

试论合并会计主体与合并会计目标会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/536/2021_2022__E8_AF_95_E8_AE_BA_E5_90_88_E5_c74_536583.htm 有关合并财务报表的

理论和实务问题中，对合并会计主体的界定在国际上仍然存在不同的认识。我国企业股份制改造的日益深入，有关合并财务报表的具体准则也即将出台，现对合并会计主体与合并会计目标的界定谈点看法。

一、合并会计主体的界定及其特点。

合并会计主体实质上是单一会计主体的延伸，是指由控股公司与被编入合并财务报表的被控股公司（子公司）所构成的经济统一体的总称。同单一会计主体相比主要有两个特点：

（1）合并主体内部各方股权人和债权人在合并会计主体中所处的地位及其行使权益能力的范围和程度存在差异。具体表现在：

从行使权益能力的范围看，子公司的少数普通股股权人和全体债权人在法律上并不具有对全部合并资产行使要求权的能力，他们的要求权仅限于对子公司的资产。（普通股股权人的要求权是指其对净资产的所有权，债权人的要求权则是指对资产的求偿权，这里笼统地称之为对资产的要求权。）但母公司的普通股股权人（即合并主体的多数股权人）和债权人，则不仅对母公司的资产在法律上具有法定要求权，而且对于子公司的资产也拥有相当于母公司对子公司控股比例份额的法定要求权。

从范围上看，母公司多数股权人和债权人对合并资产的要求权要大于子公司少数股权和全体债权人，但母公司多数股权人和债权人对子公司资产的要求权在法律上则属于间接的要求权。这种要求权的间接性在母公司破产而子公司仍然持续经营的情况下表现的尤为突出

。但根据会计持续经营假设，一切会计核算都是建立在会计主体永远不会破产的前提下，因此，在合并会计主体中，重点考虑的是各方权益人行使权益能力范围的差别问题。因为各方权益人行使权益能力的范围差异，即便是在持续经营情况下也客观存在，而且对于多数股权人来讲，在持续经营假设下，通过母公司对子公司进行实质性控制，从而实现对子公司资产行使直接的要求权是完全可以实现的。（2）合并会计主体的确定及其范围的界定受一定条件制约。一般而言，被控股公司要成为被合并公司构成合并会计主体的一部分，需因母公司与子公司间经济联系的密切程度足以使母公司对子公司可以进行实质性控制，如同构成一个统一的经济实体，即所谓“实质重于形式”的原则。关于这一点，不同的国家对此有不同的解释和规定，如美国将子公司成为被合并公司的条件解释为：“母公司必须控制子公司50%以上的普通股，并在管理上对子公司拥有实质性的控制能力”。英国将上述条件定义为：“实质性控制即为决定性影响，即指子公司的一切重大决策必须受制于母公司并且同母公司的战略意图相吻合，所有的被合并公司必须在同一基础上由母公司按一个统一经济整体来进行管理”。加拿大将实质性控制解释为：“母公司拥有无需与其他权益方联合而单独制定有关公司的发展战略，投资与融资决策的权力”。上述各种解释虽然表达形式不尽相同，但其核心都是强调被合并公司与控股公司间的经济关系的密切程度足以使它们成为一个统一的经济实体即所谓“实质重于形式”。在对子公司合并条件进行限定的同时，绝大多数国家对母公司成为合并主体的条件也有一定的限制，一般要求母公司不是其他合并主体的被

合并子公司，即不是其他控股公司的子公司，并且规定：母公司对其子公司的实质性控制必须是战略性的永久长远控制而不是特殊利益驱使下的临时性控制。二、合并会计主体下的合并会计目标。由于合并会计主体具有两个显著的特点，从而决定了合并会计目标也有其特殊的一面，并将对合并财务报表的编制产生直接的决定性影响。同合并会计主体与单一会计主体的关系相类似，合并会计主体的会计目标与单一会计主体的会计目标间的关系也表现为特殊与一般的关系。单一会计主体的会计目标旨在通过向所有会计信息使用者提供有关单一会计主体财务状况和经营业绩的一切有用信息，从而有效地帮助其进行各项决策的制定和执行。合并会计主体的会计目标具有两个特点：由于合并会计主体的构成和确立，合并会计主体所面临的是对合并集团财务信息揭示的需要，强调的是各单一会计主体经过合并而形成的合并集团在经济关系上的统一而忽略其法律上的统一。另一方面，控投兼并的结果并未使被兼并公司丧失其独立的法律地位，控股公司与被控股公司仍然是独立的法人，作为单一会计主体的地位也并未由于控股兼并的出现与合并会计主体的形成而受到削弱。合并各方还需要继续保留其各自独立的会计核算体系，定期编报其各自的财务报表。由于母公司对子公司实质性控制关系的存在，在经济上它们实属于统一的经济实体，根据“实质重于形式”的原则，仅依靠母公司和子公司的财务报表是无法满足信息的使用者对合并主体的集团财务状况和经营业绩信息揭示的需要。客观上还需要由母公司提供全面反映合并会计主体财务状况与经营业绩的财务报表即合并财务报表。目前各国对子公司一般都需要定期编制自己的财

务报表，对被控股的信息仅在注释中予以揭示。但对母公司的要求则存在着比较大的差别：有的要求母公司除编报合并财务报表外，还需单独编报母公司报表，并对子公司的控股用完全权益法在母公司报表中予以反映；有的则要求母公司只提供合并财务报表，不再单独提供母公司财务报表。由此可见，合并财务报表的揭示仅是由控股公司根据“实质重于形式”的原则，在经济上对其所控制的合并资产，合并权益，合并收益以及承担的合并负债所做的全面揭示，一定程度上它仅相当于控股公司（母公司）财务报表的扩展和延伸。

合并会计主体的会计目标面临信息使用者即合并会计信息服务对象的定位问题。对于合并会计主体而言，由于合并会计主体内部各方权益人间地位差异的存在，因而各方对合并信息的要求程度和范围也各不相同。如果从合并财务报表主体理论的历史发展进程来考察，合并会计主体理论大致可划分为三种，即：母公司权益论，合并权益论，以及主辅权益论（也称为当代合并理论）。伴随合并主体理论的发展，合并方法也可划分为比例合并法与全额合并法。由于合并主体理论的划分，因而采取不同的合并主体理论模式，将会对合并财务报表具体编制过程中，各合并项目的处理以及合并项目的具体含义产生很大影响。通过以上论述，可以得出如下结论：合并主体的特点决定着合并会计目标，而合并会计目标的选择又决定着合并财务报表的具体编制理论与实务。合并会计目标应以在对合并会计主体的公司集团财务状况和经营业绩全面反映的基础上侧重对控股公司多数股权人的权益的反映，少数股权由于其在合并会计主体中的特殊地位，而应被理解为介于合并会计主体普通权益和负债权益项目间的

项目予以反映。百考试题编辑整理 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com