

会计主体假设视角下的 合并财务报表会计处理探析

闵超

摘要：企业会计准则要求将整个企业集团视为单一会计主体，依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求，编制合并财务报表。集团内部日趋复杂的股权结构和权益变动、内部往来和内部交易等为编制合并财务报表带来了挑战。本文讨论并分析如何应用集团单一会计主体的基本假设来进行合并财务报表的编制，以期为会计人员理解合并报表准则基本原则、提高合并报表编制质量提供帮助。

关键词：合并财务报表；会计主体假设；会计处理

中图分类号：F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)22-0044-05

财务报表的目标是向财务报表使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，帮助财务报表使用者作出经济决策。在此目标的基础上，提出了包括会计主体假设在内的若干会计基本假设。企业集团中的母公司拥有若干子公司，母、子公司虽然是不同的法律主体，但是母公司对子公司拥有控制权。尽管企业集团不属于法律主体，但为全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，需要将企业集团作为一个会计主体编制合并财务报表。本文将论述并分析编制财务报表时，对于常见的集团内部交易和往来抵销、特殊交易事项的会计处理，应如何应用这一基本假设。

一、合并财务报表会计主体假设在会计处理中的应用及其分析

（一）统一会计政策和会计期间

《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称合并报表准则)要求：母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公

司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

企业应当对类似的交易和事项选择并应用一致的会计政策，除非准则本身允许对不同性质的交易和事项作出不同分类或指定。这是为了实现财务报表的一致性目标，避免会计信息处于无序状态，报表使用者难以依据披露的会计信息进行决策。合并财务报表单一会计主体假设也体现了这一原则。如某上市公司用于出租的房产较多，选择对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，以合理反映资产的现实价值，而该上市公司的母公司采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。在该母公司编制合并财务报表时，首先应当统一会计政策，将上市公司的投资性房地产计量模式由公允价值还原为成本模式，去除公允价值变动对财务报表的影响，并按母公司会计政策对投资性房地产计提折旧。

企业集团有处于境外的子公司且会计期间不一致的，应当统一母子公司的资产负债表日及会计期间，以满足会计分期假设的要求。这一方面是方便在技术层面将子公司财务数据直接应用于编制合并报表，另一方面是为满足相关具体准则或企业会计政策的要求。如某境内公司的境外

作者简介：闵超，中审众环会计师事务所，财政部高层次财会人才素质提升工程(中青年人才培养——注册会计师班)学员。

子公司依据其选择的会计期间并不需要对外披露截至自然年度末的中期财务报表(对该子公司而言是中期财务报表),但在合并报表会计主体假设下,该子公司仍然应当按照财务报表列报准则的要求完整地编制财务报表及附注,以满足合并财务报表对分部报告、关联方及其交易、资产负债表日后事项等特殊事项的披露要求。

(二) 母子公司间投资、往来和交易的抵销

依据合并财务报表单一会计主体假设,母公司能够对子公司的资产、负债以及经营状况、现金流量实施控制,即子公司的资产、负债是整个集团资产、负债的一部分而应反映在合并资产负债表上,作为一个会计主体所编制的合并资产负债表不应存在对内的投资、往来及为投资、往来而计提的资产减值准备;子公司的资产、负债所产生的经营成果、现金流量也应当反映于合并利润表、合并现金流量表中,内部交易所形成的收入、成本、费用、现金流量项目等不应反映于合并利润表、合并现金流量表中;如果内部交易利润尚未对外实现,还应当将内部交易标的资产的价值还原为交易前原账面价值。资产减去负债即为股东享有的权益,但由于母公司并非对所有子公司100%享有净资产,因此权益中既包括母公司股东所享有的净资产,也包括子公司少数股东所享有的净资产,合并财务报表需要根据各子公司净资产账面价值、持股比例等数据把这两者的金额计算出来,前者为归属于母公司所有者的权益,后者为少数股东权益;同理,合并利润表需要计算并列报归属于母公司所有者的净利润、其他综合收益的税后净额、少数股东损益和归属于少数股东的其他综合收益的税后净额。

在实务中,有些企业集团的股权结构复杂,集团内不同单位对同一家子公司均持有股份,依据不同的投资性质在各自个别财务报表上可能有交易性金融资产、其他权益工具投资、权益法核算的长期股权投资、成本法核算的长期股权投资等不同的分类,但无论持股结构如何复杂,只要能够保证合并财务报表反映出集团单一会计主体所享有的子公司权益份额,相应的抵销会计分录等技术层面事宜就迎刃而解。

