

# 合并财务报表合并范围的相关思考

黎志刚

(湖南财经高等专科学校 长沙 410205)

**【摘要】** 本文首先阐述了新会计准则有关合并财务报表合并范围的修正,然后就新会计准则中存在的问题进行探讨,并提出具体的改进建议。

**【关键词】** 合并财务报表 问题 建议

## 一、合并财务报表合并范围的修正

《企业会计准则第33号——合并财务报表》(简称“新会计准则”)明确指出应以控制为标准来界定合并范围,因此在具体实施新会计准则时应从定性标准和定量标准两个方面判断是否存在实质控制。同时,应从理论上研究财务报表合并范围变动时如何防范会计操纵和会计造假的行为,怎样对合并财务报表信息进行修正,并制定相应的规范以确保各期合并财务报表信息符合一贯性和可比性的质量要求。我们欣喜地看到,新会计准则已经注意到合并财务报表范围变动对于报表信息的影响,对报告期内子公司的添增、处置事项做出了具体的规定,如右表所示。

事项 报表	同一控制下企业 合并增加子公司	非同一控制下企业 合并增加子公司	在报告期内处置 子公司
合并资产负债表	应当调整资产负债 表期初数	不应当调整资产负债 表期初数	不应当调整资产 负债表期初数
合并利润表	应当将该子公司 合并当期期初至报 告期末的收入、费 用、利润纳入	应当将该子公司购 买日至报告期末的 收入、费用、利润纳 入	应当将该子公司 期初处置日的收 入、费用、利润纳 入
合并现金流量 量表	应当将子公司合 并当期期初至报 告期末的现金流 量纳入	应当将子公司购买 日至报告期末的现 金流量纳入	应当将该子公司 期初处置日的现 金流量纳入

另外,D公司持有另一家上市港口J公司2.56亿元法人股,占J公司注册资本的24.33%,为J公司第一大股东。D公司派遣本公司高级管理人员担任J公司董事、总经理和财务总监,对J公司直接进行管理,D公司对J公司形成实际控制。按照旧会计准则规定,D公司对J公司股权按照权益法核算该项长期股权投资。2007年D公司开始执行新会计准则,如果J公司董事会和高级管理层不出现重大变化,D公司应将长期股权投资的权益法改为成本法核算。如果D公司撤出J公司的董事会和高级管理层,不再对J公司形成控制或重大影响,而J公司在活跃的市场上有报价,则D公司对J公司的股权投资应从长期股权投资转为可供出售金融资产核算。2006年年末D公司对J公司长期股权投资余额为3.24亿元,假设J公司2007年年末市价每股8.5元,则D公司持有J公司的金融资产公允价值为21.76亿元,资本公积的其他资本公积增加18.52亿元,每股增加2.08元。

2007年年初D公司资本公积为12.44亿元,每股资本公积1.4元。综合对M银行和J公司的股权投资,不考虑D公司其他股权投资,在满足特定条件下将它们从长期股权投资转为可供出售金融资产,按金融工具计量,D公司的资本公积将增加4.76倍。可见,D公司所持上市公司股票价格持续上涨后,公允价值便大幅高于账面价值,执行金融工具会计准则对D公司资本公积产生了重大影响。

## 三、向上市公司进行流通股投资的会计处理

上市公司可以通过在股票市场上申购新股或者采取直接购买股票的方式取得股权投资。如果公司买入股票是为了短期内赚取价差,则应将其视为交易性金融资产。除交易性金融资产外,符合下列条件之一的金融资产或金融负债,可以在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债:①该指定可以消除或明显减少由于该金融资产或金融负债的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况;②企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明,该金融资产组合、该金融负债组合或该金融资产和金融负债组合,以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。对于上述以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产,将不再进行减值测试,因为公允价值的变动已经计入当期损益。采用这种核算方式,被投资单位的公允价值将以公允价值变动损益直接反映在利润表中,如果股票价格波动较大,那么将会引起上市公司利润的较大波动。如果上市公司购买股票不满足交易性金融资产和指定为公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产的条件,则应划为可供出售金融资产。

### 主要参考文献

张玉珍. 股权分置改革方案中非流通股估价方法评析. 财会月刊(综合), 2007; 2

合并范围是指纳入合并财务报表的对象,主要明确哪些成员企业应被包括在合并财务报表的编报范围之内,哪些成员企业应被排除在合并财务报表的编报范围之外。正确界定合并范围是编制合并财务报表的前提,而要界定合并范围,必须首先明确界定合并范围的标准,只有标准明确了,才能合理地规范企业的合并范围,有效地防止母公司通过任意变更合并范围来操纵利润的行为,提高合并财务报表的可靠性和相关性,为企业集团的利益相关者提供高质量的信息。

## 二、合并财务报表合并范围存在的问题及改进建议

1. 复杂持股合并的问题。新会计准则规定,母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权,表明母公司能够控制被投资单位,应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围。但由于新会计准则没有就如何计算间接拥有比例的方法做出明确的规定,选用的方法既可以依据加法原则也可以依据乘法原则,因而容易造成对于同一持股关系的合并业务会因不同会计人员的不同理解而做出不同的合并处理,得出不同的结论,从而导致最后提供的合并财务信息不一致。

