

论合并范围信息披露之改进

——基于我国A股上市公司年报样本的统计分析

杨 绮(副教授), 严 晖(副教授)

【摘要】以合并范围信息披露即企业在子公司中的权益披露作为研究对象,比较分析CAS 41与原CAS 33在合并范围信息披露方面的规定可以发现,CAS 41在企业集团构成披露方面、控制权判断依据披露方面、结构化主体披露方面、企业在其子公司所有者权益份额变化披露方面均有重大变化或拓展。为进一步研究这四个方面的信息披露的现状及存在的问题,对A股上市公司抽样样本进行统计分析,并提出完善CAS 41的建议及指出其执行过程中的关注点。

【关键词】合并范围; 信息披露; 上市公司; 企业会计准则

【中图分类号】F231 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2017)16-0016-7

一、引言

2014年上半年我国财政部先后发布了新出台或重修订的八项具体会计准则,其中《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》(CAS 41)这一新准则引发了重点关注。该准则本着与《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》(IFRS 12)趋同的原则,将散落于原《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“原CAS 2”)和原《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“原CAS 33”)及其后续指南解释中对企业在其他主体(子公司、联营企业、合营企业)中权益的披露要求进行了统一整合与完善,并进一步拓展至对未纳入合并范围的结构化主体和共同经营这一合营类型的披露规范。同期发布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“新CAS 2”)和《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“新CAS 33”)则不再对上述披露进行规范。由于篇幅所限,本文将研究对象设定为CAS 41中所涉及的合并范围的披露,即企业在子公司中权益的披露,具体包括企业集团的构成、在对其他主体实施控制的重大判断和假设、纳入和未纳入合并范围的结构化主体

的信息披露、企业在其子公司所有者权益份额变更等方面的披露。

目前针对CAS 41的研究主要集中于对准则本身的研究,如汪祥耀等(2013)通过对《企业会计准则第X号——在其他主体中权益的披露(征求意见稿)》和IFRS 12的比较研究,认为该征求意见稿与IFRS 12实质上高度趋同。针对合并范围的近期研究则更多地集中于对合并范围界定的准则研究,如马锐华等(2014)对国际会计准则变革中控制概念的变化进行研究,杨有红(2013)、柴才(2013)、唐梅玲(2013)等则针对《企业会计准则第33号——合并财务报表(修订)(征求意见稿)》中控制权的界定变化进行评析。

但是,专门针对合并范围信息披露方面的研究较少。其中,韩传模等(2011)对沪市A股上市公司2007~2009年年报披露的合并范围现状展开分析,得出信息披露缺乏全面性和完整性的结论,但该文对于达到50%以上表决权但未纳入合并范围的披露、特殊目的实体的披露及其潜在表决权应用的披露没有展开分析,且针对未达到50%以上表决权但纳入合并范围的披露分析也较为笼统。杨绮(2012)以我国217家A股上市公司的2010年年报作为研究

【基金项目】教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“会计计量模式、报告模式与企业综合报告”(项目编号:16JJD790035)

样本,以原CAS 33界定合并范围的标准依次对上市公司合并范围披露信息展开详尽分析,但其研究重心在于合并范围界定标准的应用及改进,并未深入探讨合并范围信息披露本身存在的问题,也未涉及合并范围变更时相关披露的研究。

本文试图从合并范围信息披露准则的变迁入手,首先分析CAS 41较原CAS 33在合并范围信息披露方面要求的变动;其次对我国A股上市公司2013年年报进行抽样和统计分析,研究我国上市公司在合并范围信息披露方面的现状及问题;最后从准则变迁和实务现状双视角出发,探讨我国上市公司在合并范围信息披露方面未来的改进举措。

二、合并范围信息披露准则变迁——从原CAS 33转至CAS 41

CAS 41在合并范围信息披露方面规范的核心目标是:有助于信息使用者评估企业在子公司中权益的性质和风险及该权益对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响。CAS 41较原CAS 33的重大变化和拓展主要体现在以下四个方面:

