

▲ SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

三友会计论丛 第9辑

合并财务报表 若干问题研究

郑海英◎著

*Research on Consolidated
Financial Statements*

▲ SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

三友会计论丛 第9辑

合并财务报表 若干问题研究

郑海英 · 著

*Research on Consolidated
Financial Statements*

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 郑海英 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

合并财务报表若干问题研究 / 郑海英著. —大连 : 东北财经大学出版社, 2008.7

(三友会计论丛·第9辑)

ISBN 978-7-81122-366-8

I.合… II.郑… III.企业合并 - 会计报表 - 研究 - 中国
IV.F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 089565 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm

字数: 173 千字

印张: 7 1/2

印 数: 1—2 000 册

2008 年 7 月第 1 版

2008 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 高 鹏 周 晗

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

ISBN 978-7-81122-366-8

定价: 22.00 元

作者简介

郑海英，女，1963年10月生，辽宁康平人。1985年获辽宁财经学院经济学学士学位，1988年获东北财经大学经济学硕士学位，2006年获中央财经大学管理学博士学位。现为中央财经大学会计学院副教授、中国注册会计师（AICPA）、英国特许公认会计师（ACCA），曾在《会计研究》、《财务与会计》、《中央财经大学学报》等刊物上发表论文30余篇，主编、翻译、参编教材20余部，参与财政部、中国会计学会及中央财经大学校级课题四项，目前的主要研究方向为企业合并、集团重组中的财务问题。

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入,会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言,既是严峻的挑战,又是难得的机遇。说它是“挑战”,主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性,因为许多实践问题急需相应的理论指导,而这些实践和理论在我国又都是新生的,没有现成的经验和理论可资借鉴;说它是“机遇”,主要是强调在经济体制转轨的特定时期,往往最有可能出现“百花齐放,百家争鸣”的昌明景象,步入“名家辈出,名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”,抓住“机遇”,是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此,我们与中国会计学会财务成本分会(原中国中青年财务成本研究会)、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所,力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补,密切联系老、中、青三代会计工作者,发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性,致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务,以期为我国的会计改革与发展作出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”,用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟

萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自1997年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

谷 祺 欧阳清 冯淑萍 李志文

委员(以姓氏笔画为序):

马君梅	王立彦	王光远	王化成
方红星	刘永泽	刘志远	刘明辉
刘 峰	孙 铮	宋献中	李 爽
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞
何顺文	杨雄胜	陆正飞	陈毓圭
陈国辉	陈建明	陈信元	陈 敏
周守华	罗 飞	孟 焰	郑振兴
赵德武	夏冬林	秦荣生	徐林倩丽
黄世忠	谢志华	蔡 春	薛云奎
魏明海	戴德明		

序

合并财务报表一向被认为是会计界的重点和难点，也是当今会计界的热点。随着企业集团规模的不断扩大、股权结构的日趋复杂、跨国业务的迅猛发展、国内外经济环境的逐步融合，以及国际、国内会计准则的不断趋同与协调，对合并财务报表的理论研究及实务规范也提出了更高的要求。合并财务报表所承载的信息质量不仅影响到相关各方决策的有效性，也影响了所在行业、地区宏观经济政策的制定。对合并财务报表问题进行研究，无论在会计理论方面，还是在会计实务工作方面都具有十分重要的意义。

在这部专著中，郑海英博士通过对国际、国内有关合并财务报表的理论与实务进行系统的梳理与分析，对合并财务报表的合并范围、合并理论、合并方法、编制基础，以及集团重组涉及的合并报表特殊问题、联营企业与合营企业未实现损益的抵销问题、会计基本理论与方法在合并财务报表层面的运用等均进行了深入、透彻的分析，并在以下几个方面提出了具有创见性的观点：

(1) 提出了合并财务报表理论的动态发展观。本书认为，合并财务报表理论的选择与合并财务报表合并范围的界定密切相关，本书在对目前国际上各种合并理论进行系统比较与分析的基础上，将权益法纳入合并财务报表的所有权理论，充实和丰富了所有权理论的内容，也为集团成员企业与联营企业、合营企业交易未实现损益的抵销奠定了理论基础。

