# 浅析上市公司合并会计报表合并范围变动

来源：网络 作者：风华正茂 更新时间：2024-06-22

*摘要：近年来，上市公司因购买、处置子公司等行为而引起的股权结构变动屡见不鲜，由此导致连续编制合并报表时合并范围的频繁变动。而合并范围的改变，使各期连续编制的合并报表所反映的会计主体范围不相同，从而导致各期合并报表会计信息间的不可比和不连续...*

摘要：近年来，上市公司因购买、处置子公司等行为而引起的股权结构变动屡见不鲜，由此导致连续编制合并报表时合并范围的频繁变动。而合并范围的改变，使各期连续编制的合并报表所反映的会计主体范围不相同，从而导致各期合并报表会计信息间的不可比和不连续，使得本来就存在失真成分的个别报表会计信息在合并后产生再次失真。目前对于合并范围确定的相关规范都属于原则性的，弹性很大，很容易被操纵。本文抽取部分上市公司作为样本，运用实证分析的方法，探讨了合并范围变动的手段和影响，并提出规范合并范围变动操作的对策。

关键词：上市公司；合并会计报表；合并范围变动；会计操纵；实证分析

Abstract: In recent years, to be listed because of purchased the stockholder\'s rights structure which, behaviors and so on handling subsidiary company caused to change common, from this caused established when continuously the combined statements to merge the scope frequent change. But merges the scope change, the accounting subject scope which causes various issue to establish the combined statements which reflected not to be the same continuously, thus causes various phase of combined statements accounting information not to be possible and is not continual than, causes originally on the existence distortion ingredient inpidual report form accounting information after the merge produces distorts once more. At present belongs to the sense of principle regarding the merge scope definite related standard, the elasticity is very big, is operated very easily. This article extracts the part To be listed to take the sample, the utilization empirical analysis method, has discussed the merge scope change method and the influence, and proposes the standard merge scope change operation countermeasure.

key word: To be listed; Merge fiscal statement; Merge scope change; Accountant operates; Empirical analysis

前言

合并报表作为企业集团规定编制的正式会计报表，需要反映企业集团综合业绩，其真实性直接影响到报表使用者据此作出的判断和决策是否正确。近年来，上市公司购买、处置子公司等行为而引起的产权结构变动事件频频发生，使得连续编制合并报表时合并范围的频繁变动。而合并范围的改变，使各期编制的合并报表所反映的会计主体范围不一致，从而导致各期合并报表所反映的会计信息失去了可比性和一贯性，这就使本已可能失真的个别报表会计信息在合并后再次产生失真。

目前，我国会计制度和会计准则对于合并范围确定的相关规范都属于原则性的，弹性很大，留有较大的会计操作空间，很容易被利用操纵利润。因此，当前亟需规范合并范围变动的操作，以限制部分上市公司利用合并会计报表合并范围的变动来调节利润的不当行为。

一、合并会计报表编制中合并范围确定的一般规定

根据《合并会计报表暂行规定》（简称《暂行规定》），企业编制合并会计报表时，应该将符合如下条件的子公司纳入合并会计报表的合并范围：1、母公司直接拥有、间接拥有、直接和间接拥有过半数以上的（不含半数）权益性资本的被投资企业；2、母公司虽然不持有被投资企业过半数以上的权益性资本，但母公司通过与被投资企业的其他投资者之间的协议持有该被投资企业半数以上有表决权的股份，或根据章程或协议有权控制企业的财务和经营决策，或有权任免董事会等类似权利机构的多数成员，或在董事会或类似权利机构会议上有半数以上投票权，即取得了该被投资企业的实际控制权，应当将该被投资企业作为母公司的子公司，纳入合并会计报表的合并范围。

但是，根据《暂行规定》和实质重于形式的会计原则，对于下列特殊情况的子公司，母公司可以不将下列子公司纳入合并范围：1、已经关停并转的子公司；2、按照破产程序已宣告被清理整顿的子公司；3、已经宣告破产的子公司；4、准备近期出售而短期持有其过半数以上权益性资本的子公司；5、非持续经营且所有者权益为负数的子公司；6、受所在国外汇管制或其他限制，资金调度受到限制的境外子公司。此外，依据《关于合并会计报表合并范围请示的复函》，当小规模子公司资产总额、销售收入及当期利润额按资产标准、销售收入标准和利润标准计算公司得出的比率均在10%以下时，根据重要性原则，该子公司可以不纳入合并范围。同时对于银行、信托、证券、保险等特殊行业的子公司，根据《企业会计准则》，可以不将其纳入合并范围。

二、对合并会计报表时合并范围变动的实证分析

为了了解和揭示我国上市公司在连续编制合并报表时合并范围的变动情况，我们抽样统计了80家上市公司202\_年-202\_年的年报数据，这些样本是在沪深股市中随机抽取的，覆盖的行业包括：科技、制药、能源、建筑、汽车、服装、房地产、机电、IT、服务、农业、化工、机场、港口等。其中，深市20家、沪市60家，ST公司13家[]，样本量超过两市上市公司总数量的5%.在统计分析合并范围变动情况的过程中，我们查阅了样本公司202\_年-202\_年的年度报告，比较了各年度的主要会计数据、主要控股子公司的基本情况和经营业绩、合并范围变动的原因、长期股权投资等相关资料，通过整理分析，得到了80家上市公司合并范围变动情况、变动对利润的影响情况以及各种变更理由的综合数据（见表1、表2）。

