

HEBINGKUAIJIBAOSHISHIWU

合并 会计报表实务

主 编 兰艳泽
主 审 许义生
副主编 陈玉珍
刘运国
罗朝艳

中国财政经济出版社

合并会计报表实务

主 编 兰艳泽

主 审 许义生

副主编 陈玉珍 刘运国 罗朝艳

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

合并会计报表实务 / 兰艳泽主编. —北京: 中国财政经济出版社, 1997.7

ISBN 7-5005-3423-X

I. 合… II. 兰… III. 企业会计—会计报表 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 05437 号

中国财政经济出版社 出版

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

涿州市新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 32 开 10.875 印张 224 000 字

1997 年 7 月第 1 版 1997 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1-3 550 定价: 15.00 元

ISBN 7-5005-3423-X/F · 3167

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编写说明

改革开放以来,我国的经济形势迅猛发展,企业间的竞争日益剧烈,企业合并作为一种投资手段,将从观念和实践上带来经济体制的深刻变革。优化社会资源配置和产业结构的布局给企业的发展提供了前所未有的广阔视角,因此,企业合并已成为经济领域中的重要组成部分。而企业合并就要求在会计上编制合并会计报表,以反映控股公司和附属公司作为一个经济整体的财务状况和经营成果。本书正是以此为背景,以财政部1995年2月颁发的《合并会计报表暂行规定》为依据撰写的。

本书具有新颖、实用和通俗易懂的特点,适合广大财会工作者在实际工作中运用,也适合大中专院校作为辅助教材使用,是一本非常实用的会计参考书。

本书内容丰富,包括合并资产负债表、合并损益表、合并利润分配表、合并财务状况变动表、合并外币报表的编制方法、编制程序,还介绍了国外的合并现金流量表的编制方法及一些相关理论。本书参编人员主要由兰艳泽、陈玉珍、刘运国、罗朝燕、陈立、林莉等教师组成,最后由许义生副教授总纂。本书在编写过程中得到了广东商学院教务处、科

研处及黄正廉副教授、张鑫老师的大力支持，在此一并表示衷心感谢。由于时间仓促，书中难免有疏漏之处，恳请读者批评指正。

图书在版编目(CIP)数据

编者

1996年6月于广州

目 录

第一章 企业合并	(1)
第一节 企业合并的概念、种类与程序	(1)
第二节 企业合并的购买法	(7)
第三节 企业合并的联营法	(15)
第四节 购买法与联营法的简单比较	(18)
第二章 合并会计报表概述	(21)
第一节 合并会计报表的特点及作用	(21)
第二节 合并会计报表的种类	(29)
第三节 合并会计报表的编制原则及编制范围	(32)
第四节 合并会计报表的合并理论及它的局限性	(46)
第三章 合并资产负债表的编制	(51)
第一节 编制合并资产负债表的基本程序	(51)
第二节 合并日合并资产负债表的编制	(58)
第三节 合并日后合并资产负债表的编制	(79)
第四节 合并资产负债表编制中的特殊问题	(99)
第四章 合并损益表及合并利润分配表的编制	(110)
第一节 合并损益表及合并利润分配表编制的一般程序	(110)
第二节 合并损益表及合并利润分配表的调整抵	

销项目	(117)
第三节 合并损益表及合并利润分配表的编制	(140)
第五章 合并财务状况变动表的编制	(155)
第一节 合并财务状况变动表的结构和内容	(155)
第二节 合并财务状况变动表的编制	(179)
第六章 合并会计报表附注	(201)
第一节 合并会计报表附注的意义	(201)
第二节 合并会计报表附注的内容	(203)
第七章 跨国公司合并会计报表的编制	(209)
第一节 外币会计报表折算概述	(209)
第二节 外币会计报表折算的方法	(213)
第三节 外币报表折算损益的会计处理	(228)
第四节 我国外币报表折算方法及实例	(231)
第五节 跨国公司合并会计报表编制实例	(239)
第八章 合并现金流量表	(266)
第一节 现金流量表的作用、内容及结构	(267)
第二节 合并现金流量表编制中的特殊问题	(281)
第三节 合并现金流量表的编制	(284)
附录一 合并报表编制方法综合实例	(300)
附录二 财政部印发《合并会计报表暂行规定》	(312)
附录三 国际会计准则 27——合并财务报表和对子 公司投资的会计	(332)

