

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: 17520061151275

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

合并财务报表合并范围研究
——经济危机环境下的新进展及新问题

A Study on the Scope of Consolidated Financial Statements:
Development and Problems in Economic Crisis

张哲

指导教师姓名: 曲 晓 辉 教授

专业名称: 会 计 学

论文提交日期: 2009 年 4 月

论文答辩日期: 2009 年 6 月

学位授予日期: 2009 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2009 年 4 月

厦门大学博硕士学位论文摘要库

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

摘 要

合并财务报表问题被称为财务会计四大难题之一,近年来引起学术界的广泛关注。同时,由于世界范围内企业集团化进程加快,实务中企业合并现象层出不穷,急需有完善的准则和规范作指导。美国“安然事件”以及本次波及全球的经济危机中雷曼兄弟破产等一系列案例背后是深层次的公司治理机制问题,但会计准则特别是合并财务报表准则的缺陷却是这些问题未能被市场及时发现而最终无法挽救的一个制度性原因。可见,合并范围直接影响合并财务报表信息的完整性和有用性,正确界定合并范围是编制合并财务报表的重要前提条件。然而,合并财务报表编制范围的确定是充满争议的,国际会计准则理事会(IASB)作为国际准则制定机构就合并程序和方法、合并理论走向等方面已经与美国财务会计准则委员会(FASB)基本达成了一致意见,至今却都没有制定出最终的统一的合并财务报表准则。在此次经济危机中暴露出的资产负债表外实体的合并问题引起了广泛关注,高质量的统一的合并财务报表准则的制定成为监管机构以及准则制定机构的共同呼声。

本文以合并范围为研究对象,首先对合并理论和控制权问题进行了研究,勾勒出了合并范围确定的框架,即以实体理论为基础,以实质性控制权为判断标准。进而,对美国、国际和我国关于合并范围确定的具体规定进行了比较研究,探讨了实质性控制权是否存在以及如何界定。之后,本文回顾了近年来对合并范围提出最大挑战的问题——特殊目的实体问题,并且讨论了这个问题在此次经济危机中的表现以及国际会计准则理事会的回应。最后,提出了对构建我国合并范围相关准则的建议。

关键词: 合并范围; 实质性控制; 特殊目的实体

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Abstract

Issue of consolidated financial statements is acknowledged as one of the four major difficult problems internationally, which has caused extensive attention from the academic community in recent years. Meanwhile, since the worldwide progress of group development for enterprises has accelerated, problems in business merger and acquisition practice is kept emerging, calling for sophisticated standards and regulations. Although the main problems underlying the bankruptcy of Enron in 2002 and a bunch of the biggest investment banks during the recent financial crisis, such as Lehman, rooted deeply in their corporate governance mechanisms, defects in accounting standards, especially standards on consolidated financial statements, should be blamed as one of the fundamental factors, which covered up these problems from the market until the explosion of negative effects and bankruptcy in the end. Therefore, consolidation scope directly influences the completeness and usefulness of financial information in the consolidated financial statements and proper determination of consolidation scope is an essential prerequisite of the preparation of consolidated financial statements. However, determination of consolidation scope is full of controversy. International Accounting Standard Board(IASB), the international standard setter, has basically reached consensus on consolidation process, consolidation method, and consolidation theory with Financial Accounting Standard Board(FASB), yet, has not issued a consistent final standard on consolidated financial statements so far. As a result of the extensive attention drawn by the issue of off-balance sheet entities' consolidation which emerged during the lately economic crisis, a single standard of high quality on consolidated financial statements has become the common demand of regulators and accounting standard setters.

This paper takes consolidation scope as its research object. Through analysis of theories on consolidated financial statements and control, it sets out the basic framework of consolidation scope determination, that is, consolidation scope should

be determined on the basis of entity theory using effective control as the criterion. And then, through comparison of the specific regulations on consolidation scope issued by IASB, FASB, and China Ministry of Finance, this paper discusses how to define the situation when effective control exists. After that, this paper reviews the development of special purpose entity in recent years, which constitutes the most challenging problem in the field of consolidation scope determination, its exacerbation during recent financial crisis, and IASB's responses to this problem(ED 10). Constructive suggestions on how to establish the systematic standards on consolidation scope determination are given in the end of this paper.

Key Words: Scope of Consolidated Financial Statements; Effective Control; Special Purpose Entity

目 录

第一章 导论	1
第一节 研究背景及意义	1
第二节 文献综述	2
第三节 本文结构和研究思路	5
第二章 合并范围确定的基础——合并理论研究	7
第一节 合并理论简介	7
第二节 合并理论在国际上的发展回顾	12
第三节 合并准则采用实体理论的趋势	17
第三章 合并范围确定的判断标准——控制权问题研究	18
第一节 控制权概念的变迁	18
第二节 会计准则合并范围确定标准的比较研究	19
第三节 花钱买报表——对合并范围准则的挑战	25
第四章 特殊目的实体的合并问题研究	28
第一节 特殊目的实体的目的和特殊性质	28
第二节 美国关于特殊目的实体合并问题的规定	30
第三节 IASB 对于特殊目的实体合并问题的规定	40
第四节 我国的特殊目的实体及合并问题	41
第五章 经济危机以及表外实体合并的新问题	43
第一节 经济危机回顾	43
第二节 经济危机中会计的角色	46
第三节 IASB 新的合并准则征求意见稿内容简析	49
第六章 结论与建议	54
第一节 本文主要结论	54
第二节 完善我国合并会计准则的建议	54
参考文献	58
致谢	62