(2) 提出了对集团重组行为的确认、计量以及合并方法，即“修正的权益结合法”这一具有创见性的观点。本书通过对实务中大量存在的集团重组行为进行深入的分析和研究，结合实例阐述了“修正的权益结合法”的特征及运用方法。另外，还对集团重组中处置

股权一方的合并财务报表处理相关规定提出了个人观点，认为处置方的合并财务报表中不应当包括被重组方的财务报表，且应假定被重组方一直就没有被纳入处置方合并财务报表的合并范围。

(3) 提出了合并财务报表的编制基础既可以采用“成本法”，又可以采用“权益法”的观点。本书结合大量实例，阐述了以“成本法”及“权益法”两种不同基础编制合并财务报表的调整、抵销方法及合并过程，通过比较分析，论证了以按“成本法”核算的个别财务报表为基础编制合并财务报表更直接、更容易，合并结果与按“权益法”核算的个别财务报表为基础编制的合并财务报表完全相同的观点。

(4) 提出了将相关会计基本理论与方法运用到合并财务报表层面的观点。本书认为，在编制合并财务报表过程中，对于个别财务报表相关数据之间存在的勾稽关系、报表的编制程序、报表中存在勾稽关系的重要报表项目数据的取得方式等会计基本理论与方法，同样适用于合并财务报表层面。在编制合并财务报表调整、抵销分录过程中，应当将对合并资产负债表、合并利润表、合并利润分配表基本构成要素的调整、抵销视为一个统一的整体，保持合并资产负债表、合并利润表、合并利润分配表之间完整的勾稽关系及编制程序，即合并利润表中的净利润是合并利润分配表当期净利润的来源，而合并利润分配表中的期末未分配利润数额则是合并资产负债表中未分配利润项目的直接来源。其中合并利润表中的合并净利润与个别利润表的净利润一样，应当是通过对合并利润表中其他报表项目调整后计算得出的；而合并利润分配表中未分配利润项目的期末数额，则是通过未分配利润项目的期初数额加上本期合并净利润数减去本期利润分配数后计算得出的，不应当直接对期末未分配利润项目进行调整或抵销。

本书虽只涉及合并资产负债表中的“未分配利润”一个所有者

权益项目的合并调整、抵销处理，但书中提出的编制合并财务报表的思路、程序和方法，则可推而广之应用于全部所有者权益类项目，即可推广应用于全部所有者权益变动表项目，这对新会计准则体系下合并财务报表编制的借鉴作用是显而易见的。

（5）提出了消除集团成员企业与联营企业、合营企业“顺流”及“逆流”交易未实现损益进行抵销的理论及方法，使我国企业与国际企业在编制合并财务报表方面达到趋同。

此书由作者在其博士毕业论文基础上加工而成，书中提出的诸多观点不仅体现在创新方面，且极具实用价值，对提升合并财务报表的理论性、规范合并财务报表实务操作、统一我国合并财务报表的编制方法、提高合并报表信息质量都具有十分重要的理论和实践意义。作为郑海英博士的导师，我很高兴为之作序。

孟 焰

2008年3月

前 言

合并财务报表是企业合并（控股合并）的后续行为，本书从比较两种不同的企业合并方式入手，通过剖析两种不同企业合并的本质特征，结合编制合并财务报表的目的，得出了两种不同企业合并方式下合并财务报表编制的基本程序和方法。

两种不同的企业合并方式指的是非同一控制下的企业合并及同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的企业合并；同一控制下的企业合并是指参与合并的各方在合并前后受同一方或相同的多方最终控制的企业合并。如果没有特殊说明，本书中所说的企业合并仅指非同一控制下的企业合并；对同一控制下的企业合并，本书将其称为集团重组。