(三) 外币报表折算

在境外经营且采用外币作为记账本位币的子公司,应当按照外币折算准则(CAS 19)的规定将其财务报表折算为人民币计价的财务报表。事实上,外币报表折算不仅应用于合并报表,也应用于对联营企业、合营企业、共同经营

的投资所涉及的外币报表折算。外币报表折算的总体思路是:资产和负债项目采用资产负债表日即期汇率折算,利润表项目采用交易发生日的即期汇率或近似汇率折算,权益项目中的留存收益是利润表项目折算的累积金额,除此以外的其他权益项目按历史汇率折算,以便在合并报表中与母公司投资金额抵销;折算的差额列示为其他综合收益,在处置境外经营主体时结转为当期损益。

编制合并财务报表涉及境外经营的,如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目,因汇率变动而产生的汇兑差额,应列入其他综合收益项目。长期股权投资准则(CAS 2)指出,应将实质上构成对被投资单位净投资的其他项目认定为长期权益项目,并参与权益法核算。运用合并财务报表主体假设,实质上构成对境外经营净投资的外币计量的长期权益项目,在可预见的期间不会收回,其汇兑差额不能通过收回或以其他方式实现损益,在合并财务报表中也应作为外币报表折算差额计入其他综合收益,当处置该子公司时将累计其他综合收益转入当期损益。

(四) 取得与处置子公司

企业合并准则(CAS 20)规定:非同一控制下企业合并,编制合并财务报表时,在购买日以公允价值作为被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的初始计量,并以此为基础对各项可辨认净资产进行后续计量(如摊销或折旧、计提减值、处置损益等)。《企业会计准则解释第5号》规定:非同一控制下企业合并,在购买日初始确认被购买方资产时,对于被购买方拥有但未在其财务报表确认的无形资产,满足条件的情况下应当在合并报表中确认为无形资产。企业会计准则要求按照基本准则和各单项准则的规定识别交易所应确认的会计资产、负债,并以公允价值作为资产、负债的初始计量基础。以合并报表主体视角,企业合并的实质是该会计主体购买了一组构成业务的净资产,确定哪些资产、负债应当在合并报表中确认,包括未在被合并方财务报表中确认的自创无形资产;同时以公允价值作为取得资产、负债的初始计量金额,对于历史成本计量属性的项目,后续计量应当以初始计量结果为基础;合并成本减去取得的可辨认净资产公允价值份额的正差,也属于预期可以带来经济利益的资源,符合资产的定义,应在合并报表中确认为商誉,后续计量中分摊至相应资产组或资产组组合计提减值准备。

对于同一控制下企业合并,我国会计准则制定机构认为,同一控制下企业合并主要是集团控股股东基于股东身

表1 不同会计主体观下的会计处理

情形	母公司个别财务报表会计处理（资产观）	合并财务报表会计处理（合并报表会计主体假设）
金融工具投资至对子公司的投资	视同以金融工具投资和其他对价取得了对子公司的投资：终止确认金融工具投资，由于其已经是以公允价值进行后续计量，因此没有处置损益；以金融工具的公允价值加上其他对价的公允价值作为长期股权投资的初始成本（适用非同一控制下企业合并）	视同以金融工具投资和其他对价取得了享有的子公司的净资产：终止确认金融工具投资，由于其已经是以公允价值进行后续计量，因此没有处置损益；以金融工具的公允价值加上其他对价的公允价值作为合并成本（适用非同一控制下企业合并）
权益法核算的长期股权投资至对子公司的投资	追加投资前后均在长期股权投资核算：不终止确认原长期股权投资；以原长期股权投资的账面价值加上其他对价的公允价值作为交易后长期股权投资的账面价值（适用非同一控制下企业合并）	视同以权益法核算的长期股权投资和其他对价取得了享有的子公司的净资产：终止确认长期股权投资，其公允价值作为处置对价确认相应处置损益；以长期股权投资的公允价值加上其他对价的公允价值作为合并成本（适用非同一控制下企业合并）
对子公司的投资至权益法核算的长期股权投资	处置投资前后均在长期股权投资核算：按照处置投资的比例终止确认部分长期股权投资并确认相应处置损益；对于剩余持股比例的投资，视同原取得投资时即对这部分投资采用权益法核算来调整长期股权投资的账面价值	视同以权益法核算的长期股权投资和其他对价处置了享有的子公司的净资产：以公允价值终止确认子公司净资产并确认相应处置损益；剩余股权作为新增一项长期股权投资，即以公允价值作为该长期股权投资的初始计量，并以此为基础实施权益法后续计量
对子公司的投资至金融工具投资	视同以金融工具投资和其他对价处置了对子公司的投资：以公允价值终止确认全部长期股权投资并确认相应处置损益；剩余股权投资作为一项新增的金融工具投资，按照准则规定划分或指定为合适的金融资产分类，以公允价值进行初始计量及后续计量	视同以金融工具投资和其他对价处置了享有的子公司的净资产：以公允价值终止确认子公司净资产并确认相应处置损益；剩余股权投资作为一项新增的金融工具投资，按照准则规定划分或指定为合适的金融资产分类，以公允价值进行初始计量及后续计量