实际上,由乘法原则得出的实际持股比例体现的是拥有子公司净资产的比例,比加法原则的结果更为科学、合理,所以建议在编制合并财务报表时采用乘法原则来计算母公司对“间接拥有”的孙公司的持股比例。但是,由于加法原则更能真实地反映实质性控制,因此,在确定是否纳入合并范围时建议采用加法原则计算母公司拥有被投资单位的表决权资本数。

2. 关于暂时性控制的问题。财政部1995年2月9日发布的《合并会计报表暂行规定》并未将准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司包括在合并财务报表的范围内。而新会计准则强调以控制为标准界定合并范围,但对暂时控制并未明确说明。由于有关时间规定比较含糊,操作性不强,使得上市公司在编制合并财务报表时有理由以暂时控制而非实质控制为借口不将某些子公司纳入合并财务报表范围,这样便留下了利润操纵的空间。因此,笔者建议明确“暂时控制”的含义,可将其界定为短期投资,使之与企业会计准则概念一致,即通常是易于变现、持有时间短、不以控制被投资单位为目的的投资,在期限上可规定为“一年内”。在修订新会计准则时最好明确这一条款。

3. 实质控制存在与否的判断标准不明确。新会计准则只是规定合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定,并且列举了母公司虽然拥有被投资单位半数或以下的表决权,却仍应当将该被投资单位认定为子公司,从而纳入合并财务报表合并范围的四种情况。但是,新会计准则并未给出在会计实务中应如何判断实质控制是否存在标准。因此,笔者建议完善准则中关于实质控制的判断标准,以便更好地指导有关合并范围的实务操作。

4. 完善“控制”的定义。新会计准则将控制定义为:一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。为了更深刻地认识“控制”的内涵,笔者建议借鉴美国会计准则中对于“控制”的

有关规定,补充“主要受益方”原则,即“控制”不仅可以获得利益,而且还可以限制自身的损失。“主要受益方”原则是对“控制”概念的补充。主要受益方可能为向可变权益实体转移资产的一方,也可能为设立可变权益实体的一方(即发起人),或者是根据法律文件能够替可变权益实体做出投资决策的一方等。如果主要受益方承担了可变权益实体的多数风险或者损失,或者有权收取可变权益实体的多数剩余报酬,那么就on应该要求主要受益方合并该可变权益实体。

5. 非营利性组织是否纳入合并范围。大多数国家会计准则规范的是营利性组织报表的合并范围问题,而没有涉及非营利性组织的合并范围问题。但是,与美国等西方国家不同的是,我国目前实行的是社会主义市场经济,公有制经济居于主导地位,国有企业和集体企业占很大的比重。在这种大环境下,公有制企业控制非营利性组织的背后往往有各级政府的操纵,这就使得非营利性组织与控制它的公有制企业的关系更加密切、更加复杂,很可能成为地方政府或公有制企业操纵利润的工具。因此,有必要在合并财务报表准则中规范非营利性组织的合并问题,如果企业对非营利性组织的活动能够实施有效的控制,或者非营利性组织的活动没有受到法律的严格限制从事盈利活动,则应该纳入合并范围,并且在财务报表附注中进行严格的信息披露。

6. 提供分部报告。多元化经营的企业集团涉足不同的行业,跨越不同的地区,经营不同的产品,其不同行业不同分部的盈利水平可能差距较大,面临的风险类型和风险程度可能复杂多样,潜在的成长机会也会有很大的不同,而一张合并财务报表所提供的财务信息只是反映该企业集团生产经营情况的综合信息,难以提供从事不同行业子公司经营状况的信息,以致给财务分析和财务预测带来许多困难。为了弥补这个缺陷,国际会计准则委员会和一些发达国家如美国都制定了分部报告准则。我国新颁布的《企业会计准则第35号——分部报告》首次对分部报告的有关问题进行系统地规范,这既适用了全球经济一体化背景下企业多元化经营披露分类信息的需要,又实现了与国际会计准则的趋同。

笔者认为,应将分部报告所提供的信息作为合并财务报表的组成部分,与合并财务报表一起提供给报表使用者。对于多元化经营的企业或跨国公司,因为汇总合并的过程会掩盖一些重要信息,以致合并财务报表有一定的局限性。提供分部报告可以使报表使用者清楚地了解企业集团下独立法人实体各自的财务状况和经营业绩,揭示出一些业绩欠佳的投资结果;提供分部信息还有利于评价企业集团的风险或预计它将来的收益和现金流量情况。

### 主要参考文献

1. 张新民,王秀丽.企业财务报告分析.北京:高等教育出版社,2005
2. 余恕莲.高级财务会计.北京:对外经济贸易大学出版社,2002
3. 陈信元.合并会计报表.上海:上海财经大学出版社,2000