企业合并属于完全的市场行为，即合并中的购买方按公平市场价格购买了被购买方的多数股权，并能够对被购买方进行控制。编制合并财务报表时，应将子公司的所有者权益分为两部分，即购买日已存在的所有者权益和购买日后新增的所有者权益。购买日已存在的所有者权益部分，其中归少数股东所有的份额应单独列示于少数股东权益项下，归母公司所有的份额，则应当与母公司的长期股权投资相抵销；购买日后新增的所有者权益部分，应全部并入合并财务报表，其中归少数股东所有的份额应单独列示于少数股东权益项下，归母公司股东所有的份额，则应区别不同项目分别列示于归母公司股东所有的各权益项下。

集团重组属集团内部的重新组合（或重新整合）行为，重组双方的交易行为并不是完全的市场行为，通常是由其最终控制方来掌握的。重组中涉及的子公司的所有者权益如何并入合并财务报表，

还要看其最初的形成方式。

根据上述对企业合并的研究剖析，本书提出以下建议：

（1）对企业合并取得的子公司，编制合并财务报表时，应采用“购买法”进行合并。

（2）对集团重组取得的子公司，编制合并财务报表时，应采用“修正的权益结合法”进行合并。

（3）在母公司个别财务报表中对子公司的长期股权投资采用成本法核算的情况下，合并财务报表应当在母公司个别财务报表基础上直接编制，不需要对母公司个别财务报表按“权益法”进行调整。

（4）合并财务报表的编制程序、方法与个别财务报表一样，应当遵循会计基本理论与方法的要求。

（5）编制合并财务报表时，对集团成员企业与联营企业、合营企业“顺流”及“逆流”交易未实现损益应当予以抵销，以便真实反映企业集团整体的财务状况和经营成果。

郑海英

2008年3月

目 录

1	导 论	1
1.1	选题背景及选题意义	1
1.2	研究思路与方法	5
1.3	研究问题及结构安排	6
1.4	预期的创新点、不足及难点	10
2	文献综述	14
2.1	国内文献综述	14
2.2	国际会计准则文献综述	17
3	合并财务报表的编制对象及合并范围	21
3.1	合并财务报表的编制对象	21
3.2	合并财务报表的合并范围	24
4	合并财务报表的合并理论	34
4.1	合并理论概述	34
4.2	不同合并理论比较	39
5	控制权取得日的合并财务报表	49
5.1	国际会计准则与企业合并	50
5.2	集团重组	64
5.3	我国企业合并准则	93
6	控制权取得日后的合并财务报表	107
6.1	基于“成本法”核算的合并财务报表的编制	108
6.2	基于“权益法”核算的合并财务报表的编制	136
6.3	我国合并财务报表准则存在的问题	161

7 联营企业、合营企业在合并财务报表中的 确认、计量问题	168
7.1 联营企业	168
7.2 合营企业	181
8 结论与建议	199
8.1 合并财务报表的编制对象、合并范围及合并理论	199
8.2 控制权取得日的合并财务报表	202
8.3 控制权取得日后的合并财务报表	207
8.4 联营企业、合营企业未实现损益的抵销	209
主要参考文献	211
后 记	220

1 导 论

1.1 选题背景及选题意义

1.1.1 选题背景

合并财务报表，又称合并会计报表或合并报表，是将投资企业与被其控制的被投资企业共同构成的企业集团视为一个经济主体所编制的一整套财务报表。合并财务报表是会计理论界和会计实务界的难点问题之一，也是国际、国内会计理论界和会计实务界一直关注、研究和探索的问题。合并财务报表中涉及的合并范围的确定、合并财务报表的合并理论与方法、合并财务报表的技术处理方法、合并财务报表的信息披露等一系列相关问题都应当与报告主体的复杂程度、结构层次、业务性质、业务范围、业务规模相适应。