份作出的集团资源整合，不属于自愿达成的符合市场交易规则的交易，因此以个别报表主体视角和合并报表主体视角均采用权益结合法，不改变被合并方的账面价值。对于新设立子公司，在设立时通常母公司投资额与子公司权益额存在金额相等的对应关系，很容易理解并完成合并抵销。

处置子公司股权并导致丧失控制权，以合并报表主体视角，系在合并财务报表上终止确认了与该子公司相关的资产、负债，交易对价与享有子公司净资产份额、商誉账面价值之间的差额计入当期损益，并将与原子公司相关的其他综合收益在丧失控制权时转为当期损益。

实务中存在以下情形：在已经取得了部分股权的基础上追加投资后形成非同一控制下的企业合并；处置导致丧失对子公司控制权的股权后仍持有部分股权。上述情形是对子公司的投资与其他股权投资类别间的转换，在不构成一揽子交易的情况下，以不同的会计主体观及是否涉及核算科目（分类）的转换为基础考虑相应的会计处理，详细分析见表1。

（五）与少数股东权益相关的股权交易

对向子公司少数股东购买子公司股权或者在不丧失控制权的情况下处置子公司股权的情形，个别财务报表的会计处理比较简单，交易前后都是以成本模式核算的长期股权投资，按照交易对价增加长期股权投资或者按照处置对价终止确认相应比例的长期股权投资；收到或支付的对价在现金流量表中列报为投资活动的现金流量。在合并财务报表中，由于交易前后均能对子公司实施控制，因此不会

在合并报表中改变子公司净资产的账面价值，而是将支付或收到的对价与对应在合并报表享有的子公司净资产份额的差额，调整资本公积或其他权益类项目。在合并报表主体视角，这些交易是与报表上少数股东权益的所有者以享有的子公司净资产的比例为标的的交易，除交易对价外不涉及增加或减少合并报表的资产、负债，交易造成的财务报表影响是归属于母公司所有者的权益与少数股东权益间的变化，应被视为权益性交易，交易对价与对应的少数股东权益金额间的差额直接调整权益类项目。相应地，权益性交易属于筹资活动，与少数股东交易的现金流量在合并现金流量表中应当调整为收到或支付的其他与筹资活动相关的现金项目。

对于发生过与少数股东权益相关的股权交易的子公司，今后处置该子公司股权并导致丧失控制权时，原调整的资本公积或其他权益类项目，能否在合并报表中转入当期损益？从合并报表主体视角分析，与少数股东权益相关的股权交易属于权益性交易，产生的利得或损失不属于其他综合收益，而是直接计入权益项目（资本公积），不会在未来转入损益；处置子公司股权并导致丧失控制权的交易，与以前期间归属于母公司所有者的权益与少数股东权益间的调整不存在相关关系。综上，笔者认为，因与少数股东权益相关的股权交易而调整合并财务报表的资本公积或其他权益类项目，在任何条件下均不应转入当期损益。