第一章 企业合并

改革开放以来,我国的经济形势迅猛发展,企业间的竞争日益剧烈。企业合并作为企业一种投资手段,将从观念和实践上带来经济体制的深刻变革,优化社会资源的配置和产业结构的布局,给企业的发展提供了前所未有的广阔视角,也为企业集团化和步入世界经济舞台提供了一个良好的机会。因此,企业合并已成为经济生活中一个新的研究领域。本章主要以此为背景论述企业合并的方式、程序以及相关的会计处理方法。

第一节 企业合并的概念、种类与程序

一、企业合并的概念和意义

所谓企业合并,是指两个或两个以上的公司或企业由于经营上的需要,通过法律程序或订立合同而合并成为一个公司的法律行为。纵观市场经济较发达国家的企业发展史,各国都经历了从自由竞争的中小企业占主体到绝大多数行业都存在为数不多却举足轻重的垄断性公司组织的阶段。这些垄

断性公司从被动的接受市场价格的中小企业发展到一定程度上能影响市场价格的大公司，通常是通过企业的合并方式实现的。

企业合并在我国有着广阔的发展前景，这是因为它有经济上的重大意义，主要体现在：

第一，企业的生产经营存在一个最优规模。这个规模随行业不同而不同。通过企业合并来扩大企业生产经营规模，可以直接将本行业中的资本存量转化为总公司的资本增量，公司不必通过专门投资购置新的持久性资产就可以扩大生产能力，这样大大缩短了投入与产出之间的周期，能尽快实现投资效益。企业合并将以前的若干个企业合为一体后，会产生一种内部经济效益，比如减少管理人员、资本和人力资源的合理配置等，有利于企业节省成本，提高效益。

第二，合并企业之间可以资源互补。合并企业一般是优势企业，这些企业因为发展速度快，资源消耗大，往往面临资源的不足。为了维持其既定的生产规模和市场占有额，保持其产品的市场竞争能力，这些企业总是不断地寻求能补充其资源的目标企业；而资源充足的目标企业由于其生产能力和销售能力的不足或使用效率低，利用自身的力量难以发掘闲置资源的潜力，这样的企业被优势企业合并后，双方都可获得较大的好处。

第三，有利于增强企业对市场的控制力。不论是在商品生产和流通的整个过程中处于相同环节的两家相互竞争的企业合并，还是在商品生产和流通的整个过程中处于不同环节的两家互相竞争的企业合并，都会增强企业对市场的控制能

力，随之而来的是经营风险会减少。因为在前一种情况下，必然导致竞争对手的减少，增强市场份额，提高对市场的控制能力。在后一种情况下，有时也可能成为限制竞争、谋求垄断的一种途径。

二、企业合并的分类

企业合并据以分类的标准有法律形式、所有制性质和行业特点等。

(一) 法律形式

按照法律形式，企业合并可分为吸收合并、创立合并和控制股权三种。吸收合并是一企业通过现金或其他手段购买另一企业的全部资产和所有权，从而实现拥有和吞并该企业的一种经济行为，也称“企业兼并”或“接管”。采用吸收合并形式，两家或两家以上企业合并成一家企业。参加合并的企业通常只有其中一家即购买方仍然保留法人地位，而另外一家或几家即被购买方在合并后，丧失了独立的法人资格。例如，甲公司和乙公司合并，乙公司被甲公司所吸收，丧失法人地位，成为甲公司的一部分，甲公司仍然具有法人地位。即甲公司加上乙公司等于全新意义上的甲公司，即甲公司兼并了乙公司。

创立合并是组建新企业的合并，它是指进行合并的原公司全部消失而组成一个新的公司。我国《公司法》规定，公司合并，应当由合并各方签订合并协议并编制资产负债表及财产清单。公司应当自做出合并决议之日起十日内通知债权人，并于三十日内在报纸上至少公告三次，债权人自接到通

知书之日三十日内，未接到通知书的自第一次公告之日起九十日内，有权要求公司清偿债务或者提供相应的担保。不清偿债务或者不提供相应担保的，公司不得合并。它的结合方式通常是由新公司发行新公司股份，交换原有公司的股份，接受原有各公司的资产并承担其负债。采用这种方式合并，原有企业均不复存在，丧失了法人资格。例如：甲公司与乙公司合并后，成立了丙公司，参与合并的甲、乙两公司法人地位同时消失，成为新成立的丙公司的一部分。