改革开放以来，我国的集团经济得到了全面、迅猛的发展，需要编制合并财务报表的报告主体在结构层次、业务性质、业务范围、业务规模和业务的复杂程度等方面均发生了巨大的变化，而对合并财务报表进行规范的准则制度的建设则相对滞后，实际业务中对合并财务报表编制的具体处理方法也累积了一些问题需要解决。在这种背景下，笔者认为很有必要对我国合并财务报表的相关问题进行研究，并就实践中累积的各种问题做进一步探索，以不断完善我国合并财务报表的理论基础与依据，解决合并财务报表实务中出现的

各种问题，提高企业集团整体的会计信息质量。

1) 报告主体处于不断的发展变化之中

合并财务报表的报告主体是母、子公司组成的企业集团。改革开放以来，我国企业集团得到了长足的发展，无论是企业集团的数量，还是企业集团的整体规模都是过去所无法比拟的，各行各业都涌现出众多的大型企业集团。这些企业集团不仅规模不断扩大，而且业务范围、业务性质、结构层次也变得日趋复杂，这些都是编制合并财务报表必须面对、必须解决的新问题。

2) 现行合并财务报表规范文件及实务操作中存在诸多问题

改革开放以来，企业集团发展迅猛，但对企业集团合并财务报表进行规范的准则制度的建设则显滞后，对合并财务报表的理论研究还不够深入，实务中也累积了很多问题。到目前为止，有关合并财务报表的规范文件主要包括 1995 年发布实施的《合并会计报表暂行规定》及 2006 年颁布、2007 年上市公司开始实施的《企业会计准则第 20 号——企业合并》及《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》。《合并会计报表暂行规定》是适应当时企业集团编制合并财务报表的需要制定的，执行的十几年中，随着集团业务的不断发展，也暴露出许多需要实际解决的问题，这些问题有的是发展中出现的新问题，有的则是原来有规定但现已不能适应当前发展状况而出现的问题；2006 年颁布、2007 年上市公司开始实施的《企业会计准则第 20 号——企业合并》及《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》则针对合并财务报表的合并范围、企业合并分类、控制权取得日合并财务报表包括的内容、合并财务报表的格式等问题进行了明确的规定，但对合并财务报表的合并理论、合并方法等方面仍缺乏明确的原则，致使实务中各不同报告主体对合并理论及合并

方法的选择随意性较大、合并中的调整抵销处理不够规范、对联营企业及合营企业与集团成员企业交易未实现损益抵销处理不明确等问题还没有得到解决，这些问题均是合并财务报表必须面对和解决的问题。

3) 报告主体外围环境发生了巨大变化

随着改革开放的不断深入，企业集团经营的外围环境及国际会计环境均发生了巨大的变化。随着全球经济一体化的不断发展，我国企业融入全球经济的步伐也越来越快，期间，我国不仅已加入了WTO，而且在许多方面的承诺都已逐步实现，这预示着在许多方面都要与国际接轨，特别是在会计方面受国际的影响更大。近年来，国际会计准则中有关合并财务报表的准则也发生了巨大的变化，如对企业合并的处理、合并理论及方法的选择、对商誉的处理、对公允价值的运用等都做了较大的修改，而我国目前对合并财务报表理论研究及相关规范文件在很多方面与企业集团的飞速发展对合并财务报表的要求还不相适应，这也是我国合并财务报表在很多方面需要进一步完善的动因之一。目前，我国的会计准则体系正处在不断的完善、发展过程中，其中与合并财务报表相关准则的完善、发展更是重中之重，这不仅关乎到我国国有大中型企业集团的经营业绩及其他财务指标是否准确、可比的问题，也是作为我国资本市场主体的上市公司整体财务状况、经营成果及现金流量等能否得以真实反映的关键，合并财务报表准则（规范文件）的完善与否将直接关系到影响我国经济命脉的大型主干企业的信息披露质量问题，并进而影响到国家相关经济政策的导向问题，是国家正确引导经济发展不可缺少的数据来源，它的建立和健全应引起我们的高度重视。

4) 目前对合并财务报表问题缺乏系统、深入的研究

选择合并财务报表作为笔者论文写作文题的原因之一是：尽管