

则对间接持股情况下采用加法原则或乘法原则的选择也未明确说明。就质量标准,英国第2号财务报告准则的规定与1989年《公司法》的规定相同,后者将控制的质量标准定义为:①能任免董事会的多数成员;②通过与其他投资者的协议单独控制了多数的表决权;③有权通过被投资者的章程或控制合同实施决定性影响;④拥有参与性权益,并且实际上能实施决定性影响或以统一基础实施管理。其中,第④条标准也涉及了实质性控制标准。

就不纳入合并范围的子公司情况,第2号财务报告准则规定:①其业务与集团内其他公司完全不同;②母公司的权利受到长期的严格限制;③母公司持有该子公司是为了在近期出售。第①项显然类同于美国会计准则所认定的“非同质公司”;第②项则类同于美国第94号财务会计准则公告的第②项,其实例如处于破产程序的子公司,其控制权转移给了接管者;第③项则类同于美国第94号财务会计准则公告的第①项,其含义是购买方的权益已经确认,母公司将在获得该子公司之日起近一年内出售该子公司。

2004年5月24日,英国会计准则委员会又发布了一份征求意见稿《对第2号财务报告准则“子公司会计”的改善:法定要求》,其中要求取消第2号财务报告准则中“其业务与集团内其他公司完全不同的子公司可不纳入合并范围”的规定。可见,考虑到“资产负债表表外融资”效应的影响,英国会计准则也有将非同质子公司纳入合并范围的趋向。

3.国际会计准则。对控制权判断的标准,国际会计准则与美英会计准则一样未予明确。就质量标准而言,2003年12月发布改进后的第27号国际会计准则《合并财务报表和单独财务报表》规定,如符合以下条件,即使当母公司拥有另一企业半数或半数以下的表决权,也存在着控制权:①根据与其他投资者的协议,拥有半数以上的表决权;②根据法规或协议,拥有统驭企业财务和经营政策的能力;③有权任免董事会或类似管理机构的多数成员;④在董事会或类似管理机构会议上,有权投多数票。针对第②项“有权统驭企业财务和经营政策”,它强调应考虑存在股票买入期权、可转换债券等潜在表决权的影响,同时还应考虑潜在表决权是否可以在当期实施的相关合同条款或实施期限,但是管理层是否将潜在表决权转换为实际表决权的意愿及其是否具备转换的财务能力不在考虑之列。这一点显然也考虑了实质性控制权的问题。

关于不纳入合并范围的子公司,改进后的第27号国际会计准则《合并财务报表和单独财务报表》规定:①同时满足下列两个条件的准备在近期出售的子公司:其一,购买和持有该子公司就是准备在购买后一年内处置,因而控制是暂时性的;其二,管理层正在积极地寻找购买者。②因子公司清算、被债权人接管等原因而使母公司失去对其控制权的子公司。同时该准则还规定,不得因子公司的业务与母公司不同而不合并该子公司,并取消了原来对于在严格的长期性限制条件下经营从而大大削弱其向母公司转移资金能力的子公司不予合并的规定,其原因在于,经营受到长期严格限制并不一定表明母公司失去了控制权。

综上所述,美国、英国会计准则及国际会计准则在控制权的判断上都试图或者已经引入了实质性控制权的标准,这种

突破在实务中的影响值得关注。在不纳入合并范围的子公司判断上,三者所遵循的基本原则也是趋同的。

三、对我国《合并会计报表暂行规定》的评述

从我国《合并会计报表暂行规定》(以下简称《暂行规定》)在控制权的数量标准的规定看,它采用的是加法原则。在控制权的质量标准上它的规定为:①通过与该被投资公司的其他投资者之间的协议,持有该被投资公司半数以上表决权;②根据章程或协议,有权控制企业的财务和经营决策;③有权任免董事会等类似权力机构的多数成员;④在董事会或类似权力机构会议上有半数以上的投票权。而对可以不包括在合并会计报表范围之内的子公司的规定是:①已关停并转的子公司;②按照破产程序,已宣告被清理整顿的子公司;③已宣告破产的子公司;④准备在近期出售而短期持有半数以上的权益性资本的子公司;⑤非持续经营的所有者权益为负数的子公司;⑥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。此外,我国财政部于1996年发布的《关于合并会计报表合并范围请示的复函》(以下简称《复函》)还规定:①当子公司资产总额、销售收入及当期净利润额按照下列公式计算得出的比率均在10%以下(不含10%)时,根据重要性原则,该子公司可以不纳入合并范围;②特殊行业(银行和保险业)的子公司,可以不将其纳入合并范围。

根据《暂行规定》及《复函》中对合并会计报表合并范围的规定,笔者认为:首先,我国在数量标准上采用加法原则判断标准是可取的。加法原则的基点是:在子公司中,母公司不但拥有自己过半数的股份控制权,而且通过自己控制的股权的主导影响,客观事实上控制和支配了子公司的少数股份的表决权。因此,加法原则考虑的是母公司的实际控制权而非乘法原则所单纯考虑的绝对持股份额,从而弥补了乘法原则的不足。其次,我国在质量标准上采用的仍然是法定控制权标准,尚未涉及实质性控制权。实质性控制权标准将赋予企业管理当局较大的职业判断空间,而目前我国资本市场上会计信息失真现象非常严重,说明我国会计职业界的职业道德水平亟待提高。因此,尽管我国也有认股权证、股票期权、可转换债券等有潜在表决权的工具,但仍暂不引入实质性控制权标准是符合时宜的,否则极可能会加剧会计信息失真。再次,在不纳入合并范围的子公司判断上,尚有以下几点有待完善:

