

合并报表会计规范变迁探析

黄 申(副教授)

【摘要】随着我国企业改革的深入,合并报表会计规范呈现出从无到有、从萌芽到成熟的局面。通过列举合并报表会计规范从萌芽期、发展期到成熟期的主要内容,分析其变迁的动因:经济发展促其产生,具体国情与国际惯例两个因素则影响着其具体内容。因此,我国企业会计准则未来应是基于国情的主动趋同,唯有此才能够把握会计规范变迁的主动权,有助于中国方案的国际认同。

【关键词】合并报表; 会计规范; 企业会计准则; 主动趋同

【中图分类号】 F230 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)13-0102-5

合并报表是财务会计理论与实务的枢纽,其规范的变迁能反映会计理论的发展规律。通常,事物会经历萌芽、发展、成熟与衰退四个阶段,我国的合并报表会计规范已至成熟期。探析其变迁规律,有助于把握会计理论的未来发展,更好地服务于我国经济发展与促进社会繁荣。

一、合并报表会计规范的萌芽期

合并报表会计规范的萌芽期是指涉及合并报表的相关经济事项,但尚未涉及合并报表编制的阶段。在此阶段会计规范以国有企业兼并为主,相关文件虽有提及控股合并但未对其进行具体规范,亦未要求编制合并报表。

(一)相关的会计规范

1. 《关于企业兼并的暂行办法》(体改经[1989]38号)。这是笔者所发现的最早的相关文件。该文件虽然仅对兼并(吸收合并)进行了规范,但所列举的四种兼并形式——承担债务式、购买式、吸收股份式、控股式中,涉及要编制合并报表的控股合并,而文件中并未提出编制要求,亦未给出具体规范,也许是更希望企业开展吸收合并而不是控股合并。另外,该文件第九条中还特地对被兼并企业职工的安置进行了规范。

2. 《关于国营企业兼并财务处理的暂行规定》(财工字[1989]131号)。该文件是基于体改经[1989]38号而对相关财务问题做出的规定。其中第七条涉及商誉:“被兼并企业的产权转让成交价与净资产价值的差额,兼并方企业作为商誉列入无形资产账户,从企业兼并成交年份起按规定年限分月摊销,没有规定年限的,可分10年摊销。”第十一条中提及被兼并企业可能失去法人资格,也可能保留法人资格,但也未提出具体的处理规则。

3. 《关于出售国有小型企业产权的暂行办法》(体改经[1989]39号)。其与体改经[1989]38号的目的相同,仅针对国有小型企业而制定,因此内容也相对简单。该办法中虽然没有提及控股合并,但涉及被兼并企业职工的安置。

4. 《关于出售国营小型企业产权财务处理的暂行规定》(财工[1989]134号)。该文件是基于体改经[1989]39号而对相关财务处理做出的专门规定,同样仅限于国有小型企业。相比财工字[1989]131号,其内容更为简单,未涉及商誉与法人资格内容。

5. 《关于国营工业企业兼并和出售有关会计处理的暂行规定》(财会字[1989]60号)。该文件也是根据体改经[1989]38号制定的,主要规范了会计处理问题,具体涉及所执行的会计制度、会计档案移交

【基金项目】 国家社会科学基金项目(项目编号:18BJY018)

(控股合并例外),并对丧失法人资格与不丧失法人资格两种情况给出了处理方法。其中,不丧失法人资格的被合并方应按照评估或确认价值开立新账,“转让企业的成交价大于企业净资产的差额,作为商誉列入无形资产账户”。这是属于会计处理的规定,首次给出了商誉的计算公式与会计处理方法。

(二)相关规范出台的背景

在这一时期,国有企业改革已完成了放权让利的第一阶段、试点经济责任制的第二阶段、利改税的第三阶段,并进入了完善经营机制的第四阶段;实行了以“包死基数、确保上交、超收多留、歉收自补”为原则的承包制。承包会导致产品不对路、经营管理不善的企业产生亏损,为了解决持续亏损问题,化解职工安置难题,注销法人资格以直接管理的兼并(吸收合并)成为首选,故而忽略了控股合并的合并报表会计规范。