(一)企业集团构成披露方面的变化

CAS 41保留了原CAS 33中关于子公司基本信息的披露要求,例如子公司名称、注册地、业务性质以及母公司持股比例等。CAS 41的应用指南也要求在持股比例不同于表决权比例时应披露表决权比例,但并未要求对持股比例与表决权比例不一致的原因进行披露。

此外,CAS 41还增加了对重要少数股权的披露要求,即如果子公司少数股东持有的权益对企业集团而言是重要的,则还需要补充披露诸如少数股东持股比例(表决权比例)、少数股东损益、向少数股东支付的股利、少数股东权益余额、子公司主要财务信息等信息。这一要求体现了将多数股权和少数股权视为同等重要的主体理论思路。目前主体理论已成为国际领域主流的合并理论,而上述新要求也是CAS 41与国际财务报告准则趋同的主要表现之一。

(二)控制权判断依据披露方面的变化

首先,CAS 41和原CAS 33都要求对控制权判断的依据进行披露,但CAS 41将原CAS 33针对控制权判断依据所运用的术语“原因”改为“重大判断和假设”,这更为客观地强调了合并范围判断本身是一种重要的职业判断。

其次,尽管与原CAS 33一样,CAS 41仍强调披露“企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控

制该主体或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体”的“判断和假设”,但为了避免“挂一漏万”而明确要求披露“包括但不限于下列各项”,并且要求披露这些“判断和假设”变更的情况。这些变化说明CAS 41更为关注合并范围判断依据及其变更方面披露的充分性。

最后,为与新CAS 33所引入的委托代理关系下控制权的判断规范相匹配,CAS 41扩充了控制权判断依据的披露要求,进一步要求披露确定企业是代理人还是委托人的判断和假设。

(三)结构化主体披露方面的变化

在原CAS 33中,并未对纳入或是未纳入合并范围的结构化主体的披露进行具体规范。基于结构化主体披露不详可能导致的巨大潜在风险,CAS 41将结构化主体的相关信息披露作为重点规范对象。

对于纳入合并范围的结构化主体,由于已纳入合并范围,故CAS 41只要求披露企业或其子公司向结构化主体提供财务等支持方面的信息,因为这些对于企业而言都是潜在的风险。具体而言,CAS 41根据该支持是否有合同约定而提出不同的披露要求:若有合同约定,则要求披露相关合同条款;若无合同约定,则要求披露该支持的类型、金额和原因等;若提供了支持的意图,则要求披露该意图。

对于不纳入合并范围的结构化主体,其披露要求更为详尽。CAS 41要求披露其性质、目的、规模、活动及融资方式,并且根据资产负债表日是否在其中拥有权益而规范不同的披露要求。若不拥有权益,则需要披露企业作为发起人的认定依据、企业从中获得的收益及类型、企业转移资产的原账面价值。若拥有权益,则需要披露与该权益相关的下列内容:资产负债的账面价值及其列报项目、最大损失敞口及其确定方法、账面价值和最大损失敞口的比较。至于企业向不纳入合并范围的结构化主体提供财务等支持方面信息的披露,则类似于纳入合并范围的结构化主体相关披露要求。

(四)企业在其子公司所有者权益份额变更披露方面的变化

原CAS 33主要规范对丧失控制权的原子公司情况的披露,除原子公司基本信息外,还要求披露其“本期不再成为子公司的原因,在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日的收入、费用和利润的金额”;后续的《企业会计准则解释第4号》则进一步要求披露“处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允

价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额”。针对多次交换交易实现企业合并的情况,《企业会计准则解释第4号》要求披露购买方原持有被购买方的股权在购买日的公允价值及按公允价值重新计量产生的利得或损失。然而,原规范针对未丧失控制权的子公司所有者权益增减变动的信息披露要求并无相应的规范。

CAS 41 整合融入了原 CAS 33 有关规范的要求,并根据企业在其子公司所有者权益份额变更是否导致企业丧失对其控制权将披露要求划为两类:若未丧失控制权,则应披露该变化对本企业所有者权益的影响,具体包括处置的股权比例、取得的对价、少数股权的增加、资本公积的增加;若丧失控制权,则应披露按照新 CAS 33 计算的因丧失控制权而产生的利得或损失以及列报项目、剩余股权在丧失控制权日按照公允价值重新计量而产生的利得或损失。但 CAS 41 并未对购买少数股权和多次交换交易实现企业合并的披露进行规范,而对此的规范出现于新 CAS 33 中。

