

# 合并会计报表

龙文魁 周 密 王小波 著

黄昌勇 主审

HEBING  
Kuaji Baobiao

立信会计出版社

# 合并会计报表

HEBING KUAJI BAOBIAO

龙文魁 周 密 王小波 著

黄昌勇 主审

立信会计出版社

## 图书在版编目 ( C I P ) 数据

合并会计报表 / 龙文魁等著. — 上海: 立信会计出版社, 2002.1

(立信会计丛书)

ISBN 7-5429-0927-4

I. 合... II. 龙... III. 会计报表—编制  
IV. F231.5

中国版本图书馆CIP数据核字 (2001) 第 088154 号

---

出版发行 立信会计出版社  
经 销 各地新华书店  
电 话 (021) 64695050 × 215  
(021) 64391885(传真)  
(021) 64388409  
地 址 上海市中山西路 2230 号  
邮 编 200235  
E-mail *lxaph@sh163c.sta.net.cn*  
出版人 陈惠丽

---

印 刷 上海申松立信印刷厂  
开 本 890 × 1240 毫米 1/32  
印 张 18.625  
插 页 2  
字 数 419 千字  
版 次 2002 年 1 月第 1 版  
印 次 2002 年 1 月第 1 次  
印 数 3 000  
书 号 ISBN 7-5429-0927-4/F · 0846  
定 价 32.00 元

---

如有印订差错 请与本社联系

## 前 言

《合并会计报表编制实务》于1997年5月由立信会计出版社出版以来,已多次印刷。现情况有了一些变化,主要是财政部1998年3月发布的现金流量表(以下简称03现表)的合并未写入书内,使得原书遗漏了一个重要流量表的合并。合并03现表,可分为直接与间接反映部分的合并这两部分。

03现表直接反映部分的合并,主要是抵销内部现金流量。虽抵销分录的编制较为简单,但涉及面广,投资性、往来性和交易性三大类内部会计事项都将涉及。尤其是涉及到经营活动与投资筹资活动大类之间的内部现金流量抵销时,将同时带来十分复杂的间接反映部分的抵销,并引起企业集团现金收付的追溯。除此之外,直接反映部分还要单列子公司与少数股东之间的现金流量。

03现表间接反映部分的合并,较直接反映部分的合并要复杂得多。学术界仅有少数文章涉足03现表的合并,且大都仅只谈及直接反映部分的合并。这说明一般认为合并法不可用于间接反映部分的合并,或者认为这部分的合并将十分复杂。

1998年以前,我国用营运资金流量表(指财务状况变动表,以下简称03营表,下同)取代了03现表。从1998年起,却反其道而行之,用03现表取代了03营表。其实,这两个流量表是从不同的角度观察企业的财务状况,它们各自的优点是无法相互取代的,它们各自的缺点是可以互相弥补的。因此,笔者主张同时运用这两个流量表,并将其结合起来。正如立信会计出版社出版的《流量表编制实务》一书中所介绍的那样,编制一种复合流量表,同时提供两种流量指标。因此,本书对03

## 合并会计报表

营表的合并同样进行了详细介绍。

《合并会计报表》就是基于以上原因重新撰写的。本书的主要特点如下：

(1) 按会计核算体系编排。把合并会计报表当成是一种高级会计核算，从界定和处理内部会计事项开始，到编制抵销分录，再到合并工作底稿，最后编制合并会计报表。而不是以会计报表的表别为主线叙述，以避免重复。

(2) 将现金流量表的合并穿插在往来性、投资性和交易性三大类内部会计事项中详细叙述。大部分举例的合并工作底稿都延伸到 03 现表的直接与间接反映部分。

(3) 全面贯彻合并法编制合并 03 现表。本书不但是在直接反映部分使用合并法，在间接反映部分也将全面使用合并法编制。书中高度归纳了间接反映部分抵销分录的编制规律。

(4) 运用全部合并法或部分合并法编制合并 03 营表。所谓全部合并法，是指将 03 营表的右边和左边都纳入合并法的编制范围，并高度归纳了 03 营表左边抵销分录的编制规律。所谓部分合并法，也称混合法，是指仅将 03 营表的左边纳入合并法的编制范围，而 03 营表的右边不纳入合并范围，采用个别法编制。显然，第一个合并期由于没有合并资产负债表的年初数，只能采用全部合并法，不可采用部分合并法。但连续合并时，这两种方法都可采用。