其实早在1984年我国就出现了兼并事件:保定纺织机械厂和保定市锅炉厂分别于1984年7月兼并了保定市针织器材厂和保定市鼓风机厂,但由于当时受到市场经济“姓资姓社”争论及企业职工安置的约束,使得国企改革以兼并为主。因此,相关的会计规范也以解决当时国有企业改革问题为主,属于合并报表会计规范的萌芽期。

二、合并报表会计规范的发展期

合并报表会计规范的发展期是指已出现合并报表的会计规范,但该规范处于欠完善的成长时期。这一时期以因控股合并而要求编制合并报表的会计规范出台为始,以将颁布但未颁布的“合并财务报表准则(2006)”为终。在此阶段,相关规范不再以发改委等宏观经济管理部门文件为依据,而是以会计管理方面的财政部文件为主。

(一)相关的会计规范

1.《股份制试点企业会计制度》(财会字[1992]27号)。这是第一份要求编制合并报表的文件^[1],其中第二十八条要求控股合并形成的长期股权投资采用权益法核算,第七十三条要求编制合并会计报表,且具体规范了合并会计报表应抵销项目及少数股权。同时指出,若子公司经营内容独特,可不纳入合并范围,而是将其报表放置在合并会计报表之后。

2.《合并会计报表暂行规定》(财会字[1995]11号)。该文件是对合并报表的首份专门规范,涉及合并范围的界定、合并会计报表的构成与编制程序、权

益法核算分录、境外子公司会计报表折算、四张主表的合并抵销内容(分录)、报表附注与报表格式等具体规定。该文件与当时国际会计准则委员会(IASC)的规范有着很大差别——“合并价差”内容庞杂、内部交易未实现损益不予少数股东分摊。

3.《关于合并会计报表合并范围请示的复函》(财会二字[1996]2号)。该文件仅针对合并范围进行了补充规范,其基于重要性原则要求,豁免了“资产总额、销售收入、当期净利润同时小于母公司与其所有子公司相应指标合计数的10%”的子公司的合并要求;同时,银行和保险业等属于特殊行业,也可以不纳入合并范围。

4.《企业兼并有关财务问题的暂行规定》(财工字[1996]224号)。该文件主要规范了企业兼并中的财务问题,具体规范了购买商誉及控股合并投资成本的确认,其对商誉确认与摊销的规定与财工字[1989]131号的规定相同,同时规定“在被兼并企业继续保留法人资格的情况下,兼并方企业所支付的价款,作长期投资处理”。

5.《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》(财会字[1997]30号)。该文件为会计处理规范,对被兼并企业财产清查、资产评估、结束旧账的具体会计处理进行了详细说明;对兼并方企业则区分被兼并企业丧失法人资格、仍保留法人资格、享受优惠政策的不同情况介绍了其个别报表具体的账务处理,但未涉及合并报表。

6.《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》(财会字[1998]7号)。该制度是对股份有限公司的整体性会计规范,主要增加了占其他单位的资本总额不足50%但具有实质控制权的公司应编制合并会计报表的要求,如何编制则依照《合并会计报表暂行规定》来执行。

7.《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关会计问题解答》(财会字[1998]66号)。该文件针对投资准则,解答了长期股权投资初始计量、权益法核算、减值准备三方面的问题;针对股份有限公司会计制度执行,解答了企业改组、接受捐赠时的长期股权投资核算,以及执行新制度后长期股权投资是否追溯调整、购买日确定等问题。

8.《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》(财会函字[1999]10号)。该文件规定:长期股权投资采用权益法核算时,对于被投资公司的亏损,投资公司应按照持股比例计算其承担额,以长期股权

投资减记至零为限;对于未确认的被投资公司亏损分担额,在合并会计报表中增设“未确认的投资损失”项目以列示确认子公司的投资亏损额。

9.《关于印发〈股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定问题解答〉的通知》(财会字[1999]49号)。该文件回答了“因合并范围变化的追溯调整”问题:因减持等原因而丧失控股权时,合并会计报表年初数不再包含该子公司数据;因增加投资比例等而获得控股权的应调整合并会计报表的年初数,但年度中新增加的不调整年初数。

10.《企业会计制度》(财会[2000]25号)。该制度是对之前所颁布的“具体会计准则”等文件内容体系化的大整合,仅第一百五十八条要求合营企业采用“比例合并法”编制合并报表,属于新增加的内容。

