

从合并财务报表范围角度探讨“控制”概念

——一股权转让案的启示

陈小芝

(中交二公局第六工程有限公司 西安 710075)

【摘要】 本文根据现有合并财务报表有关规定,对一则股权转让案例进行解析,最后指出现有控制概念的不足之处,尝试提出新的“控制”概念,即“控制”是能够让高层领导按照自己的意图做事,且能够根据控制获取利益的能力,并承担被投资单位大部分风险和收益的责任与权利。承担被投资单位大部分风险和收益是将被投资单位纳入合并财务报表范围的首要条件,有利于报表使用者理解和使用是根本目的。

【关键词】 合并财务报表 控制 股权转让 股权质押

在合并财务报表业务中,对于控制概念的把握是确定合并财务报表合并范围的关键所在。下面是笔者遇到的一个股权转让案例,根据现有规定,对于是否失去控制及是否纳入合并范围就很难把握。

一、案例基本情况

A公司为某上市公司,S为A公司全资子公司,B公司为一市场主体。2003年8月,A公司与B公司共同为S公司的一笔贷款提供连带责任担保。2006年11月,法院判决由B公司履行担保责任,代S公司归还银行贷款本息及执行费用2300万元。2009年10月,A公司、B公司、S公司签署“股权转让协议”,约定将S公司全部股权500万股以账面净值1132万元抵偿对B公司的欠款1132万元,其余欠款以现金方式偿还。股权转让协议附或有条件:A公司若在2年内还清欠款本金2300万元及利息,A公司可以收回已转让股权。2009年11月25日,S公司完成工商过户手续。

S公司自成立以来,均纳入A上市公司合并财务报表范围。S公司未设董事会,外聘总经理一名,兼任执行董事。在2009年11月S公司完成股权转让后,其经营层成员及执行董事未发生变化。2009年至2011年11月A公司处于资金链断裂状态,在进行债务重组。2011年11月A公司完成债务重组,并完成对B公司债务的清偿,S公司股权又转回A公司。

二、主要争议

对于S公司在2009年11月至2011年11月股权转让期间财务数据是否纳入A公司合并财务报表存在争议。一种观点认为不应该继续合并,理由是S公司在2009年11月已完成股权转让的工商变更,自完成之日起,A公司已失去对S公司的控制权,因而不应该再纳入A公司合并财务报表;另一种观点认为应该继续合并,理由是尽管S公司于2009年11月完成股权转让的工商变更,但其董事会及经营层没有变化,实际控制权没有转移,因而应继续纳入A公司合并财务报表。

上述两种争议都认同是否构成控制是否纳入合并财务报表范围的关键,但判断结果不同。

三、关于“控制”概念的现行规定

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第六条:合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。控制是指能够决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。

现行规定对于是否构成控制从以下几个方面进行判断:①母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上表决权,表明母公司能够控制被投资单位,应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围,但是,有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。②母公司拥有被投资单位半数或以下表决权,且满足以下条件之一的,视为母公司能够控制被投资单位,但是,有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外:第一,通过与被投资单位其他投资者之间的协议或其他安排,拥有被投资单位半数以上表决权;第二,根据公司章程或协议,有权决定被投资单位的财务和经营政策;第三,有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员;第四,在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。

四、案例解析

根据现行规定,我们对上述案例进行分析。①A公司将100%的股权转让后,不再具有半数以上表决权,不满足条件一;②A公司转让表决权后,S公司经营层没有发生变动,但经营层不是构成控制的影响因素;③从股权转让协议来看,也没有协议或其他安排使A公司拥有S公司半数以上表决权,也没有章程或协议表明A公司有权决定被投资单位的财务和经营政策;④本案例判断难点就是,A公司是否有权任免S公司董事会或类似机构的多数成员或者在S公司董事会占多数表决权,下面进行详细分析。

S公司为单一股东,属于股东人数较少的公司,因而没有

土地会计档案遗失 转让收入如何缴税

张春喜

(河南四方会计师事务所 河南安阳 455000)

【摘要】 由于土地资源稀缺,以前闲置的土地仍具有较大投资价值。对于因会计档案灭失致使成本费用或扣除项目无法确定的土地转让项目如何征收土地增值税和企业所得税,纳税人与税务机关存在较大分歧。本文拟对此问题作深入探讨。

