不尽适用。③鉴于子公司相互之间持有长期股权投资要根据控制、影响的不同情况, 采用不同的核算方式, 因此抵销分录也有所不同: 采用成本法核算的, 按被投资单位记录的投资企业享有其股本金额, 借记“实收资本(或股本, 下同)”项目, 按投资企业享有被投资单位的股权投资, 贷记“长期股权投资”项目, 按其差额, 贷记“资本公积”项目; 采用权益法核算的, 按照相应的股本和初始资本溢价, 借记“实收资本”、“资本公积”项目, 按照被投资单位盈余公积、未分配利润中归属于投资企业的份额, 借记“盈余公积”、“未分配利润”项目, 按投资企业享有被投资单位的股权, 贷记“长期股权投资”项目。如果合并报表前投资单位对相关投资提取了减值准备, 应当对相应部分先于冲回, 再进行抵销。

三、第三大变化: 合并利润表增加若干项目且合并人表的方法由抵销分录法改为计算填表法

旧准则下, 子公司当年损益中属于少数股东的份额, 在编制抵销按权益法调整的当年投资收益等和当年利润分配各项目的分录时确认。新准则采用直接合并法, 上述抵销分录已经取消, 抵销的母公司长期股权投资也只限于抵销母公司的投资成本与子公司归属于母公司的实收资本和相应的资本溢价, 无法再以编制抵销分录的方法确认少数股东损益, 因此需要通过计算求得的金额直接填列。其计算方法如下: 少数股东损益=经调整、抵销后的子公司的净利润×少数股东持股比例; 归属于母公司所有者的净利润=合并报表的净利润-少数股东损益。

新准则还增设了若干直接按计算数据填列的项目, 包括: ①“其他综合收益”项目, 应按照修改后的利润表相应数据填列; ②“综合收益总计”项目, 按照合并利润表净利润加上其他综合收益金额填列; ③“归属于少数股东的综合收益总额”项目, 按照合并利润表少数股东损益加上子公司少数股东其他综合收益填列, 计算公式为: 归属于少数股东的综合收益总额=少数股东损益+其他综合收益×少数股东持股比例; ④“归属于母公司所有者的综合收益总额”项目=合并利润表的综合收益总额-少数股东的综合收益总额。

新准则在合并利润表中还增加了以下规定: ①母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益, 应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。②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。③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。

按以上规定, 在编制合并利润表时, 也只能通过计算填表确认应分配抵销的金额, 因为在新准则合并利润表规范列举的抵销分录中, 已明确要求: 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品, 期末未实现对外销售而形成存货、固定资产等资产的, 在抵销营业成本和营业收入的同时, 应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销; 同时, 也应对这些资产的折旧额、摊销额与未实现内部销售损益相关部分进行抵销。

以上列举的抵销事项, 已经囊括了几乎所有未实现内部销售损益的抵销, 如果因为上述要求再用分录分配抵销归属于母公司所有者的净利润、少数股东损益等, 势必造成分录的重复抵销而致差错。据此, 笔者认为, 上述要求可通过计算来梳理好相关项目的数学关系。

旧准则下, 子公司少数股东分担的当期亏损超过了该子公司期初所有者权益所享有的份额的部分, 除非公司章程或协议规定其承担且有能力弥补的, 否则, 超过部分应当冲减母公司所有者权益。

新准则变更了以上做法, 规定: 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, 其余额仍然应当冲减少数股东权益。

主要参考文献

财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2010[M]. 北京: 人民出版社, 2010.

张云霞. 财务报表的直接合并法[J]. 齐鲁珠坛, 2014(1).