根据对样本的统计结果（见表1），这三年分别仅有35%、27.5%、27.5%的上市公司的合并范围没有发生变动，而合并范围发生变动的公司每年都占2/3.其中合并范围扩大（即仅增加合并子公司）的情形所占比重较大，并呈现上升的趋势，至202\_年有50%的公司扩大了合并范围；而合并范围缩小（即仅减少合并子公司）的情形较少，仅占10%左右；在同一年中既有增加合并子公司、又有减少的情形也不太多，占到10%～25%.此外，从整体来看，在80家样本中，连续三年合并范围均无变动的只有5家，仅占6.25%；连续两年无变动的仅 11家，占13.75%.从上面的数字可以很清楚地看出，上市公司连续编制合并会计报表时合并范围发生变动是非常普遍和频繁的。

表1 80家上市公司合并范围变动的基本情况统计

年度 202\_ 202\_ 202\_

个数 比例个数 比例个数比例

合并范围变动：

仅增加合并

子公司26 32.50% 35 43.75% 40 50.00%

仅减少合并子公司 810.00% 13 16.25% 78.75%

两者均有 1822.50% 10 12.50% 11 13.75%

小 计 5265% 58 72.50% 58 72.50%

合并范围无变化2835.00% 22 27.50% 22 27.50%

合 计 80100%80 100%80 100%

表2合并范围变动对合并利润的影响情况统计[]

年 度20012002 202\_

个数 比例个数 比例个数 比例

影响利润增加 13 72.2% 202\_.4%2177.7%

影响利润减少 3 16.7%621.4%518.5%

对利润无影响 2 11.1%27.2% 13.7%

合计 18 100%28100%27100%

未披露且无法查实 34 65.38% 30 51.72%3153.45%

根据我们所查实的数据（见表2）显示，在合并范围发生变动且已经在年报中披露变动对利润影响的样本公司中，由于合并范围发生变动，使得合并利润上升的情况占了绝大多数，三年均在70%以上，且略呈小幅增长趋势；而使得合并利润减少的情况约占到20%左右；对合并利润无影响的情形则越来越少，202\_年仅占 3.7%.显然，这种使合并利润增减变动的现象不是个别的。我们可以推测，其中有不在少数的样本公司利用改变合并范围来操纵利润。

需要说明的是，在这三年合并范围发生变动的样本公司中，202\_年有34家、202\_年有30家、202\_年有31家未披露任何有关增减子公司的业绩情况，这些上市公司占全部合并范围变动的公司的比例均超过50%[]，从而使我们无法查实合并范围变动对合并利润的影响情况，这说明上市公司在合并范围变动的披露上是很不规范和随意的。三、对合并会计报表变动合并范围手段的实证分析

通过实证分析我们发现：上市公司在编制合并会计报表时，对合并范围的的认定有较大的，在操作上存在着较大的主观性和随意性，其动机不一，手法多种多样。

我们对上述80家样本公司中改变合并范围的各种手段或理由作了统计分析（由于篇幅所限统计表有关数据从略），发现通过股权收购（或转让）而取得（或失去）控制权，从而将子公司纳入（或退出）合并范围的方式占到1/3左右；而通过投资新设立子公司的情形也占到20％以上。下面，我们对一些上市公司比较典型的操纵变更会计报表合并范围的手法和动机作些具体分析：

1.收购其他公司部分或全部股权，使其成为控股子公司，扩大合并范围。

与投资新设子公司时间周期长、见效慢相比，收购有盈利能力公司就可以达到立竿见影的效果，这也是ST类公司迅速扭亏为盈的法宝之一。如ST天龙（600234），于202\_年出资4500万元，收购珠海市金正电子工业有限公司90%股权，自202\_年7月1日起该公司纳入合并范围，当年实现销售收入29161万元、净利润2979万元，使得ST天龙202\_年扭亏为盈，净利润达202\_.6万元。

2.转让所持有控股子公司的部分或全部股权，缩小会计报表合并范围。

一些上市公司为了产业转型和盈余管理的目的，通常会把一些不符合上市公司产业目标或者盈利能力差的子公司的股权转让出去，从而达到不纳入合并范围的目的。如果有的子公司亏损较大的话，不纳入合并范围显然就减少了一块亏损源。如工大高新（600701），于202\_年12月以协议出让方式，将所属全资子公司哈尔滨哈飞农用车制造厂整体出售，实现股权转让收益4125497.94元，占报告期利润总额14.99%，但该子公司202\_年净利润为 -1150万元；从工大高新202\_年合并利润仅为1866万元来看，这一转让行为使其减少了亏损源，免遭账面亏损的厄运。