（六）特殊内部交易的抵销

实务中存在部分集团内部各主体间的特殊内部交易导

致合并财务报表与个别财务报表的会计核算显著不同的情况,应当运用合并报表会计主体假设考虑合并报表的会计处理。下文对此举例说明。

1. 内部经营租赁交易。在新租赁准则下,承租人需要对多数经营租赁上表,即在其个别财务报表上确认使用权资产和租赁负债,并实施后续计量直到租赁终止。对于出租人而言,实施经营租赁交易并未丧失对租赁标的物的控制,租赁标的物仍然反映在其个别财务报表中。租赁标的物在承租人和出租人个别报表上被重复确认。以合并报表主体视角,内部经营租赁交易的实质是将标的物在集团内自用,标的物的折旧或摊销等支出应当按照集团内部使用用途归集至相应的成本、费用。因此编制合并财务报表时,应当抵销承租人与支付出租人对价有关的使用权资产和租赁负债,同时抵销出租人的租赁收入和应收租赁款项;承租人发生或预计发生的初始直接费用、复原成本等计入当期损益或在租赁期限内摊销;出租人租赁成本中的标的物折旧或摊销金额,按照标的物的用途列报为合并报表的相应成本或费用。如果租赁标的物是房屋建筑物或土地使用权,还应当将个别财务报表列报的投资性房地产调整为在合并财务报表列报的固定资产或无形资产;如果集团对投资性房地产以公允价值模式进行后续计量,则还应当将其公允价值计量调整为历史成本计量。

2. 内部借款用于资本化项目。集团内甲公司向银行借入长期借款,甲公司将与借款本金相同的金额转款给集团内乙公司且不收取任何利息;乙公司正在建设一项资产,该资产需要经过相当长时间的购建才能达到预定可使用或者可销售状态。编制合并财务报表时会抵销甲乙公司间的内部往来,由于甲公司不向乙公司收取资金使用对价,没有内部利息收入和费用需要抵销。但以合并报表主体视角,按照借款费用准则(CAS 17)的规定,集团这一会计主体正在建设符合资本化的资产,应当以甲公司与银行约定的借款协议识别借款性质是专门借款还是一般借款,甲公司个别财务报表费用化的借款费用应在符合借款费用资本化条件的范围内调整为合并报表的资产购建成本,并在达到预定可使用或者可销售状态后,作为计提折旧或摊销的基数或销售成本的基数调整该资产的后续计量。在实务中,甲公司取得借款后向乙公司支付款项还可能出现以下情形:甲公司以高于或低于银行借款协议约定的利率向乙公司收取内部借款利息;甲公司以高于或低于借款本金的金额转款给乙公司;甲公司以增资的方式向乙公司转款,甲乙公

司分别计入长期股权投资和实收资本;以上几种情形的组合。无论交易形式如何变化,以合并报表主体视角,在抵销内部往来、内部投资或内部利息之后,应职业判断是否存在借入专门借款或一般借款,购建的资产是否符合资本化条件等,计算集团作为单一会计主体时应当资本化的借款费用,并作出相应的调整。

3. 内部担保。集团某公司为另一公司的债务或交易进行担保的,按照金融工具确认和计量准则(CAS 22)的规定,符合条件时应当对该担保合同计提预期信用损失。以合并报表主体视角,如果集团内的主债务已经反映了集团会计主体最大的风险敞口,则应当在合并财务报表中冲回已计提的预期信用损失,以避免重复计量。

(七) 以股权方式销售产品的交易

通常情况下,转让子公司控股权在个别财务报表和合并财务报表层面分别被视为处置长期股权投资和处置子公司经营净资产,处置对价的公允价值与长期股权投资或子公司净资产账面价值的差额计入当期投资收益。实务中存在存在合并报表层面将转让股权作为销售产品的情形。如某公司为客户建设发电站,为优化经营资质交割和交易成本,该公司首先成立一家项目子公司,按照客户的要求以该子公司名义实施项目申报、申请许可资质,并选址建设完成发电站。对于项目子公司个别财务报表而言,建设发电站的目标是投入运行后获取发电收入,因此建设期的发电站应列报为在建工程,在达到预定可使用状态时结转为固定资产。站在合并报表主体视角,建设发电站是集团的主营业务,集团的目标是接受客户委托建设发电站并在达到预定可使用状态时转让给客户由其运营,集团没有筹备相关人员、技术、流程等资源以具备发电站的运营能力的计划,因此交易实质是建设发电站这一产品并出售给客户,合并报表依据收入准则(CAS 14)进行会计处理。

(八) 内部交易的交易成本处理

集团内部交易已实现对外销售的,在合并报表中抵销内部营业收入、营业成本,内部交易产生的交易费用、税金等交易成本也计入当期损益。如果集团内部交易尚未实现损益,所涉及的内部交易成本如何在合并报表中列报?从理论上,这需要更复杂的职业判断。笔者认为,职业判断的原则在于判断内部交易成本是否能够预期在未来带来经济利益,即是否可以形成资产或资产的一部分。以合并报表主体视角,如果内部交易的目的是进一步加工以形成最终产品,或者是对外交易所必要的业务流程,则内部交易成