在上述两种合并方式下，被购买企业均失去法人资格，购买企业接受参与合并各企业的全部资产，并承担所有债务。

控制股权是一种较特殊的合并方式，它是由一家企业取得另一家企业的股份达到控股百分比的合并形式。原有各家公司依然保留其法人资格。从理论上讲，控制股权指持有股票权的股票即普通股的 50% 以上。例如：当甲公司购买了乙公司有投票表决权的股份 51% 后，就可以完全控制乙公司的生产经营管理大权，甲公司成为控股公司，也称母公司；乙公司成为甲公司的附属公司，也称子公司。但在证券市场发达的国家，在子公司有相当大的规模，发放的股份又较分散的情况下，往往控制了 30% 左右，甚至 25% 左右的股权，就已有效地控制了那些分散的 70% 左右的股权，从而实现母公司控制目的。可见，完全控制另一家企业生产经营管理大权的控股比例并不是绝对的。因此，合并的概念应以投资企业对被投资企业的生产经营管理是否具有极大影响力，即能否控制被投资企业为准，而不是持股比例的多少。

(二) 所有制性质

按照企业合并是否跨所有制，可分为相同所有制企业合并和跨所有制企业合并两种。我国所有制形式主要有国营企业、集体企业、个体企业及外商企业，在经济改革的促动下，企业合并既有相同所有制的合并，也有跨所有制的合并，这表明，不论其所有制形式如何，如果经营管理不善，未能有效利用经济资源，就应该被其他优秀企业合并，进行资源的重新组合和产业结构的调整，以推动社会经济的进步。

（三）行业特点

按照企业合并所涉及的行业，可分为横向合并、纵向合并和混合合并。横向合并是指在同一产业或行业部门内，生产同类产品或生产工艺相同、相近的企业之间进行的合并。如生产录音机厂合并生产收音机厂，两厂的生产工艺相近，合并后可以资源重新组合，结构重新调整。这种合并的优点是：可以迅速扩大生产规模，采用先进的工艺和设备，提高专业化协作水平，提高生产效率。但过度的横向合并又会造成少数企业垄断市场的局面，牺牲市场经济的效率。

纵向合并又称垂直式合并，它是指合并企业属于两个不同的产业或行业部门，但两方之间有着密切联系或相互衔接关系的兼并行为。如对某一最终产品生产过程中先后两道工序或两个生产环节的企业间的合并。如钢铁公司合并煤炭开采企业和运输公司，既保证了燃料供应，又可使产品、原材料的运输不致中断。这种合并的优点是可加强企业实力，达到规模效益。但可能会因管理能力不足而丧失原有的灵活性和效率。

混合合并亦称多种经营合并，它是指两个或两个以上没

有直接生产技术和经营关系的企业之间的合并行为。如钢铁企业合并旅游企业，结果产生了多种经营公司。其优点是有利于开展多种经营业务，扩展领域分担投资风险，从而提高企业整体经济效益。但这种混合合并却不利于专业化水平的提高。

三、企业合并的程序

企业合并不是政府机构行政命令的产物，而是出于企业发展和扩张的内在动机。如果一个企业决定合并其他企业，而其他企业的所有者又愿意接受合并，那么双方就要进行意向性接触，谈判企业合并的若干事宜。企业合并可通过产权市场进行，也可以进行场外交易。目前，全国除深圳、上海、广州等几个大城市拥有证券交易市场外，全国性的产权交易中心正在组建。具体来说，实施企业合并一般需经历以下程序：

第一，实施合并的企业最高权力机构做出合并其他企业的决策后，指派有关人员组成合并领导机构和工作机构，开始企业合并的准备工作。但国有企业在合并前要先向国有资产管理部门、财政部门提出书面申请，由国有资产管理部门办理是否同意合并的审批手续。

第二，在决定实施合并或经批准后，通过产权交易或场外谈判，寻找潜在的被并企业，与之商议合并的有关事项。

第三，对被并企业进行资产、负债的确认和评估，以确定其公允价格。购进方可委托有权威的资产评估机构或专门小组，对被购买企业的各项资产、债权债务进行评估，确定

资产或产权转让的底价。评估后资产的公允价格减去负债即为被购买企业产权的底价。

第四，以底价为基础，通过招标投标等方式，确定协议价或成交价。这个协商价对于购进企业来讲是非常重要的，因为它是购进被并企业的代价，同时也是关系到一系列的会计处理的依据。

第五，成交后，购进企业和被并企业的代表签署“转让合同”。它的主要内容包括价款的支付方式、付款日期等。被并国有企业的产权转让价款，原则上应一次付清。如数额较大，一次付清确有困难的，在取得国有资产管理部门同意后，可以分次付款，但付款期限不得超过三年。第一年的付款额不得低于被并企业产权转让价款的 30%。如果购进企业通过发行股票换取被并企业的净资产，则还要经证券交易所等机构批准和备案，同时还应向工商行政管理机构重新登记注册资本。