3.通过资产置换，换出业绩滑坡的子公司，换入业绩优良的子公司或优质资产。

这种方式可以说是以上两种方式的综合，具有一箭双雕之功效，可以从根本上改变上市公司的经营状况。如都市股份（600837），从1999年7 月5日起暂停上市，但在202\_年6月进行了重大资产置换，换出公司部分资产和7家全资子公司，换入2家控股子公司。换入的2家子公司当年7～12月的净利润分别为431.54万元和

1199.95万元，这使得公司合并利润从202\_年的-6890万元上升到202\_年的2654万元，从而能于202\_年4月29日起恢复上市交易。

4.借助对子公司的具有实质性控制权或控制权受到限制，来增减会计报表合并范围。

根据《暂行规定》，母公司拥有子公司的权益性资本不足50%，但满足四种条件之一取得了子公司控制权时，需要将其纳入合并范围，这就给某些企图达到操纵目的的上市公司，提供了藉口。如沈阳新开（600167），202\_年3月15日转让沈阳黎明服装股份有限公司2%的股权，转让价格为8万美元，股权变更后持有其49%股权，属于最大的控股股东，具有实际控制权，仍纳入合并会计报表；但202\_年由于董事长由合营公司的日本一方担任，已不存在实质控制权，退出合并范围。这种合并范围的变更无疑带有较大的随意性，也存在操纵的嫌疑。

除此以外，还有很多导致合并范围变更的原因，如在会计年度中投资新设立子公司；子公司停业、清算、注销、拟出售、拟清算、拟减持股份等等。

尽管上述种种变更的理由都是《暂行规定》和《复函》所允许的，但是其中很多具体的案例中明显存在人为操纵的痕迹，个中原委确实值得我们深思。

四、对合并会计报表编制中合并范围变动的几点思考

从上述种种分析中我们可以看到，目前我国上市公司合并范围的变动是非常频繁的，其变动对利润的影响也非常大；而上市公司对合并范围变动的披露却又是很不规范的。

会计报表合并编制操作空间的存在源于以下原因：1、现存的规章制度的不完善；2、上市公司对合并报表合并范围变动情况及相关资料的披露不充分；3、一些注册会计师未按《独立审计实务公告第5号》第十一条的要求对被审计单位合并范围变动的合法性、公允性、一贯性及披露的充分性做适当的查实。

综上所述，合并范围的变动，必然会对整个合并会计报表的资产规模、销售收入、净利润、现金流量等产生影响，进而影响合并会计信息的一贯性、可比性和质量。所以，对合并会计报表合并范围变动的操作空间必须制定相应的规则加以限制，否则，如果合并范围被恣意变动、变更操作被滥用，将会加剧已经非常严重的会计

信息失真问题，由此会产生极其严重的信誉和信用后果。为此，笔者建议采取以下措施来规范合并会计报表合并范围的变动：

第一，尽快从理论上研究合并范围变动时如何界定其中存在的会计操纵和会计造假，怎样对合并会计信息进行修正，制定相应的规范以确保各期合并会计信息符合一贯性和可比性的质量要求。

第二，增加合并会计报表合并范围变动的披露内容还需要，笔者认为应该披露所有符合现行规定新纳入或退出的子公司的相关经营和财务资料，并披露范围变动影响合并利润的绝对数和相对数，以便报表使用者能对变动的影响做出自己的判断。

第三，对各种允许合并范围变更的条件需要作出明确的定性和定量界定，并在实际实施时严格把关。

第四，加强注册会计师的审计监督，笔者认为应该将会计报表合并范围作为一个重要的审计项目和风险点加以控制，引入风险导向审计的方法，对合并范围变动进行整体风险评估，依据评估结果合理地配置审计资源。而且还需要完善专门针对会计报表合并范围审计的操作规范。

第五，修订和完善有关合并报表会计政策变更的条件，对滥用合并范围变更的行为采用追溯调整法。

第六，虽然ST类公司利用合并范围变动来操纵利润的比例与普通公司并无很大差异，但是相对来说其影响程度更为严重，因此，对ST类公司会计报表合并范围变动的披露应有更明确的规定。

参考文献：

[1]财政部。合并会计报表暂行规定[财会字（1995）11号].

[2]财政部。会计司关于合并会计报表合并范围请示的复函[财会二字（1996）2号].

[4]财政部。企业会计制度202\_[M].北京：中国财政经济出版社，202\_年。

[5]财政部。企业会计准则202\_[M].北京：经济科学出版社，202\_年。

[6]中国注册会计师协会。中国注册会计师独立审计准则202\_[M].北京：经济科学出版社，202\_年。

[7]国际会计准则委员会，财政部会计准则委员会。国际会计准则202\_[M].北京：中国财政经济出版社，202\_年。

[8]陈政文。上市公司利用合并会计报表范围变动进行盈余管理的案例分析[J].上海会计，202\_年12期。

[9]李爽。会计信息失真的现状、成因与对策研究[M].北京：经济科学出版社，202\_年。

[10]陈信元。合并会计报表[M].上海财经大学出版社202\_年。

[11]唐丰。试论合并财务报表的合并范围[J].财务与会计导刊，202\_年02期。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！