三、我国上市公司年报合并范围信息披露情况的统计分析

为了更有针对性地研究新旧准则变化带来的即时影响,本文以我国 A 股上市公司 2013 年年报作为研究对象。根据 Wind(万得)金融证券数据库的资料,截至 2014 年 7 月 31 日,我国沪深两市的 A 股上市公司共计 2528 家,其中 2009 年 12 月 31 日之前上市的有 1679 家,由于银行业较多地涉及结构化主体,故本文将其中的 14 家银行业上市公司直接纳入研究样本中。在此基础上,笔者应用系统抽样的方法,从余下的 1665 家上市公司中抽取 278 家上市公司作为研究样本,再剔除因无子公司而未编制合并报表的 2 家,最终获取的实际样本数量达到 290 家,超过了目前沪深两市 A 股上市公司总数的 10%。

进一步分析研究样本,沪市有 147 家上市公司、深市有 143 家上市公司,所涉及行业全面覆盖了半导体与半导体生产设备、保险、材料、多元金融、房地产、公用事业、技术硬件与设备、家庭与个人用品、零售业、媒体、耐用消费品、能源、汽车与汽车零部件、软件与服务、商业和专业服务、食品饮料与烟草、食品与主要用品零售、消费者服务、医疗保健设备与服务、银行、运输、制药生物科技与生命科学、资本货物等行业。具体取样时,笔者直接从巨潮资讯网逐一手工下载了这 290 家上市公司 2013 年的年报。

在 290 家样本公司中,有 11 家公司提前采用了新 CAS 33,有 1 家公司提前采用了新 CAS 33 且在合并范围信息披露方面直接采用了 IFRS 12,有 1 家公司直接采用了《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》(IFRS 10)和 IFRS 12,这 13 家公司以下简称“采用新准则的样本公司”;余下的 277 家公司仍采用的是原 CAS 33,这 277 家公司以下简称“采用原准则的样本公司”。下文从多个层面对样本公司合并范围信息披露的现状进行了分析。

(一)企业集团构成的披露

1. 关于表决权比例和持股比例不一致的披露。首先,从理论上分析,持股比例应该是母公司通过资产投入等方式在子公司取得的股权比例,即母公司实际持有子公司的权益份额的比例;表决权比例是指母公司在子公司中享有权利的比例。其次,根据《公司法》(2014)第四十三条的规定,股东会会议由股东按照出资比例行使表决权,但是公司章程另有规定的除外。也就是说,从法律层面分析,一般情况下表决权比例与持股比例是一致的,除非章程另有规定。最后,在会计准则的实际应用中,如果涉及间接持股,母公司对二级及以下子公司的持股比例应采用乘法原则计算,而表决权比例应采用加法原则计算。除非居间子公司是母公司的全资子公司,否则母公司对二级及以下子公司的持股比例和表决权比例就可能出现差异。换言之,从会计准则角度分析,表决权比例和持股比例在间接持股情况下也可能出现差异。

在 290 家样本公司中,剔除未完全披露持股比例或表决权比例的 10 家公司后,有 57 家公司的持股比例和表决权比例不一致,余下的 223 家公司持股比例和表决权比例完全一致。进一步分析可以发现,对于持股比例和表决权比例的披露具体存在下列问题:

其一,在持股比例和表决权比例不一致的 57 家样本公司中,具体导致表决权比例和持股比例不一致的原因统计结果如表 1 所示。

表 1 中的第(1)、(2)种情况分别符合前述法律层面、会计准则层面的要求。第(3)种情况在表决权比例计算上考虑了控制权判断的质量标准,且 10 家样本公司均出现了持股比例不足 50%而表决权比例超过 50%的情况。例如涉及受托管理他人股权时,就在持股比例基础上加计受托管理他人股权的部分得出表决权比例;又如,以董事会席位比例作为依据计算表决权的比例。根据原 CAS 33 及新 CAS 33、

