

“单独财务报表”浅析 PDF转换可能丢失图片或格式，建议
阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/451/2021_2022__E2_80_9C_E5_8D_95_E7_8B_AC_E8_c53_451379.htm 一、定义“单独财务报表”是一个歧义较多的概念。在2004年改进前的《国际会计准则》提及了“单独财务报表”，但没有给出定义。改进后的《国际会计准则第27号合并财务报表和单独财务报表》给出了“单独财务报表”术语的定义和详细的解释，并对单独财务报表中对子公司、共同控制主体和联营投资的会计处理进行了规定。改进后的“单独财务报表”是指由母公司、联营企业的投资者或共同控制主体中的合营者列报的财务报表，其中，投资以直接的权益份额为基础、而不是以被投资者的报告结果和净资产为基础进行核算。二、编制和列报单独财务报表的主体范围改进后的《国际会计准则第27号》第41条规定：当母公司根据第10款（母公司豁免编制合并财务报表的条件）规定选择不编制合并财务报表而编制单独财务报表时，其单独财务报表中应披露：（1）财务报表是单独财务报表的事实；所使用的豁免编制合并报表的条款；已经根据国际财务报告准则编制供公开使用的合并财务报表的公司的名称和所在国家或者主体地址以及可获取上述合并财务报表的地址；（2）列示对子公司、共同控制主体和联营的重大投资的清单，包括名称、公司所在国家或地址，所有权比例以及持有的表决权比例（如果表决权比例与所有权比例不同）；以及描述对（2）中所列投资的会计处理方法。改进后的准则第42条：若母公司（第41条中规定的母公司除外）编制了合并会计报表的公司在共同控制主体中由权益的合营

者或联营投资者编制单独财务报表，其单独财务报表中应披露：（1）报表是单独财务报表这一事实，以及如果法律没有要求而编制这些报表的原因；（2）列示对公司、共同控制主体和联营的重大投资的清单，包括名称、公司所在国家或地址，所有权比例以及持有的表决权比例（如果表决权比例与所有权比例不同）；以及描述对（2）中所列投资的会计处理方法。从第41条、第42条的规定可以推论：《国际会计准则第27号》中所涉及的单独财务报表是由母公司编制的，并且主体应在以下两种情况下编制单独财务报表：一是在除按照改进后《国际会计准则第27号》、《国际会计准则第28号》和《国际会计准则第31号》规定编制和列报合并财务报表（没有豁免编制合并财务报表）外，母公司、投资者或合营者为某种目的而自愿并且额外编制的和列报的财务报表（在此类财务报表中需要指明所编制的是单独财务报表以及编制此单独财务报表的目的）；二是按照改进后《国际会计准则第27号》第10款的规定，豁免编制和列报合并财务报表的母公司编制和列报的财务报表。改进后的准则明确指出，如果主体没有子公司、联营企业或不是合营中的合营者，其编制和列报的财务报表不是《国际会计准则第27号》中所称的“单独财务报表”（在此财务报表中需要说明是单独财务报表）。以上所称的“豁免编制和列报合并财务报表的母公司”指的是同时满足下面四个条件的公司：（1）母公司本身是全资子公司，或者由另一个主体完全拥有的子公司，并且母公司以外的其他所有者，包括没有表决权的所有者，均被告知且不反对母公司不编制合并财务报表，本标准相对于改进前的豁免标准：“本身完全由另一个企业拥有的母公司，或几