本很可能构成资产购建成本的一部分。例如,集团生产的产品需要经过若干中间阶段,每一中间阶段的产品可以独立对外出售,也可以用于进一步加工,集团设立了多家子公司从事不同中间阶段产品的生产和销售,以达到优化生产流程、就近组织材料采购或销售以提高经营效率的目的,这种情况表明内部交易是生产最终产品所必要的业务流程之一,内部交易成本的支出符合资产定义,则可以在合并报表中计入存货成本。如果内部交易预期不能带来对外销售价格提高或节约集团成本(包括税收成本)等经济利益,则应当将内部交易成本计入当期损益。实务中如果内部交易成本并不重大,也可以考虑简化处理,直接计入当期损益。

(九) 递延所得税的确认

根据所得税准则(CAS 18),当资产或负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异,在符合规定的条件时,按照预期收回该资产或清偿负债期间的适用税率计量确认递延所得税资产或递延所得税负债。合并财务报表会计主体同样应当遵循所得税准则。在计算暂时性差异时,运用合并报表所列报的资产或负债的账面价值,同时应当运用资产或负债所在的法律主体的所适用的计税基础和适用税率。这是因为合并财务报表基于一个假设的会计主体,该主体不是一个法律上的纳税主体,税务部门仍然按照各法律主体确定计税基础和适用税率征收税款。因此,编制合并财务报表时,在合并范围内各子公司已确认递延所得税资产和递延所得税负债的基础上,要识别合并财务报表哪些资产或负债的账面价值与子公司个别报表的计量不同,可能会新增确认或抵销已确认的递延所得税资产和递延所得税负债,并识别对应的法律纳税主体及预计转回递延所得税时的适用税率;对累计确认的递延所得税资产,要考虑对应的法律纳税主体未来期间是否很可能取得足够的应纳税所得额来抵扣可抵扣暂时性差异。

二、建议

随着我国经济的发展,部分大型企业呈现集团化运作,且集团经济运作模式日趋丰富,复杂的股权架构设计、频繁的企业并购重组、创新的交易模式等为编制合并财务报表带来更多挑战。基于合并财务报表会计主体假设,本文提出以下建议以供参考。

(一) 会计人员应理解准则逻辑,提高专业胜任能力

现行企业会计准则体系以原则为导向,从会计角度分

析交易行为的实质,建立和阐述能够反映经济活动结果的会计理念和职业判断模型。在多数情况下,准则所规范的会计处理遵循了这些原则,并且这些原则一般能够用于指导准则未能穷尽的经济行为的会计处理。将整个企业集团作为单一会计主体的会计假设,是合并报表准则的基本原则之一。对于集团经济行为的会计反映,不仅是遵循合并报表准则,实质上也是要遵循整个企业会计准则体系的原则来指导具体经济活动的会计处理。因此,会计从业者应当加强会计准则学习,深刻理解准则规定的内在逻辑,从而能够熟练地运用会计准则来指导实务中的新问题。

(二) 以业财融合为契机,深入业务活动,判断商业实质

财务部门应当将财务核算、财务管理移到业务活动前端,知悉企业总体经营战略、经营决策的内容和目标,了解企业集团内部股权结构、内部资金流的总体安排,获取内部资本运作、内部投融资、内部重大交易的具体商业目的、交易流程,为在合并报表层面作出内部经济活动商业实质的职业判断奠定基础。

(三) 完善内部控制流程,利用信息技术手段提高效率

企业应当建立和执行与编制合并财务报表相关的内部控制。对于内部交易和事项,应当有完善的权限设置、审批流程;集团总部财务部门应加强对集团内财务数据的统一管理,确保集团内保持统一的会计政策,能够及时、准确地采集合并报表层面的所有数据;建立并完善合并报表编制流程,各组成部分各司其职,集团总部财务部门做好风险识别,保证调整事项的完整性;重视报表附注,使披露的信息能够有利于报表使用者作出决策。企业应当充分利用信息技术手段,统一数据端口,确保数据被及时、安全、准确地收集、加工和产出,提高编制合并财务报表的效率和质量,避免出现不必要的人为错误。

责任编辑 武献杰 林荣森

主要参考文献

- [1] 万仁新. 合并报表实务难题与纾困: 基于契约理论[J]. 财会月刊, 2022, (7): 84-89.
- [2] 魏朱宝, 刘包进. 基于成本法编制合并财务报表问题探析[J]. 财务与会计, 2019, (6): 57-60.
- [3] 周辰辰. 企业合并财务报表编制的常见问题分析[J]. 中国产经, 2022, (10): 94-96.