表 1 表决权比例和持股比例不一致的原因

原因	上市公司数量
(1)表决权比例按照章程规定	1
(2)表决权比例使用加法原则而持股比例使用乘法原则	22
(3)表决权比例包括了控制权判断的质量标准	10
(4)表决权比例以利润分配比例或者承担亏损比例计算	3
(5)持股比例只计入直接持股部分,表决权比例加计间接持股部分	4
(6)表决权比例使用乘法原则而持股比例使用加法原则	1
(7)未说明原因	16

CAS 41 的要求,在控制权判断时,因质量标准而增减的股权比例不能直接加计或减计于表决权比例上,而应当归入“企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体”或“企业持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体”的情况统一披露,显然第(3)种情况与会计准则要求相背离。第(4)种情况混淆了表决权比例和利润分配比例的概念,第(5)、(6)情况则不符合持股比例应用乘法原则而表决权比例应用加法原则的会计准则要求,都存在概念上的偏差。第(7)种情况“未说明原因”的上市公司有 16 家,几乎占 57 家样本公司的三分之一,这一点值得重视。

其二,在表决权比例与持股比例一致的 223 家上市公司中,除 118 家无间接持股和 22 家有间接持股但居间子公司为全资子公司的样本公司外,存在以下两个问题:一是有 47 家公司存在披露不完整或不明晰的问题,即未明确说明其是否涉及间接持股,或有涉及间接持股但未明确披露居间子公司是否为全资子公司。二是有 36 家公司涉及间接持股但居间子公司为非全资子公司,其中 31 家公司的持股比例和表决权比例均使用加法原则,2 家公司的持股比例和表决权比例均使用乘法原则,3 家公司未披露使用加法原则还是乘法原则。显然,上述持股比例与表决权比例的确定方法不符合会计准则的要求,同样存在概念上的混淆。

2. 关于少数股东权益相关信息的披露。在采用原准则的 277 家样本公司中,除子公司全部为全资子公司的 37 家样本公司无少数股权问题外,只有 1 家样本公司详细披露了主要子公司少数股权期初期末余额及其变动情况。余下 239 家样本公司的少数股权相关信息披露情况如下:有 16 家无任何少数股

权相关信息披露;有 14 家仅披露了少数股权余额;有 36 家同时披露了少数股权余额、少数股权中用于冲减少数股东损益的金额(其中 20 家该金额为零);有 173 家同时披露了少数股权余额、少数股权中用于冲减少数股东损益的金额(其中 140 家该金额为零)、母公司所有者权益冲减子公司少数股东分担的本期亏损超过少数股东在该子公司年初所有者权益中所享有份额后的余额(其中 171 家该金额为零)。由此可见,在原准则规范下,对少数股权的披露是不充分的,甚至有完全缺失的现象。

在采用新准则的 13 家样本公司中,均未披露少数股东权益的详细信息。具体而言,有 3 家公司披露少数股权不重大因而无需披露少数股权及相关子公司的详细信息;5 家公司无少数股权的相关信息披露;5 家公司仅按证监会的要求披露了少数股权余额、少数股权中用于冲减少数股东损益的金额、母公司所有者权益冲减子公司少数股东分担的本期亏损超过少数股东在该子公司年初所有者权益中所享有份额后的余额。可以看出,原准则规范下少数股权披露不充分的问题在应用新准则的样本公司中仍未得到足够关注。

(二)控制权判断依据的披露

采用新准则的 13 家样本公司的年报中都披露了新准则的应用并未导致对合并范围界定的重大影响。在这 13 家公司中,仅有浦发银行、工商银行、交通银行这 3 家公司涉及了“在结构化主体中担任资产管理人时确定企业是代理人还是委托人的判断和假设”的披露,而余下的公司即使涉及了类似情况也对委托代理关系的披露语焉不详。下文就全体样本公司中“企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体”的披露情况展开分析。

1. 企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体。在 290 家样本公司中,有 57 家公司涉及持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的情况,相关判断或假设的披露如表 2 所示。

