

务报表时点发生不一致,会显著加大虚拟性,违背对会计信息的可靠性要求,即使按照《企业会计准则讲解》的说明,将被合并方在合并前实现的净利润在合并利润表中单列项目反映,也还是容易被一些企业利用来调节利润。对于上述第二种类型的同一控制下的企业合并,应当根据合并后形成的报告主体(合并方)自合并日开始对被合并方实施控制的原则进行会计处理:合并利润表只能合并被合并方从合并日开始实现的净利润;合并现金流量表只能合并被合并方从合并日开始形成的现金流量。同时,合并方在编制合并当期期末的比较报表时,不应当因合并而调整合并资产负债表项目的期初数和比较报表相关项目的金额。

二、结论与建议

现行企业会计准则有关同一控制下企业合并的规定在以下方面有待进一步完善。

(一) 关于计量基础的改进

笔者建议,企业会计准则对于同一控制下企业合并的计量基础,应当根据交易价格是否公允区别对待。对于缺乏竞价机制的同一控制下企业合并,仍然以账面价值为计量基础,即按账面价值确认长期股权投资,并在合并财务报表中按账面价值计量被合并方的各项资产、负债;对于通过市场运作的同一控制下企业合并,则以公允价值为计量基础,即按公允价值确认长期股权投资,并在合并财务报表中按合并日公允价值计量被合并方的各项资产、负债,以真实反映交易的实际

情况及其经济后果。

需要说明的是,通过市场运作按照公允价值交易的同一控制下企业合并,如果合并方以合并日公允价值作为计量基础进行会计处理,则最终控制方在编制合并财务报表时,由于其所控制的范围未发生变化,不应当改变计量基础,对于个别财务报表中确认的公允价值与账面价值之差异要如同内部交易予以抵销。

(二) 关于合并财务报表编制方法的改进

笔者建议,企业会计准则对于同一控制下企业合并的合并财务报表编制,不再采用模拟的方法将合并前未实施控制的被合并方在合并日之前实现的净利润、形成的现金流量纳入合并财务报表;不再要求将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,由合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润;也不再将合并取得的被合并方前期有关财务状况、经营成果和现金流量等并入前期合并财务报表。内部报表、备考报表可以根据企业管理和监管的不同要求进行编制,但企业对外报送的合并财务报表,无论同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并,均应体现被合并方纳入合并财务报表的时点与合并日的一致性,不能对比较报表的信息片面强调可比性而忽视了可靠性。■

(本文受上海市教育委员会重点学科建设项目资助,项目编号:J51701)

(作者单位:上海立信会计学院 立信会计师事务所)

责任编辑 武献杰

● 启事

《财务与会计》和《财务与会计》(理财版) 2012年度优秀文章评选活动启动

为充分调动广大作者的写作积极性,进一步提高办刊质量,更好地为读者服务,同时也为了答谢广大读者、作者给予我刊一如既往的支持和厚爱,2012年,我刊继续开展优秀文章评选活动。具体评选办法如下:

1. 评选范围:所有在2012年《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)上发表的文章(不论长短,不限栏目)。
2. 优秀文章奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设一等奖2名(一等奖的得票须超过半数),奖金每篇1500元;二等奖10名,奖金每篇1000元。
3. 奖项的产生办法:以读者投票评选为基础,根据得票的高低确定奖励名次;同时设专家评审小组进行复审。
4. 读者奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设优秀读者奖100名,从参加投票的读者中随机产生(有随函附寄评刊意见的优先),每位奖金100元;设热心读者100名,每位赠送《走进会计的日子》一本。随函附寄评刊意见与建议,将在适当时候在本刊择优刊出。
5. 编辑部给所有获奖作者颁发证书。
6. 请将您的评选结果(请注明刊名、刊期、篇名、作者姓名)及联系单位或地址寄至:(100036)北京市187信箱中国财政杂志社《财务与会计》编辑部李莉。评选活动的截止日期为2013年3月31日(以当地邮戳为准)。

我们衷心期望广大读者热情参加这次评选活动,评出您心中的优秀文章。

《财务与会计》编辑部
《财务与会计》(理财版)编辑部