

# 基于控制理论的合并报表合并范围研究

孟哲哲

(渤海先进技术研究院有限责任公司, 山东 滨州 256600)

**摘要:** 合并财务报表是企业开展科学决策工作的重要依据。而报表的合并范围是合并财务报表编制的重要基础和前提,能够有效反映企业当前的财务状况,对于企业的升级转型和可持续发展具有重要意义。基于此,本文针对控制理论下合并报表合并范围进行分析研究,旨在提高合并财务报表的数据准确性和参考价值。

**关键词:** 控制理论 合并报表 合并范围

**DOI:** 10.12319/j.issn.2096-1200.2022.29.31

近几年来,随着社会经济的飞速发展以及市场经济的深化改革,越来越多的新兴企业涌入市场,争占市场份额。在这种背景下,企业要想始终占据市场竞争优势,实现可持续发展,不仅需要加强经济基础建设,同时也应该明确当前财务中存在的问题<sup>[1]</sup>。只有这样才能积极采取有效措施完善财务相关工作,更进一步夯实经济基础。而合并财务报表能够将母公司和所有子公司的财务状况、经营情况等通过数据形式更为主观和客观的表现出来。由此可见,依据控制理论对于合并报表合并范围进行研究和规范具有重要意义。

## 一、合并报表的概述

合并报表,主要是指由母公司编制的包括了所有实际控股子公司会计报表的数据信息汇总的报表。该报表能够向公司管理层提供反映公司经营情况和财务状况的数据信息,对于企业进行科学决策工作具有重要意义。具体而言,母公司以及子公司组成了会计主体,以实际控股公司和子公司的财务报表为基础,由控股公司编制而成的,能够反映集团内部往来账款、经济收益、项目亏算等情况的财务报表<sup>[2]</sup>。

合并财务报表具体包括了合并资产负债表、合并收益与亏损报表、合并现金流向报表、合并财务状况报表等。随着少数股权现象的出现,很多企业在合并报表过程中着手处理少数股权问题。基于此,在编制合并报表过程中,存在两种应用理论:母公司理论、所有权理论、实体理论。合并报表对外能够有效反映母公司的实际经营情况,以更好地满足企业集团对于被控股公司的管理需求。此外,能够有利于避免一些企业会计报表作假问题,对于推动企业可持续发展具有重要意义。

## 二、基于控制理论下合并报表合并范围的界定

### (一) 基于母公司理论下的合并范围

母公司理论相比较于所有权理论、实体理论等的形成时间都要早,能够很好地满足母公司对子公司的财务信息需求和控制权。母公司理论认为,合并报表的界定范围应该以母公司的股东需求和观点为主体,基于母公司会计报表进行有效拓展<sup>[3]</sup>。母公司理论明确了会计主体的信息应该为母公司股东和债权人所服务。这就在一定程度上歪曲了会计信息的公平性、客观性和共享性。母公司理论下的合并范围界定呈现两个特点:第一,界定基础是法定控制;第二,法定控制具体表现为超过半数及以下的股份或者表决权。此外,母公司理论认为被控制的公司所控制的公司同样需要受到原始方的控制。该理论对于控制理论的发展以及公司表决权产生了重大影响。

### (二) 基于所有权理论下的合并范围

所有权理论也可称之为,所有者权益理论。是处于母公司理论与实体理论之间的一种理论,具有一定的特殊性。从应用准则上分析来看,其应用范围具有一定的局限性。主要体现为拥有与被拥有的控制关系。在实际的实践过程中已经被大多数公司所剔除。从资本角度分析来看,拥有与控制的内涵各不相同,拥有并非控制,也不是控制的必要条件。所有权理论认为合并报表编制以及合并范围界定应该在拥有关系的基础之上进行。将母公司所实际拥有的所有资产都纳入合并报表合并范围之中。这种做法相对规范、谨慎,能够有效提高合并报表数据的全面性和完善性,但是也在一定程度上歪曲了控制的真正含义。因此,虽然所有权理论所界定的合并报表合并范围受到了学术界的肯定,但是由于违背了会计要素,对企业并不适用。

### （三）基于实体理论下的合并范围

与母公司理论和所有权理论相比而言，实际理论更具可操作性。在计算方法上，实体理论对多数股权与少数股权一视同仁，并不存在控制与被控制的区分。事例理论不受控制思想的影响，在合并报表合并范围界定上形成了持股观点<sup>[4]</sup>。该观念主要表述了，同样股份同等权利的思想，少数股份的股东权利不应该与多数股份的股东权利进行区别对待。而母公司理论则强调母公司股东的绝对控股权利。

