我国合并财务报表的合并范围探讨

中南财经政法大学会计学院　郭 舒

【摘要】 本文通过介绍国外企业合并范围的相关规定,结合实体理论,简要分析了我国新发布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》,并就该准则的实施提出了几点注意事项。

【关键词】 实体理论　合并范围　实质控制权

合并财务报表的合并范围是指纳入合并财务报表的子公司的范围。合并财务报表的信息含量以及所披露信息的可靠性、相关性,在很大程度上直接受合并范围的影响,因此,明确合并范围是正确编制合并财务报表的前提。美国企业并购在全球企业并购中是最有特点及最具有代表性的,其对企业合并的研究和实务规范也最为深入。本文在借鉴美国会计规范的基础上,参考国际会计准则,对我国财务报表合并范围进行探讨。

一、关于合并范围的国际惯例

国际上通行的合并理论主要有三种:母公司理论、实体理论和当代理论(王松年,2001)。母公司理论认为合并财务报表是母公司报表的扩展,其编制目的是从母公司股东的角度出发,为母公司股东的利益服务;实体理论认为合并财务报表应从整个企业集团的角度出发并为全体股东(包括控股股东和少数股东)的利益服务;当代理论的实质是母公司理论和实体理论的折中。

美国主要运用母公司理论编制合并财务报表,但自1995年美国财务会计准则委员会(FASB)颁布的《合并财务报表——政策与程序》征求意见稿拟以主体观念取代母公司观念之后,其他发达国家的会计准则制定机构也纷纷对合并财务报表的编制观念进行反思。

1.强调实质控制权。美国是研究企业合并理论最早、最深入的国家之一,其对合并范围的规定也经过了多次修改和完善。1959年美国会计程序委员会(CAP)发布了基于"多数股权"规定的第51号《会计研究公报》(ARB51),随后FASB发布第94号财务会计准则公告《合并所有拥有多数股权的子公司》(SFAS94)对ARB51进行了修正,规定了基于"控制权"的合并,即要求母公司应当合并其所控制的每一家子公司,除非控制是暂时的。

1999年FASB发布关于合并财务报表准则的征求意见稿,进一步强调基于"实质控制"的合并。该征求意见稿规定符合以下条件的方可纳入合并财务报表:①在公司管理机构的选举中有多数投票权或有权任命公司管理机构的多数成员;②在公司管理机构选举上有较大份额的少数表决权,而其他方或其他组织没有如此大份额的表决权;③有独特的能力,能获得公司管理机构选举中的多数表决权;④通过拥有可转换证券等方式获得的任命公司管理机构多数成员的权力。可以看出,除第一项仍属法定控制权外,其余几项均属于实质控制权。

2003年12月国际会计准则理事会(IASB)改进了国际会计准则第27号《合并财务报表和单独财务报表》(IAS27),对实质控制权也作了详细的说明,即使当母公司拥有另一企业半数或半数以下的表决权,如符合以下条件也存在着控制权:①根据与其他投资者的协议,拥有半数以上的表决权;②根据法规或协议,拥有驾驭企业财务和经营政策的能力;③有权任免董事会或类似管理机构的多数成员;④在董事会或类似管理机构会议上,有多数投票权。

2.对不纳入合并范围的子公司进行界定。美国对不纳入合并范围的子公司进行了严格的界定:①控制是暂时的;②子公司在外汇管制或其他政府限制条件下经营,以至于母公司控制子公司的能力存在重大疑问的,不纳入合并范围。SFAS94列举了子公司处于法律重整或破产期,控制权掌握在接管人或托管人手中而非母公司手中,或外国子公司处于严格的外汇管制及其他政府控制之下的实例。征求意见稿对"暂时控制"进行了解释:如果母公司在收购子公司之日计划或被迫在一年内放弃对该子公司的控制,那么这种控制就是暂时的;如果收购日的条件使得可能需要以长于一年的时间才能完成对子公司的最后处置,而这一条件并非管理当局可以控制,那么时间也可长于一年。

关于不纳入合并范围的子公司,IAS27给出了如下规定:①同时满足下列两个条件的准备在近期出售的子公司:第一,购买和持有该子公司就是准备在购买后一年内处置,因而控制是暂时性的;第二,管理层正在积极地寻找购买者。②因子公司清算、被债权人接管等原因而使母公司失去对其控制权的子公司。

3."非同质子公司"不排除在合并范围之外。"非同质子公司"是指其所从事的经营活动在性质上与母公司显著不同的子公司,如一个制造业企业集团内的租赁、房地产、保险业公司即为"非同质子公司"。笔者认为,只要母公司有效地控制了子公司的财务和经营政策,不论它们所从事的行业是否相同,均应将其纳入合并财务报表,这样既能够完整地反映整个企业集团的财务状况和经营成果,又可以在一定程度上有效地

遏制母公司通过选择合并对象来操纵利润等违规行为。在SFAS94发布之前,美国财务会计准则允许当子公司为非同质子公司时排除于合并范围之外，而这一规定在当时造成了严重的“资产负债表表外融资”效应。

IAS27规定，不得因子公司的业务与母公司不同而不合并该子公司，并取消了原来对于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能力的子公司不予合并的规定。其原因在于,经营受到长期严格限制并不一定表明母公司失去了控制权。