乎完全由另一个企业拥有的母公司在征得本公司少数股权股东同意时，可以豁免编制合并财务报表”，去掉了容易引起歧义的“几乎完全”的字样，增加了实务中准则运用的一致性，增加了实务的可操作性；（2）母公司的债务性工具或权益性工具没有在公开市场（包括国内外的股票交易所或柜台交易市场，包括地方性或区域性的市场）中进行交易；（3）该母公司没有为了在公开市场发行任何种类证券的目的，而将其财务报表在证券委员会或其他监管部门备案或处于备案过程中；（4）该母公司的最终母公司或中间母公司按照国际财务报告准则编制对外公开的合并财务报表。其中第2、3、4条标准是改进后IAS27新增的内容，提高了豁免编制合并会计表的标准，其核心要求是豁免对象的债务性或权益性工具未进入公开市场的，且豁免对象的最终母公司或中间母公司已经按照国际财务报告准则编制对外公开的合并财务报表。从以上条件可以看出，改进豁免标准是在避免未公开上市公司不必要的工作量的同时，保证利益相关者在可以获得进入公开市场的债务性或权益性工具的充分信息。由此可知，对于根据规定需要编制单独财务报表的公司，由于没有可供利益相关者使用的关于公司财务状况和盈利情况的信息，其编制单独财务报表的目的不在于信息的公开。

三、单独财务报表中对子公司、共同控制主体和联营投资的计量

《国际会计准则第27号》要求所有包含在单独财务报表中的投资采用成本法或按照《国际会计准则第39号》中规定的方法（公允价值法）核算。根据国际会计准则理事会的解释，单独财务报表应该重点关注投资资产的业绩，无论是成本法还是《国际会计准则第39号》所要求的公允价值法都比权益法更能提供相

关的信息。成本法能够提供关于投资的股利分配方面的信息；公允价值法则比较准确地反映了该项投资的经济价值。由于单独财务报表是由有特定目的（如获得投资资产的业绩的相关信息）的母公司或者豁免编制合并财务报表的母公司编制的，而且权益法提供的信息已经反映在投资者的经济主体财务报表中，因此，要求用成本法核算包含在单独财务报表中的投资或者按照《国际会计准则第39号》核算。例如，如果有特定的投资者需要用单独财务报表来分析和确定来自于子公司的股利收入时，使用成本法也能得到的相关信息。

四、其他准则中涉及单独财务报表的条款（1）改进后《国际会计准则第34号中期财务报告》。该准则第14条规定：“如果企业最近期的年度财务报表是合并报表，则中期财务报告应按合并基础来编制，母公司的单独财务报表与最近期的年度财务报告中的合并报表是不一致和不可比的。如果企业的年度财务报告除包括合并财务报表外，还包括母公司的单独财务报表，本准则既不要求也不禁止将母公司的单独财务报表包括在企业的中期财务报告中。”由此可以推论，对于（中期）合并财务报表的使用者来说，单独财务报表不是必需的，从（中期）合并财务报表中就能得到他们所需的相关信息。单独财务报表的编制基础和编制目的都与（中期）合并财务报表不同，除非强制要求，企业可以自行选择是否编制单独财务报表。

（2）改进后《国际会计准则第3号企业合并》（1998年修订）。该准则第6条规定：“企业合并可能导致母子公司关系，即购买方式母公司，被购方是购买方的子公司。在这种情况下，购买企业应在其单独财务报表中应用本准则，购买方将其在被购方的权益份额作为对子公司投资纳

入其发布的单独财务报表。” 母公司（购买方）单独财务报表是指将母公司作为一个主体编制的财务报表，因此，母公司在子公司中享有的权益应被作为一项投资来看待。从而，使用单独财务报表的利益相关者和使用合并财务报表的利益相关者应不是一个群体，至少应当怀有不同的目的。（3）改进后《国际会计准则第14号分部报告》。该准则第6条规定：“如果一份财务报告既包括证券公开交易的企业的合并财务报表，也包括母公司或一个或多个子公司的单独财务报表，分部信息只需以合并财务报表为基础列报。如果子公司本身就是证券公开交易的企业，则它应在其本身的单独财务报告中列报分部信息。” 第7条还要求：“类似的，如果一份财务报告既包括证券公开交易的主体的合并财务报表，也包括该主体在其中拥有财务权益并按权益法核算的联营或合营的单独财务报表，分部信息只需以该主体的财务报表为基础列报。如果按权益法核算的联营或合营本身就是证券公开交易的主体，则它应在本身的单独财务报表中列报分部信息”。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com