1.特殊行业的子公司不应排除于合并范围之外。理由是:①随着现代企业集团的发展,跨行业合并已成为越来越普遍的现实,正如早已司空见惯的多行业经营的单一企业的报表信息有用一样,合并了与母公司经营业务性质不同的子公司的信息也应是有益的。②不将此类子公司纳入合并范围,将低估了企业集团的资产、负债,高估了投资报酬率,同时歪曲了负债与股东权益比率,其“资产负债表表外融资”行为所提供的合并会计报表信息才真正是不甚恰当且有误导之嫌的。③虽然合并会计报表本身是一个主要的报告工具,但这并不能否定额外的财务信息列示的可能性,和将与母公司经营业务性质不同的子公司排除于合并范围之外相比,列示分部报告能更充分披露企业集团的财务状况和经营业绩,是一种更为完善的解决途径。

2.转产的子公司不应排除于合并范围之外。理由是①转

环境成本分类的国际比较及启示

西安 麦磊

一、美国环境保护署对环境成本的分类

美国环境保护署(EPA)于1995年将环境成本划分为传统成本、潜在的隐没成本、或有环境成本、形象与对外关系成本等四大类。

1.传统成本是指可以明晰地同环境保护挂钩的各种支出,一般指企业正常生产过程中发生的材料费、人工费、设备折旧费等。它是作为企业生产成本核算的。

2.潜在的隐没成本是指同制造费用与管理费用混合在一起,难以清晰辨认其与环境业绩的关系的成本。这些成本以保护环境和生产程序、系统和设备为对象,以发生时间为标准,可分为事前成本、事中成本、事后成本。①事前成本,指在正常经营过程开始前发生的选址研究、场地清理、审批申报、研发、设计与购置、安装调试等方面的环境成本。②事中成本,包括遵守法规的业务成本和超法规范围的自主成本。前者是指在经营过程中发生的同遵循环境管理规范有关而又与一般费用未加区别的各种成本,其业务范围限于法规的规定内容。后者是在法规规定范围之外,为进一步改善企业环境保护现状而自愿采取严厉的环境管理措施而发生的各种费用。③事后成本,是指在正常生产经营过程结束后所发生的环境成本,如报废清理过程中消除不良影响的费用。

3.或有环境成本是指企业在未来可能会因企业环境原因而支付的成本,包括未来环境事故损害的赔偿、因未来环境法规的进一步严格可能使企业被迫增加的支出等。在财务会计上一般作为或有负债处理,并预提准备金。

4.形象与对外关系成本是指与企业环境业绩相关的企业公共形象及与社会联系方面的各种支出。这部分信息被要求披露,不仅是为了求得企业利害关系人对企业降低环境负荷、支付环境成本的支持,而且还为了告诉企业内外地域居

产本身并不意味着母公司的控制权受到了限制,甚至有时转产的决定就是由母公司所作出的。②转产并不意味着子公司将转为从事与母公司性质不同的经营业务,也可能是由从事与母公司性质不同的经营业务转为与母公司性质相同的经营业务;即便是转为从事与母公司性质不同的经营业务,如前所述,也应该将该子公司纳入合并范围。

3.应当明确暂时性控制的具体定义。美国、英国会计准则和国际会计准则对于“暂时性控制”的界定是较为具体的,而我国《暂行规定》在这个问题上较为模糊,从而为实际操作提供了操纵的契机。具体而言,“暂时性”时间界限的长短需要明确界定,“拟出售”的判断也应当有相应的董事会决议等类

民及社会各界,使之了解企业为树立先进环保形象而付出的努力。

EPA对于环境成本的界定和分类,从投资决策的视角将所有与环境相关的成本费用,甚至将未来的可能支出和或有环境负债也包括在内,体现了概念的严谨性和内涵的完整性等特点。

二、加拿大特许会计师协会(CICA)对环境成本的分类

加拿大特许会计师协会(CICA)于1993年将环境成本分为环境对策成本与环境损失成本。环境对策成本是指与企业进行环境保护活动对策相关的成本,即在企业生产经营过程中,为削减环境负荷及其影响而发生的成本,根据其效果的长短可分为环境投资和维持成本。环境损失成本是指因企业造成的环境污染而被受害者和第三方要求予以赔偿、恢复等所支付的成本费用,包括受害者赔偿金、罚款等。

CICA环境成本概念不是一种完全成本,而是一种独立的差额成本,其主要核算为执行环境保护对策而追加的、独立于传统企业生产成本之外的环境成本费用,这表明它将生产成本与环境成本分开进行核算。其对环境成本的分类更明确了以企业收益增减变动为标准的费用与损益的划分,环境对策成本是一种具有与企业收益直接配比性质的费用,故其与生产经营活动密切相关。而环境损失成本则作为因企业执行环保对策不利而造成的一种损失,具有营业外支出的性质,与企业生产经营活动并非直接关联。这种分类有利于对环境成本管理的分析决策,可从成本效益角度将环境对策成本与环境负荷、潜在环境损失等相关要素进行比较分析,从而使企业的

似的依据,否则暂时性控制的判断无所适从。

4.应当明确已委托给其他企业经营管理或者由其他企业承包、租赁的子公司是否应当纳入合并范围。《暂行规定》未对此作出规定。笔者认为,应根据实质重于形式原则将其纳入合并范围。如果在其他企业托管、承包或租赁子公司时,母公司仍承担该被托管、被承包或被租赁的子公司的经营风险,这时该子公司应当纳入母公司的合并范围;如果被托管、被承包或被租赁的子公司在托管、承包或租赁期间的盈亏风险均由其自身承担,而且托管、承包或租赁的期限较长,预期届满时其他企业支付一定的费用即可取得该子公司所有权时,母公司则不应将其纳入合并范围。☐