表 2 中的第(1)~(4)种情况应用的是原 CAS 33 中的质量标准;第(5)、(6)、(7)种情况则涉及了股权分散情况下相对控股及委派管理人员造成的实质性控制权判断,这是新 CAS 33 中所涵盖的“能力观”的判断标准。也就是说,前 7 种判断或假设的披露是得当的。然而,仍有 7 家公司仅仅披露“能决定其他主体的财务和经营政策”,这样的披露过于含糊不清,而不论是 CAS 41 还是原 CAS 33 都强调披露要具有

表 2 持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断或假设

判断或假设	上市公司数量
(1)通过与其他投资者之间的协议拥有其他主体半数以上的表决权(其他股东与本公司为一致行动人)	2
(2)根据协议有权决定其他主体的财务和经营政策	1
(3)有权任免其他主体董事会多数成员	7
(4)在其他主体董事会上有多数席位或多数表决权	15
(5)第一大股东(相对控股)	3
(6)第一大股东,且有权任免其他主体的董事长、总经理、财务总监等高管,能决定其他主体的财务和经营政策	1
(7)委派多数管理人员,有实质性控制权	2
(8)能决定其他主体的财务和经营政策	7
(9)未说明原因	22

明晰性。更有甚者,超过三分之一的公司(22家)根本未披露所涉及的判断或假设,这与CAS 41及原CAS 33的披露要求大相径庭。

2. 企业持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体。在290家样本公司中,有51家公司涉及了持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的情况,相关判断或假设的披露如表3所示。

表 3 持有其他主体半数或以上的表决权但仍控制该主体的判断或假设

判断或假设	上市公司数量
(1)注销	33
(2)清算	7
(3)停业	3
(4)吊销营业执照	3
(5)破产	3
(6)清理整顿	2
(7)司法重组	1
(8)解散	1
(9)为其他股东所控制	1
(10)无效的股权转让协议	1
(11)无实质性控制权	3
(12)未说明原因	2

表3中的第(1)~(10)种情况涉及了非持续经营或是不能控制,其披露是合理充分的。但是,仍有3家公司仅仅简要披露“无实质性控制权”,这样的披露过于宽泛,违背了CAS 41及原CAS 33所要求的披露要具有明晰性。此外,另有2家公司根本未披

露所涉及的判断或假设,这也完全违背了CAS 41及原CAS 33中关于披露完整性的规范。

(三)结构化主体的披露

在采用原准则的277家公司中,有149家未披露其是否有控制的特殊目的实体,有47家明确披露其无特殊目的实体,有75家明确披露其无控制的特殊目的实体,而仅有6家涉及特殊目的实体的披露。这6家公司中,有2家为非金融企业,其中云天化(600096)仅披露了其拥有两家境外的特殊目的实体,中联重科(000157)仅披露了其控制的境外特殊目的实体的设立目的(用于公司在境外发行美元债券);而另外4家为金融企业,其中南京银行(601009)披露了其投资的未纳入合并范围的结构化主体余额,兴业银行(601166)披露了其发行并管理的未纳入合并范围的理财产品余额,北京银行(601169)披露了其纳入和未纳入合并范围的理财产品余额、原因及未向后者提供财务支持,平安银行(000001)披露了未纳入合并范围的理财产品余额及原因。由此可见,我国金融业上市公司较之非金融业上市公司更多地涉及了特殊目的实体,但在原准则规范下,二者关于特殊目的实体的披露信息都比较简单,未能向信息使用者提供关于特殊目的实体风险和报酬方面的多元化信息。

在应用新准则的13家公司中,4家非金融企业均不涉及特殊目的实体,余下9家金融企业均涉及结构化主体。其中,除中国平安(601318)只披露了其纳入合并范围的结构化主体的控股比例、实收信托(资本)、业务性质外,其他8家金融企业对结构化主体的信息披露内容如表4所示。

由表4可知,采用新准则的样本公司在结构化主体相关信息披露方面更为完善,但仍存在以下两个主要问题:其一,部分公司未明确披露其是否拥有纳入合并范围的结构化主体;其二,针对未纳入合并范围的结构化主体,部分公司未明确披露是否向其提供了财务支持。

