

实质重于形式原则在合并会计报表中的运用

作者：陕西省蒲白矿务局 王娟

[摘要] 本文从现实的角度论述了在编制合并报表时持股比例只是形式上的标准，而是否具有控制权、共同控制和重大影响才是编制合并报表的根本依据。

[关键词] 实质；形式；控制

现行的《企业会计制度》与以前分行业制定的 13 个企业会计制度相比，一个重大的突破就是在原有 12 个一般原则的基础上，明确提出了实质重于形式原则。实质重于形式原则在会计上的运用非常广泛，现就合并会计报表中实质重于形式原则的运用进行探讨。

一、实质重于形式原则的涵义

《企业会计制度》第 11 条规定：“企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。”根据国际会计准则委员会《编制财务报表的框架》中所下的定义，实质重于形式原则是指“信息如果要想如实反映其所拟反映的交易或其他事项，那就必须根据它们的实质和经济现实，而不是仅仅根据它们的法律形式进行核算和反映”。可见，实质重于形式原则强调的是经济业务的实质和经济现实，在外在形式与其相背离的情况下，审计人员应当具备更好的专业判断能力，应以实质和经济现实作为核算和反映的依据，以保证会计信息的可靠性。

二、合并会计报表中实质重于形式原则的运用

在会计核算中，对长期股权投资的核算有两种可供选择的方法：一是成本法，二是权益法。

《企业会计制度》第 22 条第 2 款规定：“企业的长期股权投资，应当根据不同情况，分别采用成本法或权益法核算。企业对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响的，长期股权投资应当采用成本法核算；企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的，长期股权投资应当采用权益法核算。通常情况下，企业对其他单位的投资虽占该单位有表决权资本总额 20% 或 20% 以上，或虽投资不足 20% 但具有重大影响的，应当采用权益法核算。企业对其他单位的投资虽占该单位有表决权资本总额 20% 以下，或对其他单位的投资虽占该单位有表决权资本总额 20% 或 20% 以上，但不具有重大影响的，应当采用成本法核算。”可见，制度所规定的持股比例只是形式上的标准，而是否具有控制权和重大影响才是经济业务的实质内容。在对长期股权投资选择核算方法时，不但要看是否拥有被投资单位 20% 或 20% 以上表决权资本，而且更要看是否对对方具有控制、共同控制或重大影响。若投资企业占被投资企业有表决权的资本总额不到 20%。但却能对被投资企业进行实质上的控制，则应采用权益法进行核算。如果不具有控制、共同控制或重大影响，或者是控制或影响能力受到限制，即使投资达到 20% 或 20% 以上，也应采用成本法核算。



在母子公司体制下,母公司为了综合反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量情况,需将企业集团作为会计主体,以母子公司单独编制的会计报表为基础,编制合并报表。企业集团在编制合并会计报表时,关键问题之一即在于如何确定合并报表的合并范围。《企业会计制度》第 158 条规定:“企业对其他单位投资如占该单位资本总额 50%以上(不含 50%),或虽然占该单位注册资本总额不足 50%但具有实质控制权的,应当编制合并会计报表。合并会计报表的编制原则和方法,按照国家统一的会计制度中有关合并会计报表的规定执行。”从《企业会计制度》和《合并会计报表暂行规定》的有关规定可以看出,“控制”,一方面是指形式上的控制,它主要包括三种情况:(1) 母公司直接拥有被投资企业 50%以上的股份;(2) 母公司间接拥有被投资企业 50%以上的股份;(3) 母公司直接拥有、间接控制被投资企业 50%以上的股份。另一方面是指实质上的控制,它主要体现在以下几个方面:(1) 通过与该被投资企业的其他投资者之间达成协议,拥有被投资企业 50%以上的权益性资本;(2) 根据章程和协议,有权决定被投资企业的财务和经营决策;(3) 有权任免董事会等类似机构的多数成员;(4) 在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。在这里,实质重于形式原则对合并报表中会计主体的界定非常重要。在公司股份分散在许多股东手下的情况下,一家企业购买了另一家企业 30%左右甚至 25%左右的有投票表决权股份,就足以达到控股的目的。这样,30%或 25%就是控股比例。因此,完全控制一家企业经营和财务方针所需的持股比例并不是绝对的。我们在进行判断时不能只根据形式上是否拥有 50%的股份,而是要看其对被投资企业是否拥有实质上的控制权。下面举例说明。在某些情况下,母公司虽然形式上拥有一些被投资企业半数以上权益性资本,但由于一些特殊原因,母公司并不能有效地对其实施控制,或者对其控制权受到限制,为避免会计信息使用者产生误解,依据实质重于形式原则,母公司可以不将其纳入合并会计报表的范围内。这也是实质重于形式原则运用的体现。这些情况主要体现在以下几个方面:(1) 受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外子公司;(2) 购入子公司时股权转让手续不符合法律、行政法规规定;(3) 联合控制主体(合营企业)。

目前,有相当多的上市公司都投资有共同控制的合营企业。按照所有权理论,企业在编制合并会计报表时,应当将合营企业合并在内,即采用比例合并法对经营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并。《企业会计制度》在第 158 条中也规定,企业在编制合并会计报表时,应当将合营企业合并在内,并按照比例合并法予以合并。但是,投资企业将被投资企业纳入合并范围的前提是对被投资企业具有实质控制权。合营企业由于经济性质和经营方式特殊,任何合营一方均不能够实质控制合营企业。对按比例合并进来的这部分合营企业的资产、负债、所有者权益、损益和现金流量,实际上投资企业单方面控制不了。因此,不应将这种联合控制主体(合营企业)按比例纳入合并财务报表的合并范围。2005 年 7 月,财政部公布了《合并财务报表》会计准则征求意见稿。征求意见稿取消了比例合并法,要求对于联合控制主体(合营企业)在合并财务报表中应采用权益法进行会计处理。财会论

三、合并会计报表审计中应注意的问题

第一,运用实质重于形式原则选择的会计处理方法与其他会计原则发生冲突时,审计人员的职业判断应以能够客观、公允、全面地反映企业的生产经营情况,并力求向会计报表的使用者提供更加相关可靠的会计信息为标准。

第二,不要过分注重实质而放弃形式。实质重于形式原则是保证会计信息质量可靠性的一条很重要的原则,但是,在会计核算的一般原则中,处于主导地位的原则是客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性等十个原则,而实质重于形式、谨慎性和重要性这三个原则是对其他十个原则的补充和修正。因此,实质重于形式原则不应被过分强调。

第三,有些企业利用实质重于形式原则的主观性,将实质重于形式原则变成粉饰会计报表的工具、从事违法违规行为的“挡箭牌”。审计人员对合并会计报表审计时,应注意企业运用的



实质重于形式原则是否违反了法律、行政法规规定.