### 三、当前企业中合并报表合并范围存在的问题

#### （一）判断标准尚不明确

新会计准则对于相关活动给出的具体定义是：“对被投资方的回报产生重要影响的活动。被投资方可以结合实际情况进行自主判断和评定，通常包括了商品、劳动等销售和购买行为、金融资产的管理、资产的购置与处理、研究与开发活动、融资活动等。”但是在企业实际工作过程中，经常发生存在多个投资方的问题，他们对于不同项目具有一定的决策权利，这就出现了无法评定哪一个决策为最终控制方<sup>[5]</sup>。并且，对于投资方而言，对于其回报产生重大影响的活动多种多样，可以是商品销售活动、劳务活动；也可以是融资活动或者资本性支出；又或者是事先安排好的活动等。这些都会对投资者的回报产生重大影响。但是如何评定哪种活动对投资者回报产生的影响最大呢？新会计准则中尚未提及，这也成了当前企业合并报表合并范围界定的重点难题。

#### （二）表决权的比例原则不统一

在企业合并报表合并范围界定过程中，有两种表决权比例原则。首先，加法原则。即母公司能够对所有孙公司持有的总体表决权比例=母公司直接持有孙公司表决权比例B+母公司实际控制的子公司表决权比例A所持有的孙公司表决权比例C<sup>[6]</sup>。其次，乘法原则。母公司所持有孙公司的所有决策权比例×子公司所持有的孙公司表决权比例的乘积+母公司直接持有孙公司决策比例=母公司所持有孙公司总体表决权比例。具体而言，采用加法原则：母公司所持有孙公司总体决策权比例=B+C<sup>[7]</sup>；采用乘法原则：母公司所持有孙公司总体决策权比例=B+A×C<sup>[8]</sup>。由此可见，加法原则与乘法原则的计算方式不同，所得到的结果也不同，这就在一定程度上影响企业合并报表数据信息的准确性和客观性。但是当前的新会计准则并没有对表决权比例原则进行统一。

#### （三）存在随意执行控制定义的问题

实质性控制，具体是指利用不同法定控制形式作为衡

量标准，更为注重强调实际所拥有的权利和形式，没有具体的标准，需要企业依据实际情况进行自主判断。例如，当企业股权出现分散情况时，股权占比最大的股东所持有的表决权比例不能够超过所有股东的50%以上，而其余的股东所持有的表决权比例总和则不能够超过第一大股东<sup>[9]</sup>。这样就能够切实保障第一大股东对于企业财务与经营的决策权和控制权。但是当前，企业并未对判断标准进行明确界定，进而在实际报表合并中出现错误、失误判断等问题，从而影响企业财务报表数据信息的真实性和准确性。因此，企业应该充分重视起判断依据标准化的重要性，并结合实际情况及时建立起切实有效的实质性判断依据。

#### （四）暂时性控制中缺少明确的标准

暂时性控制中缺乏明确的标准也是企业合并报表合并范围界定的重要制约因素。所谓暂时性控制，一般是指对准备进行短期出售的子公司进行控制。从管理原则上来分析，暂时性控制并不符合企业生产与经营中的持续性原则，如果在充分考虑控制权利的基础上，将暂时性控制纳入合并范围之中，将会出现合并报表数据信息作假、失误等问题，进而导致企业管理层的决策工作缺乏科学性规范性，严重阻碍了企业的可持续发展。但是就现阶段，企业合并财务报表工作和内容分析来看，其中并没有对暂时性控制进行明确界定。这就导致企业在实际的母公司与子公司报表合并过程中无法开展有效的数据收集和归纳工作，进而导致数据信息的不全面。因此，企业应该明确暂时性控制的标准，为合并报表提供支持。

### 四、完善合并报表合并范围的措施

#### （一）提高控制定义的可操作性

企业要想切实完善合并报表的合并范围，首要任务需要提高控制定义的可操作性。企业应该在会计工作指南中将“控制”的定义进行具体明晰，并明确指出控制范围，从而为提高合并财务报表数据信息的精准性奠定良好基础。此外，结合数据信息的可变性，企业会计部门还应该适当地扩大合并范围以及适用范围，提高合并报表的规范性和数据信息严谨性。在“控制”定义过程中，应该明确三个主体要素：第一，权利与可变回报；第二，回报金额之间的关联性；第三，准确性。除此之外，企业还应该明确权利与其他要素之间的关系，并对业务工作进行重组，结合公有制为主体的市场经济情况，编制合并财务报表。为此，企业应该从国际发展趋势上采用控制理论完善合并报表工作，加强对于财务信息的掌握和了解程度，提高数据信息的精准性。

