

《国际会计准则第27号——合并财务报表及对子公司投资会计》

操作指南

□ 刘仲文 范静

《国际会计准则第27号——合并财务报表及对子公司投资会计》(以下简称IAS27) 对企业集团合并财务报表的编制和列报进行了规范,以披露由一家母公司控制的企业集团的经营成果和财务状况;另外,该准则也适用于在母公司单独财务报表中对子公司投资的核算。本文主要讲解IAS27对企业集团的定义、合并财务报表的编报范围及编报中的几个问题,并举例说明其在实际操作中的应用。

一、企业集团以及合并财务报表的编报范围

1. 企业集团的定义

IAS27要求编报“母公司控制下的企业集团”的合并财务报表。因此,首先要界定“集团”的概念。IAS27的定义是:“集团,指母公司及其所有子公司”;“母公司,指拥有一个或多个子公司的企业”;“子公司,指被另一个企业(或称作母公司)所控制的企业”。这里的集团不是一个法律实体,而只是一个经济实体,一个编制合并财务报表的实体。定义集团的核心是母公司、子公司之间的“控制”关系。而控制是指“统驭一个企业的财务和经营政策,并藉此从该企业的经营活动中获取利益的权力。”该定义强调仅有统驭另一个企业决策的能力,并不足以形成控制,统驭决策的能力必须要与从被控制企业经营活动中获取利益的目标相结合。

IAS27指出:一般情况下,“如果母公司直接或通过子公司间接拥有”一个企业“半数以上的表决权,即视为存在控制”,除非能够表明这种所有权并不形成控制。然而,即使母公司拥有半数或不足半数的表决权,当同时具备下列条件之一时,也存在控制:(1)通过与其他投资者的协议,拥有半数以上的表决权;(2)根据章程或协议,有权统驭企业的财务和经营政策;(3)有权任免董事会或类似权力机构的多数成员;(4)在董事会或类似权力机构的会议上有权投多数票。

2. 合并财务报表的编报范围

IAS27要求编报合并财务报表的母公司应当合并其国内外所有子公司,但同时强调“在下列情况下,子公司不应

包括在合并范围内:(1)购入和拥有子公司只是为了随后在近期内出售,因此控制是暂时的;(2)子公司在严格的长期性限制条件下经营,从而大大削弱其向母公司转移资金的能力”。母公司对其所拥有的这两种子公司应当作为投资,按照《IAS39——金融工具:确认和计量》进行核算。举例说明如下:

例1:假设甲公司拥有乙公司51%的股份,而乙公司2000年正在进行清算,甲公司已将其在乙公司的权益全部冲销。另外,2000年甲公司取得丙公司100%的股份,丙公司2001年将终止经营。因此认为对经营的影响仅是暂时的。丙公司全部财务报表已被查封。甲公司在确定2000年合并财务报表的编报范围时是否应将这两个子公司包括在内呢?

根据IAS27第13段的规定,对于乙公司而言,其正在进行清算的事实表明该公司2000年可能是在严格的限制条件下经营,并且已经不能向甲公司转移资金,因此,它满足IAS27第13段免于进行合并的子公司条件(2),甲公司在2000年不应对其进行合并。而甲公司2000年的合并财务报表是否应将丙公司纳入合并范围,则取决于甲公司购买丙公司时的意图。如果它打算在短期内出售丙公司,根据IAS27第13段丙公司满足免于合并的子公司条件(1),甲公司在2000年不应对其进行合并。如果相反,则不能仅因为丙公司在接下来的报告期内将终止经营而不对其进行合并。

另外,对于集团内从事与其他企业不同经营活动的子公司,准则明确规定在编制合并财务报表时,应将其纳入合并范围,但要在合并财务报表中披露其从事不同经营活动的补充信息。

二、合并财务报表的编制问题

通常,在合并单个企业财务报表的过程中要进行三种主要类型的调整,即对个别财务报表不同报告日、不同会计政策的调整以及合并抵消项目的调整。这些调整一般是分两个阶段来完成的。

