



第二讲 合并会计报表的合并范围

会计司制度二处

一、确定合并会计报表的合并范围的意义

合并会计报表合并范围是指纳入合并会计报表编报的子公司的范围,主要明确哪些子公司应当包括在合并会计报表编报范围之内,哪些子公司应当排除在合并会计报表编报之外。合并会计报表合并范围的确定,在很大程度上取决于编制合并会计报表所运用的合并理论。如运用母公司理论,则主要以对其他企业的控制权作为确定合并范围的依据。当母公司拥有被投资企业半数以上股权时,或者能够对被投资企业实施控制时,则该被投资企业就应纳入合并会计报表的合并范围。另外合并范围还取决于各国会计所处的法律环境,及其历史惯例的影响。所以,各国合并会计报表在合并范围上存在很大的差别。

确定合并会计报表的合并范围,是编制合并会计报表的前提。某一母公司要编制合并会计报表,首先就涉及到其合并范围的确定,界定其被投资企业中哪些属于合并之列。只有确定其合并范围,才能按照合并程序对其进行合并处理。

二、我国合并会计报表的合并范围

根据《合并会计报表暂行规定》,我国合并会计报表的合并范围具体包括:

第一、母公司拥有其半数以上权益性资本的被投资企业

权益性资本是指对企业有投票权,能够据此参与企业经营管理决策的资本,如股份制企业中的普通股,有限责任公司中的投资者出资额等。当母公司拥有被投资企业50%以上权益性资本时,母公司就拥有对该被投资企业的控制权,能够对被投资企业的生产经营

活动实施控制。这时,该被投资企业处于母公司的直接控制下进行生产经营活动,成为母公司的子公司。也正是由于母子公司的关系的存在,使子公司的生产经营活动成为事实上的母公司生产经营活动的一个组成部分。因此,应当将其纳入合并会计报表的合并范围。

母公司拥有被投资企业半数以上权益性资本,具体包括以下三种情况:

1. 母公司直接拥有被投资企业半数以上权益性资本。如A公司直接拥有B公司发行的普通股总数的51%,这种情况下,B公司就成为A公司的子公司,A公司编制合并会计报表时,则必须将B公司纳入其合并范围。

2. 间接拥有被投资企业半数以上权益性资本。间接拥有半数以上权益性资本,是指通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上权益性资本。例如,A公司拥有B公司90%的股份,而B公司又拥有C公司70%的股份。在这种情况下,A公司间接拥有C公司70%的股份,C公司也是A公司的子公司。A公司编制合并会计报表时,也应当将C公司纳入其合并范围。

3. 直接和间接方式合计拥有被投资企业半数以上权益性资本。直接和间接方式合计拥有半数以上权益性资本,是指母公司直接拥有被投资企业权益性资本虽然未达到半数以上,但通过其他方式如通过子公司拥有该被投资企业一定数量的权益性资本,两者合计共拥有被投资企业半数以上的权益性资本。例如,A公司拥有B公司70%的股份,拥有C公司35%的股份,B公司也拥有C公司30%的股份。在这种情况下,B公司为A公司的子公司,A公司通过子公司B公司间接拥有C公司30%的股份。这样,A公司直接和间接方式共拥有C公司65%(35%+30%)的股份,C公司也是

A公司的子公司。A公司编制合并会计报表时,也应当将C公司纳入其合并范围。

第二、被母公司控制的其他被投资企业

母公司对于某些被投资企业,虽然通过直接和间接方式拥有被投资企业权益性资本未达到半数,但母公司通过其他方法对被投资企业的经营活动能够实施控制时,这些能够被母公司所控制的企业,也应视为子公司,纳入合并会计报表的合并范围。

关于母公司对被投资企业的控制,一般认为母公司与被投资企业之间存在如下情况之一者,就认为母公司能够对其实施控制,该被投资企业应当视为母公司的子公司。

1. 通过与该被投资企业的其他投资者之间的协议,持有该被投资企业半数以上表决权。这种情况是指母公司与其他投资者共同投资某企业,母公司与其中的某些投资者签订有协议,受托管理和控制这一被投资企业,从而在被投资企业的股东大会上拥有该被投资企业半数以上表决权。在这种情况下,母公司对这一被投资企业的经营管理拥有控制权,该被投资企业成为母公司事实上的子公司。

2. 根据章程或协议,有权控制企业的财务和经营政策。这种情况是指在被投资企业章程等文件中规定,母公司对其财务和经营政策实施控制。能够控制财务和经营政策,等于能控制整个企业,这样就使该被投资企业成为母公司事实上的子公司。

3. 有权任免董事会等类似权力机构的多数成员。这种情况是指母公司能够通过任免董事会的董事,从而控制被投资企业的决策权。在这种情况下,该被投资企业也处于母公司的控制下进行生产经营活动,被投资企业成为事实上的子公司。

4. 在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。这种情况是指母公司能够控制董事会等权力机构的会议,控制被投资企业的经营决策,使被投资企业成为事实上的子公司。

三、不纳入合并范围的子公司

一些子公司虽然其半数以上的权益性资本由母公司所控制,但由于一些特殊的原因,母公司不能有效地对其实施控制,或者对其控制权在某种程度上受到限制。对于这些子公司,母公司在编制合并会计报表时,可以将其排除在合并范围之外,不纳入合并会计报表的合并范围。在这种情况下,该子公司从母公司持股比

例来说属于子公司,但实际该子公司的生产经营活动处于母公司控制之外,其生产经营活动与母公司生产经营活动缺乏一体性。如母公司有一境外子公司,该子公司所在国对外汇管制相当严格,母公司很难有效地调度其资金。在这种情况下,如果将其纳入合并范围则可能使报表的使用者高估了母公司所能控制的资产总额。

下列情况下的子公司,可以将其排除在合并会计报表合并范围之外:

1. 已准备关停并转的子公司。这类子公司是指根据政府宏观管理和调控的要求,以及有关产业政策的规定,被政府有关部门规定为关闭、停业、准备与其他企业合并以及转产其他产品的企业。在这种情况下,这类子公司或者由政府有关部门直接管理和控制,或者不能进行正常的生产经营活动,母公司对这类子公司的控制权受到限制。

2. 按照破产程序,已宣告被清理整顿的子公司。根据破产法的有关规定,企业在宣告清算整顿期间,应当按照整顿方案进行整顿,并由企业的上级主管部门负责整顿的实施。在该子公司的清理整顿期间,母公司对其控制权同样受到了限制。

3. 已宣告破产的子公司。根据破产法的有关规定,企业宣告破产后,其资产即由清算组接管,并由清算组行使管理和处分权,其他任何人员不得非法处理破产企业的财产等。在该子公司的清算期间,一是母公司对宣告破产的子公司财产没有控制权;二是破产企业属于非持续经营的企业。因此,没有必要将其纳入合并会计报表的合并范围。

4. 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。这种情况是指母公司在资产负债表日持有被投资企业半数以上权益性资本,但其中持有权益性资本投资中有一部分属于短期投资性质,并且准备在近期内出售。对于这一部分属于短期投资的权益性资本投资,母公司并不是为了控制该被投资企业而持有的。在这种情况下,由于母公司对该被投资企业的控制权是暂时性的,因此没有必要将其纳入合并范围。

5. 受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外子公司。在这种情况下,母公司不能完全按照自身的意图调度和使用子公司的资金,使得母公司的控制权受到限制。

责任编辑 袁 庚