## （二）明确表决权比例结算方法

企业在计算合并权益时，母公司所持有的表决权具有一定的复杂性，因此加法与乘法原则会在这种环境下产生不同的计算结果<sup>[10]</sup>。基于控制理论层面进行分析考虑，乘法原则所依据的是所有权理论中的拥有与被拥有关系，借助比例相乘能够更好地体现出母公司在实际控股中所占据的表决权比例。而非母公司实际控制的公司，选择加法原则能够更好地反映母公司与子公司之间的关系，即控制与被控制关系。此外，企业在界定合并报表合并范围时，还应该深刻认识控制问题的意义与价值，积极借鉴其他企业合并报表准则对合并行为进行规划，及时补充受益双方的原则，增加非共享决策能力，减少自身经济损失。主要体现在，母公司对子公司的财务与生产经营状况进行专项决策，不需要寻求他方意见，从而切实提高财务信息的真实性和准确性。

## （三）明确控制标准

现阶段，很多企业都是通过直接控制或者间接性控制的形式对一个或者多个子公司而形成的企业集团集合体。具体而言，如果母公司通过直接或者间接的方式拥有其他公司50%的表决权，那么则表示母公司拥有该公司的生产经营权和决策权。由此可见，加法原则更为适应当下母公司与子公司至今的控制与被控制关系。但是值得注意的是，运用加法原则之前，需要通过控制中间企业为基础。而关于控制标准，我国虽然列举了四种存在事实控制的情形，但是实际上仍然停留在法定控制层面。综上所述，企业应该清晰明确合并情形并规范企业合并过程中出现的突发情况、特殊问题等，进而在实践过程中减少财务报表数据信息错误、非法操纵企业利润问题的发生，进而保障合并报表数据信息的真实性和可靠性。

## （四）加强暂时性控制

新颁布的《企业会计准则》应用指南中并没有对暂时性控制的评定标准以及所涉及的相关内容作出明确界定和规定。这就导致部分企业出现了新标准实施之后，是否对原有指南进行继续应用产生疑惑。如果继续适用，新会计准则中缺乏对暂时性控制的规定，这将会影响合并财务报表数据信息的真实性和准确性，甚至还会出现以下情况：企业在编制合并报表过程中，依据主观意愿随意判断暂时性控制是否能够纳入合并范围，这就给企业留下了很大的

操纵空间。因此，从企业整体的集团利益上，应该加强暂时性控制，并明确暂时性控制的相关要求和标准。如果条件充分下，还应该将暂时性控制的子公司纳入合并报表合并范围之中。但是需要注意的是，应该在合并报表中予以批注，促使企业管理层能够获得更为完整和全面的数据信息，提高决策科学性。

## 五、结语

综上所述，合并范围的有效界定是企业合并财务会计问题中的关键，具有非常高的研究价值。基于控制理论下对合并报表合并范围进行明确界定和规范，有利于提高合并财务报表的数据真实性和准确性，对于企业决策工作的科学开展具有重要意义。因此，企业会计部门应该充分重视起合并报表合并范围的意义与价值，积极采取有效措施明确合并范围，提高合并标准，进而提高财务信息质量，为推动企业可持续发展奠定良好基础。

## 参考文献

- [1]肖妹.企业合并财务报表合并范围问题探讨[J].现代商业,2022(20):175-177.
- [2]李凌蓝.合并报表合并范围准则及其实施[J].财会学习,2022(03):77-79.
- [3]刘海兰.基于控制理论的合并报表合并范围研究[J].财经界,2021(16):52-53.
- [4]李楠.协议控制下合并财务报表合并范围研究[D].北京:中国财政科学研究院,2018.
- [5]骆阿明.企业财务报表合并范围研究[D].北京:中国财政科学研究院,2018.
- [6]朱彩霞.投资民营非营利组织合并范围的研究[D].上海:上海国家会计学院,2018.
- [7]邱红燕.关于合并财务报表中实质性控制的研究[D].北京:中国财政科学研究院,2017.
- [8]毛幸跃.上市公司委托、受托经营的会计研究[D].北京:中国财政科学研究院,2017.
- [9]朱北航.合并范围的界定研究[D].北京:中国财政科学研究院,2016.
- [10]高鑫田.关于合并财务报表合并范围的研究[D].北京:财政部财政科学研究所,2014.