【关键词】 土地转让收入 核定征收 查账征收

一、问题的提出

A 房地产开发公司(下称 A 公司)成立于 1990 年 6 月,由河南省 B 银行投资举办,注册资金 500 万元,经济性质为国有企业,主营城市房地产开发与经营,兼营建筑材料销售和房地产业务的咨询。成立公司的主要目的是解决职工住房问题。

1993 年 6 月,A 公司受让 5 万平方米的土地一块,土地出让权年限为 50 年,用于建设住宅、综合楼等项目,土地出让金为每平方米 100 元,总价为 500 万元。

1999 年,A 公司将 4 万平方米建成职工住房,按照当时的房改政策,全部出售给职工,土地成本一并转销。A 公司完

成历史使命后,正好赶上银行股份制改造,要求撤销、关闭、转让所办经济实体,于是公司聘请会计师事务所出具清算报告,在 2003 年底注销了税务和工商登记。主管税务机关同意注销税务登记申请审批表显示该公司税款已结清。

会计师事务所出具清算报告列示:A 公司资产总计 200 万元,其中货币资金 1 万元;其他应收款 99 万元;存货 10 万元,为公司办公用品摊销余额;长期投资 90 万元,为 1995 年 6 月与郑州某公司联合经营投资;没有负债;净资产 200 万元,其中注册资本 500 万元,未分配利润-300 万元。

B 银行提供的文件显示,已成立清算组,注销该公司税务

设置董事会,仅设置执行董事行使董事会部分职能,且执行董事兼任总经理。S 公司股权转让后,B 公司没有另行任命新的执行董事和新的总经理。此时一般应该判断,B 公司没有更换经营层是认可当前经营层的,即认可总经理,同时执行董事也应该会执行 B 公司的决定,因而此时 B 公司对 S 公司构成控制。

但是,股权转让协议同时规定,A 公司若在 2 年内还清欠款 2 300 万元本金及利息,A 公司可以收回已转让股权。因而 S 公司经营层和执行董事没有发生变动,包括公司员工都没有发生变动。从某种意义上说,此次股权转让是一种发生股权变更的股权质押行为,其本质是一种融资担保行为,而不是股权转让行为。根据实质重于形式原则,此时 A 公司仍然能够控制 S 公司。但是,在股权没有转回的情况下,A 公司并不能根据控制权获取收益;根据当时 A 公司处于财务困境的情况判断,预期股权转回具有重大不确定性。尽管 2011 年 A 公司通过债务重组偿还了对 B 公司的债务,但不能通过事后情况判断股权转让期间 A 公司仍然对 S 公司构成控制。因而,A 公司此次股权转让导致对 S 公司的控制具有重大不确定性,不应该将 S 公司纳入 A 公司的合并财务报表。

五、结论:A 公司对 S 公司暂时失去控制

股权质押,包括股权转让形式的质押,一般情况下母公司都没有失去对被投资单位的控制权。但是,母公司对于质押或

转让的公司股权需要根据母公司是否处于正常经营状态进行判断,当母公司处于非正常经营或财务困境状态时,即使股权转让协议规定了或有权利,但或有权利预期难以行使时,应该认定对被投资单位暂时失去控制。对于暂时不控制,根据实质重于形式原则,若投资单位承担被投资单位的风险和收益的,应该继续纳入合并财务报表范围。

现行会计准则对于控制概念及由控制概念所引申的合并财务报表范围判断过于抽象,较难理解。笔者认为,控制应该是能够让高层领导按照自己的意图做事,且能够根据控制获取利益的能力,并承担被投资单位大部分风险和收益的责任与权利。承担被投资单位大部分风险和收益是否将被投资单位纳入合并财务报表范围的首要条件,有利于报表使用者理解和使用是根本目的。从上述案例可以看出,在股权转让出的期限内,A 公司显然不能让 S 公司高层领导继续按照自己的意图做事,也不能根据控制获得利益,对于 S 公司也不是法定潜在收益和损失的承担者,因而不应该继续纳入合并范围。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006

2. 中国证监会会计部.上市公司执行企业会计准则案例解析.北京:中国财政经济出版社,2012