本书的研究证明，合并法完全可以用于所有流量表的合并，尤其是以净利润为编制起点的流量表，合并法将极大地提高这部分报表合并的规范性、稽核性与科学性。

(5) 进行合并数据的推算。本书在编制抵销分录之后，即进行抵销分录科目汇总，在此基础上进行合并数据的推算。可推算合并后的资产总计和权益总计、合并后的期末未分配利润、合并后的净利润、合并后的各类现金净流量，以便验证合并数，检查合并的正确性。本书利用合并 03 营表，甚至推算出了第一个合并期合并资产负债表的年

初数。

(6) 按平衡关系对抵销分录进行了科学的分类。全部抵销分录分为四套,即针对资产负债表、利润表和利润分配表编制的抵销分录,是第一套抵销分录,原书所介绍的抵销分录都属这一套;针对 03 现表直接反映部分编制的抵销分录,是第二套抵销分录;针对 03 现表间接反映部分编制的抵销分录,是第三套抵销分录;而针对 03 营表编制的抵销分录,是第四套抵销分录。后三套抵销分录是本书增加的内容,这四套抵销分录分别汇总的发生额均自我平衡。

(7) 预编下一期的递延抵销分录。本书在最后两章综合举例中,都单独预先编制了下一个合并期的递延抵销分录,多方验证其编制的正确性,以深刻理解和熟练掌握它的编制规律。

(8) 设例详尽。本书有大量实例,几乎每一个步骤都有举例,十分有利于自学。书中还单列两章分别进行了第一期合并和第二期合并的综合举例,以便涉及连续合并的有关问题。综合实例的合并范围广,使用的合并方法多。

本书第一部分和第六部分的(一)到(七)由周密撰写;第三部分由王小波撰写;第八部分的(六)和(七)、第九部分的(七)由黄昌勇撰写;第二部分、第四部分、第五部分、第六部分的(七)、第七部分、第八部分的(一)到(五)、第九部分的(一)到(六)由龙文魁撰写。全书的统筹、规划和审稿由黄昌勇负责。

本书可作为财经院校教材或补充读物,是会计研究生、注册会计师、会计师的专业学习参考资料,也是广大财会、财经和证券人员的业务学习用书。

本书对会计报表的简称如下:

会计报表名称	简 称
资产负债表	01 表
利润表、利润分配表	02 表
营运现金流量表(即财务状况变动表)	03 营表

会计报表名称	简称
现金流量表	03 现表
现金流量表直接反映部分	03 直表
现金流量表间接反映部分	03 间表
合并资产负债表	合并 01 表
合并利润表、利润分配表	合并 02 表
合并营运资金流量表	合并 03 营表
合并现金流量表	合并 03 现表
合并现金流量表直接反映部分	合并 03 直表
合并现金流量表间接反映部分	合并 03 间表

本书在撰写中得到了学院领导的大力支持和鼓励,湘潭大学国际经贸管理学院会计系的教师都参与了本书的讨论,并提出了不少建设性的意见,在此深表感谢。

合并会计报表领域还有很多问题有待进一步探讨,本书意在抛砖引玉,希望引起同行的关注,诚请专家学者和财会同仁批评指正。

黄昌勇

于湖南湘潭大学国际经贸管理学院

# 目 录

一、合并会计报表概述 .....	1
(一) 合并会计报表的产生和发展 .....	1
(二) 合并会计报表与企业合并 .....	5
(三) 合并会计报表与投资 .....	7
(四) 合并会计报表的主要特点 .....	9
(五) 合并会计报表的合并范围 .....	11
(六) 合并理论概述 .....	17
(七) 合并方法概述 .....	21
二、合并会计报表的内容及其编制 .....	24
(一) 合并会计报表的种类和附注 .....	24
(二) 合并会计报表的编制原则 .....	26
(三) 合并会计报表的编制方法和步骤 .....	28
(四) 合并会计报表的编制资料 .....	40
三、外币会计报表的折算 .....	44
(一) 外币会计报表的折算意义 .....	44
(二) 外币会计报表的折算步骤和折算汇率 .....	45
(三) 外币会计报表的折算差额 .....	47
(四) 外币会计报表的折算方法 .....	53
(五) 我国外币会计报表的折算方法 .....	66



