

浅析未来我国合并会计报表方法会计从业资格考试 PDF转换
可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E6_B5_85_E6_9E_90_E6_9C_AA_E6_c42_588813.htm

一般认为，我国的《合并会计报表暂行规定》倾向于所有者观和母公司观，很少体现主体观的思想。就合并报表方法而言，《合并会计报表暂行规定》未明确规定采用完全合并法还是比例合并法，也没有明确少数股权的性质，只是规定“子公司所有者权益各项中不属于母公司拥有的数额，应当作为少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益之间单列一类，以总额反映”，并规定“少数股东权益的数额根据子公司所有者权益的数额减去母公司所持有的数额”。事实上，《企业合并报表暂行规定》既非主体观、也非纯粹的母公司观或所有者观。笔者认为根据我国企业集团母子公司关系的形成以及我国资本市场发展的特点等实际情况，新的合并会计报表具体准则应以主体观为主。

- 1.从国际上看，按照所有者观所设计的比例合并法已受到大多数国家会计准则的限制，母公司观也因要求采用双重计价标准而遭到学术界的批评，主体观已成为合并会计报表主体理论。
- 2.从我国实际情况看，由于传统企业制度的企业所有权与经营权没有明显分离，导致企业财产所有者间的其他财产并没有什么实质性区别。因此，强调终极财产权的所有权观显得比较适用。现代企业制度与传统企业制度相比，最根本的变化是企业所有权与经营权的明确分离，并强调企业终极财产所有权与法人财产所有权的分离，而法人财产所有权使企业成为真正独立于其终极所有者的主体。现代企业制度产权关系强调法人财产权而非终极财产权，

这与会计理论的主体假设相吻合。3.从信息需求的角度看，不仅母公司的股东需要合并会计报表信息，而且合并会计报表与企业集团债权人、少数股东的决策也是相关的。我国目前基于母公司观所编制的合并会计报表过分强调母公司股东的信息需求，在很大程度上忽略了其他利益相关者的知情权。因而，为满足各信息使用者的需要，为保证会计信息在全球范围内的可比性，我国合并会计报表基本方法也应与国际主流理论接轨，以主体观为主。4.从控制的实质来看，控制一个企业就是控制了该企业全部资产的运用。企业集团是因为控股关系而将投资者与被投资者联系在一起的概念，其本身不是一个法律实体。判断几个企业是否构成母子公司关系，一个最明显的标准就是看他们之间存不存在控制的关系，一旦控制关系存在就应纳入合并范围。所以母公司所能控制的资产决不仅限于其在子公司中所占份额。比例合并法人为地对不可分割的子公司（或合营企业）的资产、负债、所有者权益、收入、成本和费用等根据股权比例进行分割，难以理解其经济意义。5.从计价基础上看，所有者观下的比例合并只承认母公司股权比例那部分的增值和商誉；母公司观虽然确认少数股权及其损益，但是母公司那部分资产采用公允价值计量，而少数股东那部分资产采用账面价值计价，因而采用的是双重计价基础；主体观对多数股东和少数股东一视同仁的做法，能够较好地满足企业集团内部管理人员对会计报表的需要，满足对整个企业集团生产经营活动管理的需要。可以说，主体观下的完全合并法克服了前两者的缺陷。6.从我国会计实践中存在的几大主要问题来看：一是所有者对企业承担了无限责任，二是法人实体没有对所有者的资

本做到保值增值，三是只承认所有者的利益未承认法人实体的利益导致无法实现企业利益最大化。这在客观上就要求以主体观作为会计实践的指导思想来解决这些现实问题。综上所述，笔者认为我国制定合并报表准则应以主体观为指导，并以完全合并法为基础，在合并报表中对少数股东权益进行单独披露，并对非控制股权进行必要的报告。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