(四)企业在其子公司所有者权益份额变化的披露

企业在其子公司所有者权益份额变化涉及丧失控制权和不再丧失控制权两种情况。

在采用新准则的13家样本公司中,均未涉及丧失控制权和不再丧失控制权的在子公司所有者权益份额的变更现象,故而本文专门针对采用原准则的277家样本公司展开分析。具体而言,有8家公司涉及不再丧失控制权的在子公司所有者权益份额的减

表 4 采用新准则的样本公司(金融企业)关于结构化主体的信息披露内容

样本公司	(1)纳入合并范围的结构化主体		(2)未纳入合并范围的结构化主体					
	①是否存在	②向其提供的财务支持	①性质、目的、规模及融资方式	②在其中拥有权益,与该权益相关的资产负债账面价值及其列报项目	③在其中拥有权益,该权益的最大敞口及确定方法	②和③的比较	④在其中无权益,作为发起人的认定依据,取得的收益及类型,转移至其的所有资产的账面价值	⑤向其提供的财务支持
浦发银行(600000)	是	√	√	√	√	√	√	√
工商银行(601398)	否	不适用	√	√	√	√	√	未披露
建设银行(601939)	未披露	未披露	√	√	√	√	√	√
民生银行(600016)	未披露	未披露	√	√	√	√	√	未披露
交通银行(601328)	是	√	√	√	√	√	√	未披露
招商银行(600036)	未披露	未披露	未披露	√	√	√	未披露	未披露
中国银行(601988)	否	不适用	√	未披露	未披露	未披露	√	√
中信银行(601998)	未披露	未披露	√	√	√	√	√	√

注:“√”表示信息披露内容中包含该项内容。

少,仅在附注部分披露了资本公积所受影响,但未对该交易的处置股权比例、收到的对价、少数股权的增加进行披露;有100家公司涉及丧失控制权的在子公司所有者权益份额的减少(即合并范围的减少),其中7家公司无相关具体披露,余下93家公司的具体披露情况如表5所示。

表 5 合并范围减少的相关披露

披露内容	上市公司数量
(1)不再成为子公司的原因	87
(2)处置日子公司净资产的金额、本期期初至处置日的净利润的金额	85
(3)上一年年末净资产的金额、本期期初至处置日的收入、费用的金额	8
(6)剩余股权在丧失控制权日按照公允价值重新计量而产生的利得或损失	2
(7)由于丧失控制权而产生的利得或损失的金额	4
(8)由于丧失控制权而产生的利得或损失的确认方法(无金额)	12

由表5可知,这93家样本公司大多都遵循了原CAS 33的要求,披露了本期不再成为子公司的原因、在处置日净资产的金额以及本期期初至处置日的净利润金额,但对于上一年年末净资产金额及本期期初至处置日的收入费用金额并未完全予以披露。而针对原规范《企业会计准则解释第4号》所提及的“按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额”也仅有2家公司做出了披露。此外,有12家公司拓展性地披露了由于丧失控制权而产生的损

益确认方法,且有4家公司进一步披露了相应的损益金额,这正是CAS 41所要求的披露范畴。

四、合并范围信息披露未来的改进建议——基于CAS 41的执行

(一)CAS 41本身的进一步完善

一是CAS 41并未要求子公司披露表决权比例和持股比例不一致的原因。但是从对样本公司的统计分析中可以看出,上市公司在持股比例和表决权比例的实际确定上存在概念上的混淆,而且存在着大量二者不一致且不披露原因的情况,不披露原因将影响会计信息的明晰性。因此,建议未来在对CAS 41进行改进时应当明确持股比例和表决权比例的概念,并且强调在表决权比例与持股比例不一致时应披露产生这一现象的原因。