第六，办理产权转让的清算及法律手续。被并企业的产权转让后，应编制成交时的财产清单以及会计报表。被并企业如系国营企业，还要将财产清单及会计报表报送国有资产管理部门及其他有关部门。

至此，企业合并过程全部结束，购进企业完全获得了对被并企业的控制权。

第二节 企业合并的购买法

不同形式的企业合并，其会计核算方法亦不同。根据第

22号国际会计准则，企业合并会计上有两种不同的处理方法：购买法和联营法。

购买法的目的，是采用与处理普通购置资产相同的原则，处理购入的企业。按照购买法，企业可以使用现金或债券或发行的股票来购买对方的股份作为长期投资，相当于以一定价款购进机器设备、存货等项目，同时负担该企业的所有负债，使之成为其子公司。于是，这种合并方式就采用购买法进行会计处理。在购买法下，购进企业按评估后的公允价值记录并入的资产和负债，购买价格超过所确认的被并企业的可辨认净资产，其差额称为商誉，在购进企业的帐面上可记入无形资产，于以后各期分摊，计入损益。

采用购买法，对子公司的资产负债需要按公平市价重新估价，计算商誉等问题。下面分述之。

一、被并企业资产的确认和评估

(一) 对被并企业资产的确认和评估

1. 检查被并企业的帐面记录是否正确，帐实是否相符，并核实债权债务。对于实物资产项目的盘盈盘亏，可直接冲减被并企业的所有者权益；对于确实无法收回的债权可冲销原来的“坏帐准备”帐户，如该帐户没有贷方余额，应减少被并企业的所有者权益；对于确实无法支付的债务，应增加被并企业的所有者权益。

2. 对于被并企业的摊提等递延项目进行分析，因为这些项目对购进一方以后的各经营期会有影响。凡有益于以后经营活动的，仍应保留在原来的帐户上，作为被并企业的一

项资产。凡对以后各期不能使购进企业受益的，购进方不能予以承认，应冲销其所有者权益。

3. 被并企业在合并过程中所支付的清理维护费由被并企业负担，扣减其所有者权益。这项费用主要包括合并过程中发给职工的基本工资、价格补贴、福利费用、设备维修费以及清理阶段必不可少的管理费用等。

例 1. 假定被并的大新公司经过上述资产和负债的确认后，所编制的资产负债表如表 1-1。

表 1-1 资 产 负 债 表

编制单位：大新公司

199×年×月×日

单位：元

资 产		权 益	
银行存款	26800	短期借款	16800
应收帐款	8000	应付票据	10200
减：坏帐准备	240	应付帐款	16800
应收帐款净额	7760	其他流动负债	16200
存 货	43440	长期借款	2000
长期投资	20000	其他长期负债	3000
固定资产原价	100000	实收资本	80000
减：累计折旧	40000	资本公积	4000
固定资产净值	60000	盈余公积	11000
无形资产	2000		
资产合计	160000	权益合计	160000

确认上述各项资产、权益后，进行资产评估。多数情况下，被并企业存货、固定资产、无形资产等项目的帐面价值

与公允价格不一致，这是由于计算存货成本的方法各有不同，而固定资产和无形资产又由于估计的折旧年限、折旧方法的选择而导致帐面价与公允价不一致。所以企业合并时必须请有权威、专业水平较高的资产评估机构进行评估，评估资产后得到的公允价应得到合并双方的同意，这一价值是确定购进企业支付购买价格的依据。

(二) 各项资产公允价的确认依据

1. 有价证券按当时可变现净值确定。
2. 应收帐款及应收票据将未来收取的数额用合适的利率计算出现值。
3. 存货按其存在形态分别确定：完工产品和商品，按估计售价减去变现费用和合理的利润后的余额计价；在产品，按估计售价减去至完工时尚需发生的成本、变现费用以及合理利润后的余额计价；原材料，按现行重置成本计价。
4. 对固定资产尚可继续使用的，按重置成本计价；对将要出售或持有一段时间后再出售的固定资产，可按可变现净值计价；对于暂时使用一段时间，尔后出售的固定资产，在确认将来使用期的折旧后，按可变现净值计价。
5. 对专利权、商标权、土地使用权等可辨认无形资产，按评估价值计价。
6. 应付帐款、应付票据、长期借款等负债项目按未来需支付的数额用适当的利率折现所得的金额计价。

例 2. 假定荔红公司为购进企业，被并企业是大新公司，由独立的资产评估部门评估后的现行公允价格如表 1-2。