

浅析企业合并报表范围问题研究

王玮霞

山西华冶勘测工程技术有限公司

DOI:10.18686/bd.v1i7.550

[摘要] 随着经济全球化的发展,集团公司成为经济实体的重要表现形式。企业合并愈演愈烈,因此企业需要编制客观真实的合并财务报表,准确地反映企业集团整体的财务状况和经营成果。然而,编制一个完整的合并报表的前提是准确界定合并范围。本文针对我国企业合并报表的合并范围的几个问题进行分析,并提出了一系列的解决对策,为企业合并的会计处理提供指导。

[关键词] 企业合并;合并范围;问题与对策

1 企业合并报表与合并范围的确定

1.1 企业合并报表。《企业会计准则第33号—合并财务报表》将企业合并财务报表定义为:由母公司编制的用来反映整个企业集团的财务状况、经营成果和现金流量的财务报表体系。合并报表体系包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表和附注等。合并财务报表在企业集团中占有重要地位,是集团内外报表使用者了解企业集团,判断投资价值的重要依据。

1.2 企业合并报表合并范围的确定。合并范围是指应将哪些子公司纳入合并报表。如今,世界上主要的会计准则所接受的合并理论是实体理论。在实体理论下,企业在确定合并范围时,应当遵循实质重于形式的原则,以实质性控制作为基础予以确定。控制表现为母公司拥有子公司绝对的财务和经营决策权。

合并范围的正确界定对于增强企业集团的合并报表的科学性至关重要。确定清晰明了的合并范围有助于母公司实现对整个企业集团的控制,尤其表现在对经济资源的合理分配上;明确的合并范围能有效防止报表编制人员操纵企业集团的整体利润,隐匿真实的财务数据。

2 我国合并报表范围存在的问题及建议

2.1 “控制”定义存在的问题及建议

我国新准则中控制的定义是: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。鉴于我国关于合并范围的准则制定过程已经认识到“控制”的重要性,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,或为设立可变权益实体的一方(即发起人),或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损失,或者有权收取可变权益实体的多数剩余报酬,就应要求主要受益方合并该可变权益实体。又新准则规定,合并财务报表的合并范围应当以控制为基础

加以确定,列举了母公司虽然拥有被投资单位半数或以下的表决权,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的四种情况。

2.2 “暂时控制”存在的问题及建议

《企业会计准则第33号》未对不应纳入合并范围的子公司进行规定,没有将暂时控制的子公司同长期控制的子公司区分开来,这样不仅为某些集团公司管理者处于特定目的,在关键之时买进或卖出子公司股权来调节合并报表范围找到合法的理由,同时因准备近期出售而短期持有大量股权的投资应在“短期投资”中进行核算,没有理由将短期投资的被投资单位合并到报表中来,这会给准则的执行以及会计、审计实务带来众多麻烦,显得杂乱无章。

2.3 合并范围变动的问题与建议

近年来,上市公司购买、处置子公司等行为而引起的产权结构变动事件频频发生,使得连续编制合并会计报表时合并范围也频繁地发生变动。而合并范围的改变,使各期编制的合并会计报表所反映的会计主体范围不一致,从而导致各期合并会计报表所反映的会计信息失去了可比性和一贯性,这就使本已可能失真的个别会计报表在合并后再一次产生信息失真。虽然我国新准则的制定中已经注意到合并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可操作性规定,但其规定都属于原则性的,弹性很大,留有较大的会计操作空间。如存在通过收购其他公司部分或全部股权,使其成为控股子公司,来扩大会计报表合并范围;通过转让所持有控股子公司的部分或全部股权,来缩小会计报表合并范围;通过资产置换,换出业绩滑坡的子公司,换入业绩优良子公司或优质资产以及采用新设立子公司,将子公司关停、清算、注销、拟出售、拟清算、拟减持股份或形式上不符合纳入合并范围的法定条件等,来增减会计报表合并范围。再者,合并范围的变动必然会对整个合并财务报表的资产规模、销售收入、净利润、现金流量等产生影响,进而影响合并会计报表信息的一贯性、可比性和质量。如果合并范围被肆意变动、变更操作被滥用,将会加剧已经非常严重的会计报表信息失真问题,

由此会产生极其严重的信誉和信用后果。

因此建议:(1)新合并会计报表准则在具体实施时,必须强调判断是否存在实质控制,以从定性标准和定量标准两个方面严格把关。同时,应从理论上研究会计报表合并范围变动时如何界定其中存在的会计操纵和会计造假,怎样对合并会计报表信息进行修正,并制定相应的规范以确保各期合并会计报表信息符合一贯性和可比性的质量要求。(2)合并报表准则应对合并财务报表合并范围变动的操作空间加以限制,增加合并财务报表合并范围变动的披露内容。例如,披露所有新纳入或退出的子公司的相关经营和财务资料、合并范围变动对合并利润的绝对数和相对数的影响,以便报表使用者能对变动的影响做出合理的判断。

3 总结

在市场经济的大环境下,企业合并愈演愈烈,控股关系也会越来越复杂,因此一方面应完善相关的会计准则,对企业的合并报表编制提供更科学的指导,另一方面,企业应在实质重于形式的原则下,结合实际,准确界定合并范围,选择合理的编制方法,顺应合并的大潮,使企业发展壮大。

参考文献:

[1]黄尧.我国合并会计报表合并范围问题[J].合作经济与科技,2007,(07)

[2]陈增帅.合并会计报表编制中的问题及建议[J].财会研究,2007,(01)