

# R公司投资非营利组织合并范围的探讨

陈坤

近几年在国家利好政策的推动下,许多社会资本涌入教育等民生产业,但随之而来的相关会计处理出现了一些争议。因为教育产业兼具公共物品的非营利特性,是否应将此类非营利组织纳入投资方合并报表范围引起了资本市场的高度关注。然而,现有企业会计准则关于合并范围的界定相对原则,投资非营利组织的会计处理更无指导案例可供参考。基于以上情况,笔者拟根据企业会计准则对R公司合并M学校进行分析,以期对投资非营利组织合并范围的确定提供建议。

## 一、案例背景

福建省M学校成立于2009年8月,业务涵盖安防评估师、技术人员和值机员等技术培训。期间虽经历法人变更、主管部门变更、原证书到期以及经营范围变更等事项,但均取得了变更后的《民办学校办学许可证》《民办非企业单位登记证书》。同时,根据《M学校章程》第二条规定“本单位的性质是主要利用非国有资产自愿举办或从事非营利性社会服务活动的社会组织”,以及第三十六条规定“经费必须用于章程规定的业务范围和事业发展,盈余不得分红”,可以判断M学校属于非营利性组织。截至2020年年末,科创板上市公司R公司为M学校唯一举办方及出资主体,R公司IPO申报期内将M学校纳入了合并报表。但因此惹来了不少争议。一种观点认为,M学校作为非营利组织,存续期

内R公司不能分享其办学结余,且转让存在诸多不便,因而不应该纳入R公司合并报表;另一种观点认为,从企业战略视角来看,M学校虽然不能在存续期内分派股利或以管理协议、咨询协议方式向R公司转移收益,但布局培训服务能够提升R公司的企业形象,可以增强其潜在盈利能力,因而应将M学校纳入其合并范围。

## 二、会计处理规定分析

《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准则)第七条规定:“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。”其中,控制主要包括两个要素:一是对投资方能够实施控制,二是享有可变回报。下面笔者将从控制的两个要素对R公司将M学校纳入合并报表进行评析。

1.对投资方能够实施控制。R公司作为唯一举办方及出资人设立了M学校,设立目的在于为客户提供诸如安防系统维护员、安防评估师等技术类培训服务以此增强客户粘性。自成立起,R公司便制定了M学校章程,并通过主导其决策机构理事会来实施控制。根据《福建省民办学校章程主要事项范本(试行)》和《M学校章程》,M学校理事会由5人组成,理事会选举及换届方式是由出资主体及职工代表推选。笔者发现除1人为职工代表推选产生外,其他4位理事均由R公司主导或施加重大影响推选产生。考

虑到R公司已实际主导M学校理事会4/5以上人选,同时能够决定校长聘任和解聘、授课内容、财务负责人聘任及财务预算、决算等重大经营事项,因此,作为M学校的出资主体,笔者认为R公司拥有对其的控制权。

2.享有可变回报。合并财务报表准则第十七条规定:“投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的,视为享有可变回报。”对于可变回报,应用指南列举了相关例子,如投资方将自身资产与被投资方的资产共同使用以实现规模经济的情形;又如因提供信用支持或流动性支持而收取的费用或承担的损失;再如当投资方主体是信托机构时,受制于法律规则的限制,投资方很难通过股利形式获取回报。此时,投资方应以投资意图为出发点,不能仅以无法进行利润分配为由而认定自身不享有可变回报,应综合评估是否获取了其他可变回报。也就是说,可变回报的实质涵盖了投资主体对被投资方的价值变动的多种回报方式,投资方应基于实质重于形式原则,从持有目的出发综合分析是否获取了除股利之外的其他可变回报。

M学校主要教学活动涵盖课程内容的设置、培训人员的确定、培训费用的调整等事宜。笔者认为:第一,M学校位于R公司体系内,R公司通过学校理事会主导参与学校的教学活动,并以修改M学校战略规划的形式来调整教学质量和培训人员数量,从

而可以影响学校的回报和估值,进而对R公司整体估值造成影响,也就是可以为R公司带来可变回报。第二,从M学校培训业务设立初衷可以看出,主要是为安防行业提供安防评估方面培训、培养安防系统专业人员,这些均有利于提升学校在业内的知名度,有利于维持R公司现有客户关系并吸引潜在客户,进而为R公司树立品牌形象并给公司提供可变回报。第三,《中华人民共和国民办教育促进法》虽然规定了非营利性学校不能向出资主体分红,但并未限制或禁止出资方或举办者通过转让(合并或分立)学校举办权的形式来获得办学利益,从而产生可变回报。

综上,笔者认为R公司可以通过控制权形式对M学校进行经营并获取可变回报,因此,R公司将M学校纳入合并范围符合企业会计准则规定。

### 三、相关建议

1.投资方应基于实质重于形式原则合理考量非营利组织是否应纳入合并范围。一是分析非营利组织设立形式。若非营利组织控制源自表决权形式,则投资方应分析其所持有的表决权以及潜在的表决权;若非营利组织控制不是源自表决权,则投资方应着重分析其协议安排。二是鉴别非营利组织的经营活动和决策机制,也即分析非营利组织经营活动内容及其决策是如何做出的,同时判断哪些经营活动会对非营利组织的回报产生影响,并分析该活动的决策形式。三是不能仅从获取股利回报来判断投资方是否享有可变回报,应结合经济实质并基于情况变化进行持续研判,区分哪些变动会对纳入合并范围产生实质的影响。

2.进一步完善合并财务报表准则。从目前的合并财务报表准则及其应用指南来看,虽然规定了判别控制的两个要素标准,但在实际应用过程中,诸多不明确的主观因素让投资方出表(并表)过于随意,严重影响了会计信息的可比性原则,也给投资方盈余管理留下了空间,尤其是在判定可变回报方面。因此,笔者建议监管部门应明确可变回报的内涵,同时可以结合《国际会计准则第10号——合并财务报表》制定重要影响的量级标准。

3.企业可以选择其他替代方式投资。囿于当下法律制度不完善,导致并表判断较为复杂,建议企业可以采取间接并购标的公司股权或间接设立方式以取得被投资方的可变回报。

(作者单位:江西省盐业集团股份有限公司)

责任编辑 陈利花

## 图片新闻

### 注册会计师创新发展研究中心成立暨首届高层研讨会在上海召开



2021年7月18日,注册会计师创新发展研究中心成立暨首届高层研讨会在上海国家会计学院召开。上海国家会计学院党委书记、院长李扣庆做开幕致辞,信永中和集团董事长张克、普华永道中天会计师事务所(特殊普通合伙)首席合伙人李丹、立信会计师事务所(特殊普通合伙)首席合伙人朱建弟、致同中国主席徐华、天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)首席合伙人邱靖之、苏州众勤会计师事务所有限公司主任会计师张苏等参加研讨会。

研讨会上,来自实务界与理论界的专家学者就注册制推行、行业监管、数字化转型等议题展开深入探讨。与会嘉宾认为,注册制下应明晰中介机构责任,确立“过罚相当原则”,建立权责对等、各方主体履责尽责的生态;未来注册会计师行业信息化的发展方向,应该是技术、人才、行业经验三个方面完美融合在一起,才能给客户 provide 崭新的数字化服务体验。此外,与会嘉宾还就当前经济结构与周期观察、影响会计职业的十大信息技术分析、注册会计师人才共性问题调查与分析等主题进行了探讨。

(本刊记者)