4.在确定合并范围时考虑了潜在表决权和各种契约的影响。美国财务会计准则还考虑了可转换证券和其他预期转换收益大于转换成本并可以立即执行的各种权利。IAS27强调应考虑股票期权、可转换债券等潜在表决权的影响,同时还应考虑与潜在表决权相关的合同条款是否可以在当期实施及其实施期限，但管理层是否会将潜在表决权转换为实际表决权及其是否具备转换的财务能力等不在考虑之列。

二、我国企业合并财务报表范围的现行选择

我国新发布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称《合并财务报表》)与《合并会计报表暂行规定》相比,其所依据的基本合并理论已发生变化,从侧重母公司理论转为侧重实体理论。合并财务报表范围的确定以控制的存在为基础,更关注实质控制权,对母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权但仍然具有实质控制权的条件进行了界定;母公司将所有能控制的子公司均纳入合并范围。新准则在主要方面与国际惯例一致，综合反映母公司和其所有子公司的企业集团财务状况、经营成果和现金流量,体现了实体理论。其主要改进如下：

1.取消了10%的标准。取消了财政部1996年颁发的《关于合并会计报表合并范围请示的复函》规定,即依据重要性原则,对于子公司的资产总额、销售收入及当期净利润小于母公司与其所有子公司相应指标合计数的10%时，该子公司可以不纳入合并范围。而新准则规定母公司在编制合并财务报表时,应当将其所有子公司纳入合并财务报表的合并范围,不得因某子公司的经营活动与其他子公司的经营活动不同而将其排除在外。这也是此次新准则改进较大的地方,该调整实现了与国际会计准则的协调和趋同。

2.取消了比例合并法。根据国际会计准则第31号《合营中权益的财务报告》,合营指双方或若干方从事某项共同控制的经济活动的合同规定，共同控制是指合同议定的对某项经济活动所共有的控制。当两个或多个企业或个人共同控制某一企业时,该企业就为他们的合营企业。国际会计准则对共同控制实体的权益在合营者合并财务报表中的报告方法有两种:一是标准的处理方法——比例合并法,二是可供选择的方法——权益法。

我国取消了比例合并法，因为其在控制实质上意味着只能有一方能够实施控制，按照合约约定同受两方或多方控制的合营企业不能完全符合合并财务报表控制的定义，也就是说,按比例合并的这部分被投资单位的资产、负债、所有者权益以及损益和现金流量等，实际上是母公司单方面控制不了的,失去了合并的意义。因此,不应将这种联合控制主体按比例纳入合并财务报表的合并范围。

三、应注意的几点问题

1.关于实质控制权的问题。在评价某一企业是否控制另一个企业或对其具有重大影响时，美国和国际会计准则均考虑了当前可行使或可转换的潜在表决权的存在及影响。我国《合并财务报表》也考虑了潜在表决权的问题,母公司直接或间接拥有被投资单位50%以上的表决权中包含当期可执行的或可转换的认股权证、可转换公司债券等潜在表决权。笔者建议，应考虑潜在表决权是否可以在当期实施的相关合同条款或实施期限的问题,限制实质控制权变化的随意性,防止母公司根据子公司业绩的好坏而有意改变符合实质控制权的条件来选择合并与否之类的操作。

2.交叉持股的企业合并问题。《合并财务报表》规定母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位50%以上的表决权,或拥有50%或以下的表决权但满足实质控制权要求的,均应纳入合并财务报表。但在确定合并范围时会涉及到一种较为复杂的持股情况,即间接持有、直接和间接共同持有被投资单位半数以上权益性资本的情形，特别是在规模大的企业集团中,会出现多层持股、交叉持股、相互持股或环形持股等情况,这又该如何计算呢?在实际中,这些标准的制定至关重要,需要结合具体情况和具体问题不断地加以修正。

3.承包经营是否纳入合并范围的问题。1990年9月13日对外经济贸易部、国家工商行政管理局颁布的《关于承包经营中外合资经营企业的规定》规定,承包经营是指合营企业与承包者通过订立承包经营合同，将合营企业的全部或部分经营管理权在一定期限内交给承包者，由承包者对企业进行经营管理;在承包经营期内,承包者承担经营风险并获取部分合营企业的效益;承包经营只能对企业的税后利润实行承包,不得改变合营企业的法人地位、名称和经营范围;承包者是企业财产的经营管理者,应严格执行承包经营合同,接受合营企业董事会的监督,无权对财产行使任何形式的处置权;承包经营期间,承包者若以合营企业的名义贷款,需经董事会同意。笔者认为,不应该将这类子公司纳入合并范围,其关键原因在于:母公司对其实际经营不再拥有控制权，也不再承担主要的经营风险,仅拥有一定的收益权。这种收益在很大程度上具有固定性,与子公司的经营成果关系不大。

当然,对于涉及金额较大或者收益较高的子公司,根据重要性原则,也可以考虑在会计报表附注中详细披露其资产、经营状况以及所签订的合同内容，从而可以满足相关各方的信息需求。

主要参考文献

①财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006

②王松年.国际会计前沿.上海:上海财经大学出版社,2001

③储一昀,林起联.合并会计报表的合并范围探析.会计研究,2004;1

④张茂燕.基于主体理论的合并范围的探讨.统计与决策,2005;7