第一阶段包括调整单个实体按不同会计政策和报告日编制的会计报表。因为在对单个企业的财务报表进行合并前,首先应确定这些财务报表是按共同基础编制的,如果各企业报表所采用的报告日或会计政策不同,则必须先将其调整一致。具体做法是:当子公司与母公司的报告日不同时,子公司就要为合并而编制与企业集团报表日相同的财务报表;如果这样做不可行,IAS27规定也可以采用报表日期与集团报告日相差不长于3个月的财务报表,这时必须对在子公司报告日与集团报告日之间发生的重要交易或其他事项的影响进行调整。如果企业集团的某一成员企业对类似条件下的相同交易或其他事项采用了不同于合并财务报表中的会计政策,在编制合并报表时应对其进行适当调整,以达成一致;如果这样做不可行,IAS27规定:应对未做调整的事实以及在合并报表中采用不同会计政策的项目所占的比重进行披露。

第二阶段即合并单个企业的财务报表。在这一阶段,若母公司拥有子公司的所有者权益或集团中成员企业间发生过交易,则需要进行调整。它是利用合并工作底稿进行的,从工作底稿调整的性质看,可以将其分为两类,一类是初始抵消分录,另一类是集团内部抵消分录。下面举例加以说明:

(一)初始抵消分录

IAS27要求:母公司应对各子公司投资的账面金额与其在各子公司中所占的权益份额相消除。下面举例说明必须做这种抵消的原因:

例1:假设2001年11月30日,母公司以现金购买子公司的全部股份500万元,购买日母公司和子公司的资产负债表如下:(单位:万元)

	母公司	子公司		母公司	子公司
对子公司投资	500	—	投入资本	1 400	300
其他净资产	1 650	500	留存收益	750	200
总计	2 150	500	总计	2 150	500

如果只是简单地对母公司和子公司的资产负债表进行汇总,会得到以下结果:

对子公司投资	500	投入资本	1 700 (1 400+300)
其他净资产	2 150 (1 650+500)	留存收益	950 (750+200)
总计	2 650	总计	2 650

其实,该合并结果是不正确的,因为集团不能拥有对自身的投资。因此,应当取消“对子公司投资”这项资产。而且,如果资产一方取消“对子公司投资”500万元,相应的子公司权益中母公司所占的份额(本例为100%)也必须被消除。下面通过工作底稿进行调整:

项目	母公司	子公司	调整		合并 会计报表
			借	贷	
对子公司投资	500	—	500	—	—
其他净资产	1 650	500			2 150
净资产总计	2 150	500			2 150
投入资本	1 400	300	300		1 400
留存收益	750	200	200		750
权益总计	2 150	500			2 150

由此得到的合并资产负债表才能正确反映企业集团的财务状况。因为母公司拥有子公司的权益已被消除,从而投入资本1 400万元只反映外部所有者在企业集团中所拥有的权益;母公司对子公司的投资也已被消除,不再作为企业集团的一项资产而存在。

但是,上述调整是假定购买日母公司以子公司净资产的公允价值购买,没有购买商誉和折扣出现,即购买对价等于子公司净资产价值。如果存在购买商誉和折扣,还应根据《国际会计准则第22号—企业合并》,考虑资产重估价问题、商誉或负商誉等问题。

(二)企业集团内部交易的抵消

IAS27指出:“集团内部往来的余额和集团内部交易及其产生的未实现利润应全额消除。集团内部交易产生的未实现损失,除非是成本不能补偿,也应予以消除。”该要求是在会计主体概念的基础上提出来的,即在编制财务报表之前,首先要确定会计主体的范围或界限,这样才能使最终财务报告所提供的信息仅仅反映界定主体与其外部之间所发生的交易,主体内部事项应当消除。

合并财务报表是以整个企业集团为一个会计主体而编制的,其内容由企业集团的界限决定,合并报表仅应披露企业集团与其外部之间的交易。然而,当集团内部成员间发生交易时,就会产生这样一个问题,即从单个企业的角度看,涉及集团中另一个企业的交易对其而言属于外部事项,应当在其财务报表中予以反映;但从整个企业集团的角度看,同样的交易则变成一项内部交易,应当从合并财务报表中消除。

在某些情况下,经济实体内部交易的影响将会延续到以后会计期间。这时,在接下来的期间内就需要做进一步的调整,以消除前期内部交易仍存在的影响。这种延续到以后报告期间的未实现利润,企业集团应在包含该利润的资产销售到集团外部或集团消耗掉该资产所包括的未来经济利益时确认。这一确认的关键问题是直接或间接涉及外部当事人。对于存货而言,在以后销售到集团外部时属于直接涉及外部当事人;而对在集团内部转卖一项固定资产或无形资产而言,当用该资产所生产的产品或服务销售到集团外部时,则属于间接涉及外部当事人。在后一种情况下,不容