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Contents

Chapter 1 Introduction.....	1
Section 1 Background and Motivation.....	1
Section 2 Literature Review	2
Section 3 Structure and Summary.....	5
Chapter 2 Study on Consolidation Theory	7
Section 1 Introduction of Consolidation Theory	7
Section 2 Review of the Development of Consolidation Theory	12
Section 3 Trend of Consolidation Theory in Accounting Standards	17
Chapter 3 Study on Control.....	18
Section 1 Development of Control Concept.....	18
Section 2 Comparison of Specific Provisions of Consolidation Scope.....	19
Section 3 Case Study	25
Chapter 4 Study on Consolidation of Special Purpose Entity.....	28
Section 1 Goals and Characteristics of Special Purpose Entity.....	28
Section 2 Standards on Special Purpose Entity Issued by FASB.....	30
Section 3 Standards on Special Purpose Entity Issued by IASB	40
Section 4 Special Purpose Entity in China	41
Chapter 5 Economic Crisis and Off-Balance Sheet Entity Problem .	43
Section 1 Review of the Economic Crisis	43
Section 2 Responsibilities of Accounting Standards in the Economic Crisis.	46
Section 3 Analysis of IASB's Exposure Draft(ED 10)	49
Chapter 6 Conclusions and Suggestions	54
Section 1 Main Conclusions	54
Section 2 Constructive Suggestions on Conlitation Standards	54
References	58
Acknowledgements	62

厦门大学博硕士学位论文摘要库

第一章 导论

本章主要阐述研究背景及意义并回顾了合并范围的研究文献,在此基础上给出本文的结构安排及主要内容,最后提出本文的创新点和局限。

第一节 研究背景及意义

从 20 世纪 80 年代起,随着经济全球化的发展,合并财务报表的国际差异与协调化趋势备受国际会计界的关注,合并财务报表问题成为国际会计四大难题之一¹。合理界定合并范围是编制合并财务报表的前提。

合并范围是指在企业集团内界定纳入合并的企业对象,即哪些成员企业应当被包括在合并之内,哪些成员企业应当被排除在合并之外。也就是说,并不是所有企业都纳入合并报表。研究合并范围具有重要的理论意义:首先,明确企业合并范围是研究合并财务报表编制的前提。如果合并财务报表要公允地反映出集团经济实体对经济资源的控制,就必须搞清楚整个集团经济实体之间的关系,进而确定各个实体是否应纳入合并报表范围,这直接影响着合并报表提供信息的完整性、准确性和有用性。其次,科学合理的界定合并范围,可以减少人为因素对会计信息的影响,提高所提供信息的有用性,公允地反映整个企业集团控制的资源,体现企业集团总体财务状况和经营成果。第三,合理的界定合并范围,可以提高不同企业集团之间合并财务报表的可比性,增强资本市场的透明度,为投资者提供可靠的可比信息,从而有利于投资者做出正确的投资决策。

目前各主要准则制定机构的购买法与权益结合法之争、母公司理论与实体理论之争已暂告一段落,但合并政策(即合并范围的确定)仍是准则制定时的难题。美国财务会计准则委员会和国际会计准则理事会等准则制定机构对于合并财务报表准则付出了长期的努力,但是至今尚未推出被广泛接受并且一致的准则。

美国次级贷款危机的影响不断扩大,演变为金融危机,并且开始波及到实体经济,升级成为全球性的经济危机。在此次经济危机中暴露出的资产负债表外实体问题,是导致美国五大投行倒闭的主要原因,也引起了金融稳定论坛、G20 集团等国际组织的关注。国际会计准则理事会为回应上述问题,加速了其合并项目

¹ 常勋. 财务会计四大难题(第四版)[M]. 上海:立信会计出版社, 2006 年 9 月. P274.

的工作进程，于 2008 年 12 月发布了《征求意见稿第 10 号——合并财务报表》(ED10)，旨在构建唯一的高质量的合并模型。因此，合并财务报表合并范围的研究，也具有十分重要的现实意义。这些关于合并财务报表准则的最新进展应当如何解读？对我国的合并财务报表准则的进一步完善有什么启示？我国是否存在经济危机中暴露出的这些问题？这些都是需要准则制定机构进一步思考的问题。

第二节 文献综述

合并财务报表是当今国际公认的会计难题之一，它既是一个复杂的会计操作难题，也是在理论界备受争议的论题。由此而产生了众多不同的理论流派和观点。截至今日，各准则制定机构对于合并目标和程序已经基本达成共识，但是对于合并政策仍然存在很大的争议。本文分别从合并范围确定的基础——合并理论以及合并范围确定的具体问题的角度对以往的研究成果进行了回顾。

国外对于合并理论的研究，主要体现在主要国际准则制定机构的研究报告以及具体准则中。美国《会计研究公报第 51 号——合并财务报表》(ARB 51)中指出合并会计报表反映的是整个经济实体的财务状况和经营成果，其主要使用者为母公司的股东和债权人，表明当时美国会计准则采纳的主要是母公司理论，但在实务中也兼顾了实体理论。但是，美国财务会计准则委员会(FASB)在 1999 年发布的征求意见稿《合并财务报表：目的和政策》中将企业集团视为由母公司和子公司构成的有一个或多个分支机构的单一经济实体，合并财务报表是报告该实体的财务状况、经营成果和现金流量，这突出显示了实体理论的特点。由此可见，美国会计准则的立场已经由母公司理论转向实体理论。国际会计准则理事会(IASB)在《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》(IAS 27)中提到合并财务报表，是指将集团视作单个企业呈报的财务报表。因此，国际会计准则理事会采纳的是实体理论。随着会计准则国际趋同的发展，越来越多的国家都开始全部或部分采用国际会计准则，全面采用实体理论也成为合并报表准则的趋势。

国内会计学者对合并理论有不少的论述，比较一致的是大多数学者都认为所有权理论一般只能用于共同控制的情形。对于母公司理论和实体理论，国内学者

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库