11.《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》(财会[2002]18号)。该文件主要规范了合并报表的期初数据。若在报告期内出售子公司,子公司期初至出售日的利润表数据应纳入合并利润表;若在报告期内购买子公司,仅将购买日后的数据纳入合并利润表。而对于合并资产负债表,在报告期内不论出售还是购买子公司,均不调整合并期初数,但应在报表附注中披露该子公司对企业当期的影响及影响金额。

12.《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(财会[2003]10号)。该文件涉及合并报表的内容有四点:第一,明确了编报合并报表的主体范围;第二,明确了合并范围中只要有公司执行《企业会计制度》,就应按该制度调整所有公司报表并编制合并报表;第三,对财务状况恶化子公司的坏账准备或减值准备应全额抵销;第四,报告期内出售、购买子公司时,合并报表编制应遵循财会[2002]18号的规定。

(二)相关规范出台的背景

在这一时期,我国经济环境主要有两方面的变化。一是两大证券交易所的设立及其引发的相关事件。我国于1990年分别在上海、深圳设立了证券交易所,1993年就发生了在深交所上市的宝安集团通过二级市场公开收购控股在上交所上市的延中实业的事件。1992年首都钢铁集团以1.2亿美元收购了秘鲁铁矿公司,组建了首钢秘鲁铁矿有限公司,成为当时我国在海外投资规模最大的独资企业。当时虽然国有企业仍以地方政府主导下的吸收合并为主,但证券市场上出现了控股合并。二是1992年十四大

确立了我国建立社会主义市场经济制度,之后《公司法》(1993)、《注册会计师法》(1993)、《会计法》(1993年修正)、《证券法》(1998)等商法逐项颁布,国有企业改革进入了建立“产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学”现代企业的第五阶段。为了使企业真正成为市场主体,财政部颁布了以《企业会计准则》和《企业财务通则》为代表的“两则两制”;为了规范股份公司及其集团化,财政部又颁布了《股份制试点企业会计制度》的整体规范及《合并会计报表暂行规定》的专门规范。

这一时期的合并报表会计规范表现为整体性规范、专门性规范、相关通知互为补充,通过从不同层面规范合并报表编制问题,完善了合并财务报表的编制、提高了集团财务信息的有效性。但回顾可发现,相关规范依然滞后于市场发展,并且缺乏系统性:就文件本身而言,缺乏对实体理论与母公司理论的选择,未明确对“权益结合法”与“购买法”会计处理方法的取舍。此阶段,合并报表会计规范有着应急式地解决实际问题的特点。

三、合并报表会计规范的成熟期

合并报表会计规范的成熟期,是指专门“合并财务报表准则”的颁布、补充、完善与修订的阶段。此阶段的合并报表会计规范,以国际流行的“企业会计准则”为主要形式,以财政部相关文件与解释公告为必要补充。

(一)相关的会计规范

1.《企业会计准则第33号——合并财务报表》(财会[2006]3号)。这是第一份与国际惯例趋同的专门规范,即在行文上采用国际流行的会计准则而不是会计制度模式,在内容上则与《合并财务报表和单独财务报表》(IAS 27)相一致。该准则中取消了“比例合并法”,保留了“权益结合法”用于同一控制下的企业合并;但未明确内部交易逆流与顺流的抵销处理,因而依然留有些许遗憾与完善空间。

2.《企业会计准则解释第2号》(财会[2008]11号)。该解释要求投资公司对合营企业采用“权益法”核算且不再纳入合并范围,从而废止了“比例合并法”的应用。

3.《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)。该文件主要规范了权益性交易原则的应用:企业购买上市公司,被购买的上市公司不构成业务的,按权益性交易原则处

理,不得确认商誉或计入当期损益;持股比例小于50%的应纳入合并范围,超过50%的不纳入合并范围,并在附注中说明原因。

4.《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》(财会便[2009]14号)。该文件要求: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净资产的差额应当计入所有者权益;同时,针对同时发行A股及H股的企业,要求境内外财务报告中针对该交易事项原则上应当采用相同的会计政策。