二是CAS 41虽然整合了原规范中针对丧失控制权的信息披露并拓展至未丧失控制权的信息披露要求,但是对多次交换交易实现企业合并的相关披露仍保留于新CAS 33中,且对购买少数股权的披露亦未予以明确。既然CAS 41是专门针对企业在子公司中权益披露的规范,并且是针对“在其子公司的所有者权益份额发生变化”的披露,那么不论所有者权益是增还是减、有无丧失控制权,都应纳入其规范范围。因此,新CAS 33中关于多次交换交易实现企业合并的披露要求应整合纳入CAS 41中,从而实现准则规范的系统性;购买少数股权的披露原理与未丧失控制权的在子公司所有者权益份额减少的披露原理一致,也应一并纳入CAS 41中。

(二)CAS 41 执行过程中的关注点

在CAS 41的未来全面执行过程中,需要关注以下五点:

第一,重要少数股权信息的披露。尽管CAS 41拓展了对重要少数股权的信息披露要求,但是在采用新准则的样本公司中并未对重要少数股权的信息予以足够关注。对于采用原准则的样本公司而言,尽管原规范下对少数股权的披露信息要求较为简略,仍有相当数量的样本公司没有披露少数股权相关信息。因此,重要少数股权信息的披露是CAS 41未来全面执行时的关注点之一。

第二,委托代理关系的判断和假设的披露。在控制权判断时确定企业是代理人还是委托人是新CAS 33的一项重大变化,其相关判断和假设的披露也是CAS 41的新要求。而且,采用新准则的样本公司也大量涉及了结构化主体控制权界定时的委托代理关系判断,但是在这些公司中仅有少数做出了相关的信息披露。因此,委托代理关系的判断和假设的披露将是关注点之二。

第三,企业持有其他主体半数或半数以下的表决权但仍控制该主体或是企业持有其他主体半数以上的表决权但不控制该主体的判断和假设的披露。不论CAS 41抑或原CAS 33都一样强调披露上述二者,但是相当数量的样本公司在涉及上述两种情况时,均出现了披露过于含糊简略甚至是完全不披露的情况。因此,这二者判断和假设的披露将是关注点之三。

第四,结构化主体的披露。尽管我国非金融企业上市公司涉及结构化主体的比较少,但是多数金融企业都涉及了结构化主体问题。CAS 41为了多元化地反映结构化主体所面临的风险和报酬,对结构化主体施以详细的披露规范,但是在采用新准则的样本公司中,部分公司未明确披露其是否拥有纳入合并范围的结构化主体,部分公司未明确披露是否向结构化主体提供了财务支持。因此,结构化主体的信息披露是关注点之四,这一点对于金融业上市公司

尤为重要。

第五,子公司所有者权益份额的变化的披露。由应用原规范的样本公司的统计结果可知:一方面,不丧失控制权的相关披露只涉及资本公积的变化,对股权比例的变化、对价的金额、少数股权的变化都缺乏相应的披露,而这些正是CAS 41中所要求拓展的信息披露。另一方面,尽管CAS 41就丧失控制权的相关披露要求较多地延续了原规范的要求,但是原规范的实际应用情况并不理想,仅有为数极少的样本公司对丧失控制权的损益、剩余股权的公允价值及其公允价值计量损益做出了披露。因此,子公司所有者权益份额的变化的披露是关注点之五。

主要参考文献:

柴才.合并财务报表准则国际趋同差异分析[J].财会通讯,2013(34).

马锐华,汪祥耀. IASB 准则变革中“控制”概念的转变及影响[J]. 财会月刊,2014(9).

唐梅玲.合并财务报表准则征求意见稿的完善建议[J]. 财会月刊,2013(9).

汪祥耀,沈灵奕.我国在其他主体中权益的披露准则(征求意见稿)的相关比较和完善建议[J].会计之友,2013(27).

杨绮.论合并财务报表的合并范围界定——基于我国上市公司样本的统计分析[J].厦门大学学报(哲学社会科学版),2012(5).

财政部.企业会计准则[M].北京:经济科学出版社,2006.

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010[M].北京:人民出版社,2010.

财政部.关于印发《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知.财会[2014]10号,2014-02-17.

财政部.关于印发《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》的通知.财会[2014]16号,2014-03-14.

作者单位:厦门大学管理学院,厦门361005