易确定未实现利润实现的时间以及实现的比例,因此,通常假设其实现方式与该资产计提折旧或摊销的方式是一致的。下面举例说明内部交易的抵消:

例2:假设2000年12月1日,母公司向一家子公司销售一批存货,售价为12万元,该存货在母公司的成本为10万元。这批存货有一半在2001年销售到集团外部。2000年末编制合并财务报表时的合并工作底稿如下:(单位:万元)

项目	母公司	子公司	调整		合并 会计报表
			借	贷	
损益表:					
销售收入	110		12		98
减:销售成本	90			10	80
毛利	20				18
资产负债表:					
存货		30		2	28

通过这一抵消,合并损益表仅反映集团与外部交易产生的销售收入和销售成本。因此,2000年集团利润比母、子公司单独利润之和少2万元。另外,2000年存货成本中被夸大的部分也已被消除。但是,这批存货只有一半在2001年销售到集团外部,因此,应做以下抵消分录:

借:留存收益(期初余额) 2万

贷:销售成本 1万

存货 1万

也就是说,2000年集团利润比集团内部单个企业利润之和少2万元,这一减少的影响已全部转移到期末合并留存收益中。因此,2001年的合并留存收益期初余额应减少2万元。另外,这批集团内部销售的存货只有一半在2001年实现对外销售,结果从集团的角度看,子公司损益表中的销售成本被高估了1万,资产负债表中的存货项目也高估了1万,因此,销售成本和存货都需要重新计量,即各减少1万元,这样才能如实反映集团对外部发生的交易。

在消除集团内部交易的影响时,最后还要根据《IAS12—所得税》考虑是否存在应处理的纳税影响。从上例

的分析中可以看出,一些交易产生的利润在集团内单个企业的会计报表中确认的期间与该利润在集团合并会计报表中确认的期间不同。当一项资产在集团内部销售时,若持有该资产的企业账簿上记录的金额与合并会计报表中反映的金额不同,则会对集团产生一项纳税影响,即该资产在合并资产负债表中的金额不同于其计税基础——其持有企业账簿中记录的金额。集团的这项暂时性差异将产生一项递延所得税资产或递延所得税负债。下面沿用例中的数据,假设所得税税率为40%,忽略所得税以外的其他费用,以便于说明对内部交易产生纳税影响的消除:

项目	母公司	子公司	调整		合并 会计报表
			借	贷	
损益表:					
销售收入	110			12	98
减:销售成本	90			10	80
毛利	20				18
利润总额	20				18
减:所得税	8			0.8	7.2
净利润	12				10.8
资产负债表:					
存货		30		2	28
递延所得税资产				0.8	0.8

从以上工作底稿中可以看到,2000年母公司已确认了销售这批存货的利润,并确认了相应的所得税费用,但由于集团未确认此项销售的利润,因此要减少集团的所得税费用0.8万元(2万×40%)。消除内部交易的纳税影响后,集团的净利润比母、子公司净利之和少了1.2万元。另外,集团确认一项0.8万元的递延所得税资产,这是由于该存货的计税基础(12万元)大于其对集团而言的成本(10万元),因此,集团有一项2万元的可抵扣暂时性差异,相应地产生了0.8万元递延所得税资产。

(作者单位:首都经贸大学会计学院)

责任编辑 周文荣

·简讯·

云南省陆良县烟草公司 实施会计集中核算

□ 张宏

为进一步统一和强化烟草的财务管理和会计核算工作,云南省陆良县烟草公司在总结2002年各县(市)烟草公司会计集中核算试点经验的基础上,确定了2003年会计集中核算的工作目标:改变公司的会计核算模式,走财务核算要规范,财务信息要真实有效、快捷及时的健康大道。

在此之前,云南省陆良县烟草公司的11个烟站,采取各自报送会计报表的核算形式向总公司提供财务数据,这样,11个会计实体之间存在着大量重复的内部交易和内部往来,核算层次多,报表编制复杂,报送的财务数据存在很多“水分”。实施会计集中核算后,各二级单位只设辅助账,随之发生的变化表现在:内部交易的核算被大大简化,取消内部往来科目使用,所有资金上缴、下拨的相关业务都集中在总公司核算。二级单位不再编制会计报表,会计人员更多地参与管理,大部分精力都转移到了财务分析和精细化管理之中。

(作者单位:云南省陆良县烟草公司财务科)