5.《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》(财会便[2009]17号)。该文件规范了非上市公司对上市公司的“反向购买”取得上市公司控制权的会计处理,并区分上市公司是否构成业务而采用不同的处理原则:若上市公司不构成业务,则采用权益性交易原则处理,否则按照非同一控制下企业合并的相关规定处理。

6.《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》(财会[2009]16号)。该文件强调应根据是否构成业务来判断是否构成企业合并,且要求区分是否丧失对被处置子公司的控制权,采用不同的会计处理。

7.《企业会计准则解释第4号》(财会[2010]15号)。该解释涉及合并报表编制的内容有四点:第一,多次交易实现非同一控制下的企业合并,购买日前持有股权应当重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入合并报表当期投资收益。第二,企业因处置部分股权等原因丧失了对原子的控制权,处置后剩余股权重新计量的差额计入合并报表当期投资收益。第三,规范了购买方对因企业合并而产生的递延所得税资产的会计处理。第四,子公司发生超额亏损的,其余额仍应当冲减少数股东权益。

8.《企业会计准则解释第5号》(财会[2012]19号)。该解释涉及企业分步处置股权直至丧失控制权的处理,要求按照财会[2009]16号和财会[2010]15号对每项交易进行处理。若属一揽子交易,则应将该交易作为一项处置交易来处理,但每次处置价款差额应在合并财务报表中先确认为其他综合收益,在丧失控制权时再一并转入当期损益。

9.《企业会计准则解释第6号》(财会[2014]1号)。该解释规定,对于同一控制下的企业合并,被合并方资产、负债应以其“在最终控制方财务报表中的账面价值为基础”。该规定解决了被合并方是最终控

制方从第三方收购的会计计量问题,并体现在《企业会计准则第2号——长期股权投资》(财会[2014]14号)第五条长期股权投资的初始计量中。

10.《企业会计准则第33号——合并财务报表》(财会[2014]10号)。相比2006年的合并财务报表准则,修订后的准则在“合并范围”一章细化了对控股权判定的说明,且增加了“特殊交易会计处理”一章,以规范购买或出售少数股权但不改变控股权、多次交易获得控股权、多次处置丧失或不丧失控股权这几类特殊情况下合并报表层面的会计处理。

11.《企业会计准则解释第7号》(财会[2015]19号)。该解释涉及两类合并报表编制问题:其一,投资方因其他投资方增资而导致被动丧失控股权但能实施共同控制或施加重大影响的,应当区分个别报表与合并报表进行处理。在合并报表中,按照合并财务报表准则(2014)的相关规定进行处理。其二,母公司直接控股的全资子公司改为分公司的,母公司的会计处理规范。

(二)相关规范出台的背景

我国于2001年加入了“世界贸易组织”(World Trade Organization, WTO),这是一个重要诱因。为了履行相关义务及促进我国企业走出去,会计准则国际化成为必然,这使得我国企业会计准则建设必然要受到国际会计准则的约束,以便在WTO规则下完成会计准则的国际化^[2]。为此,我国不仅在2006年颁布了与国际会计准则等效的企业会计准则体系,而且在2010年制定了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,以使我国企业会计准则与国际会计准则体系等效、持续趋同。

2006年财政部一次性颁布了由38项具体准则构成的会计准则体系,集中颁布使其过于原则化而不够具体,过多的解释公告、年报通知加大了执行难度。因此,在国际会计准则理事会(IASB)颁布新合并报表准则后,我国也颁布了修订后的合并财务报表准则(2104)以实现持续趋同。新准则不但选用了主流的“实体理论”,提升了准则的理论价值,而且在应用指南中提供了详细案例讲解,极大地提高了实务执行效果。

四、历史启示与未来展望

(一)历史启示

会计准则具有经济后果,尤其是与企业合并相关的会计准则^[3]。纵观我国合并报表会计规范的变

迁发展历史,可以获得以下两点启示:

1. 不能脱离具体经济社会环境而制定会计规范。会计规范作为服务于社会经济发展的制度性安排,不能脱离具体的社会经济环境。合并报表会计规范发展的各个时期,是我国改革开放尤其是国有企业改革的不同时期,每个时期面临着不同的突出矛盾,为此而应急式地颁布了适应当时环境的相关会计规范。

从1992年起,我国就已经做出了建立社会主义市场经济制度的决定,且在当年12月“关贸总协定”(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT)中国工作组12次会议中,就恢复中国缔约国地位议定书进行了实质性谈判,这些都促使我国建立与国际惯例趋同的会计规范。但不顾国情的趋同是有害的,例如,1997年的债务重组准则中采用了与国际趋同的“公允价值计量”,但因有悖于国情而不得不在2001年将其改回“账面价值计量”,这导致我国会计准则建设出现了一段走回头路的曲折经历。

2. 被动改变仅能应急,持续趋同才能把握主动权。合并报表会计规范的萌芽期与成长期正值国有企业改革探路与摸索的阶段,相关会计规范均为应对实务中相关问题而制定的,具有被动改变以解燃眉之急的特征。即使在成熟期之始依然处于应急状态,一次性颁布38项具体会计准则是整体例证,而之后众多的解释公告与通知文件(文中列举了8项),便是合并财务报表准则的单项例证。

从被动改变到主动完善的飞跃,以2010年《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的颁布为时间点。此后,合并财务报表准则(2014)得以修订,之后鲜有发布解释公告、文件通知则是其成熟与主动性效果的证明。

(二)未来展望

对于会计规范的全球化进程,会计学家郭道扬教授^[4]指出:“各主权国家是全球性利益分配博弈中至为重要的利益相关者,要切实保障在它们之间实现利益的公平、公正与均衡分配,其关键取决于一系列产权法律制度的安排,而全球性统一会计制度的安排又是其中具有基础保障作用的部分。”这一论断指明了会计规范的重要性。基于前文的分析,本文认为,今后我国会计规范建设的基本原则应当是“基于国情、主动趋同”。

基于国情是指会计准则建设不能脱离国情而进

行,否则会导致无效的反复。我国的企业合并准则(2006)中,对于同一控制下的企业合并采用当时已经被废弃的“权益结合法”,不但没有被指责反而得到了IASB的认可,并于2009年通过修改《国际会计准则第24号——关联方披露》认可了我国准则对关联方认定的标准。可见,基于国情是我国会计规范建设中理性与成熟的表现。而在1995年《合并会计报表暂行规定》颁布之前,IASB的合并报表准则(IAS 27, 1989)和企业合并准则(IAS 22, 1993)均已颁布,但我们并未抄其内容,而是以国情为主制定了看似缺乏相关理论、未规定“权益结合法”或“购买法”的“暂行规定”。这是因为,为防止国有资产流失,我们需要基于市场价格的“购买法”,但为了解决国有企业职工安置,对国有企业之间的合并采用“权益结合法”。如此模糊处理,正是对国情的理解与尊重。

主动趋同是指不是被市场上的新会计业务推压而被迫应急地规范,而是基于密切关注实务并借鉴国际财务报告准则,有计划、有步骤地修订。修订后的合并财务报表准则(2014)较好地体现了这一原则,虽然依然存在对“特殊目的实体”(Special Purpose Entity, SPE)规范缺失的问题^[5],但其仅有1项解释公告,从某种程度来说其整体效果良好。

笔者认为,秉持“基于国情、主动趋同”的原则将会迎来我国会计准则建设的黄金时代,不但能提高会计透明度与国际公信力,实现我国会计准则与国际会计准则的等效,而且能够在国际会计界发出中国声音,实现我们所需要的制度自信。

主要参考文献:

- [1] 杨绮. 合并财务报表会计准则的历史沿革[J]. 工业会计, 2003(1): 42~44.
- [2] 吴革. 国际会计准则变迁与后WTO时代中国会计展望[J]. 国际贸易问题, 2004(7): 49~53.
- [3] 袁皓. 美国合并会计准则变迁: 一种经济后果观[J]. 河北经贸大学学报, 2007(3): 89~93.
- [4] 郭道扬. 全球性会计制度变革研究[J]. 中国社会科学, 2013(6): 72~90.
- [5] 涂必玉. 扩大CAS试点安排下中国化SPE合并报表规则探微——兼议合并报表准则指南修正要点[J]. 财会学习, 2015(1): 29~33.

作者单位: 西京学院会计审计信息学研究中心, 西安710123