<b>四、内部会计事项与抵销分录</b> .....	87
(一) 内部会计事项 .....	87
(二) 抵销分录的特点及运用的科目 .....	93
(三) 抵销分录的分类 .....	110
(四) 抵销分录的一般编制方法 .....	120
<b>五、投资性内部会计事项的抵销</b> .....	149
(一) 内部权益性资本投资事项的抵销 .....	149
(二) 内部债券投资的抵销 .....	195
<b>六、往来性内部会计事项的抵销</b> .....	220
(一) 往来性内部会计事项的特点 .....	220
(二) 内部应收与应付账款的抵销 .....	221
(三) 内部应收账款计提坏账准备的抵销 .....	227
(四) 内部应收账款和坏账准备的连续抵销 .....	230
(五) 内部预收与预付账款的抵销 .....	244
(六) 内部应收与应付票据的抵销 .....	249
(七) 内部借贷的抵销 .....	254
(八) 往来性内部会计事项的综合抵销 .....	269
<b>七、交易性内部会计事项的抵销</b> .....	297
(一) 交易性内部会计事项的特点 .....	297
(二) 交易性内部会计事项的分类 .....	298
(三) 存货内部交易的抵销 .....	299
(四) 固定资产内部交易的抵销 .....	333
(五) 无形资产内部交易的抵销 .....	366
(六) 内部租赁的抵销 .....	379

(七) 内部劳务交易的抵销 .....	403
<b>八、合并会计报表综合实例——第一期 .....</b>	<b>425</b>
(一) 基本情况及个别会计报表 .....	425
(二) 内部会计事项及其抵销分录 .....	446
(三) 抵销分录汇总及合并数据的推算 .....	459
(四) 编制合并工作底稿 .....	473
(五) 编制合并会计报表 .....	480
(六) 编制合并 03 营表 .....	484
(七) 编制第二期的递延抵销分录 .....	509
<b>九、合并会计报表综合实例——第二期 .....</b>	<b>514</b>
(一) 基本情况及个别会计报表 .....	514
(二) 内部会计事项及其抵销分录 .....	532
(三) 抵销分录汇总及合并数据推算 .....	543
(四) 编制合并工作底稿 .....	556
(五) 编制合并会计报表 .....	563
(六) 编制合并营运资金流量表 .....	567
(七) 编制第三期的递延抵销分录 .....	581

# 一、合并会计报表概述

## (一) 合并会计报表的产生和发展

### 1. 促使合并会计报表产生和发展的因素

合并会计报表也称合并财务报表,它是以企业集团内纳入合并范围的各成员企业作为一个会计主体,在其所编报的个别会计报表基础上,由集团中的母公司运用一整套合并程序和方法所编制的,综合反映企业集团经营成果、财务状况及其资金变动的会计报表。

合并会计报表实务的发源地是美国。最早的合并会计报表是于1886年由美国科顿石油托拉斯公司编制的。在19世纪末20世纪初,美国出现第一次企业兼并高潮期间,合并会计报表得以发展起来。该公司兼并了169家企业而成为世界上第一个资产超过10亿美元的企业——美国钢铁公司。该公司从1901年组建时起就开始编制合并会计报表,并由此建立了一种模式。英国、荷兰在20世纪20、30年代起就有了合并报表实务,但欧洲大陆其他国家的合并报表实务发展却异常迟缓。即使到80年代,某些欧共体国家对合并会计报表实务仍感陌生。合并报表实务在西班牙、葡萄牙和希腊等国很少见到,法国一直到1985年才有了合并报表的法定要求。

根据欧美合并会计报表的发展过程分析,促使合并会计报表产生和发展的因素主要有以下几个方面:

(1) 企业联合是产生合并会计报表的“物质”基础。兼并和合并使企业规模迅速扩大,尤其通过掌握股权而控制其他公司的母公司及其

## 合并会计报表

子公司的发展,使得大量的经济活动都通过集团来进行。经济上成为一体的公司集团要求会计上将其视为一个独立的实体进行反映。

(2) 法律将成为许多国家发展合并会计报表实务的“推动力”。合并会计报表首先产生于法律对于财务报表没有严格规定的环境中。但是,对于除英、美等国以外的大多数国家来说,走自发的道路已经是不可能。发展合并会计报表必须依赖法律的强制性。德国、法国、日本等国就是通过法律或类似于法律形式促使合并会计报表实务在本国发展的。欧共体第7号指令也是通过其有关合并会计报表的要求并入成员国法律形式,来推动欧共体国家合并会计报表实务的发展。即使英、美等国,也需要通过法律完善合并会计报表要求,规范合并会计报表实务。当然,美国有其特点,会计准则主要是由得到证券委员会支持的职业团体制定和颁布的,而不是通过法律规定的。

(3) 会计职业界的作用。富有创新精神的会计职业界是合并会计报表得以产生和发展的重要因素。会计职业界在执行审计职能的过程中,通过对照会计理论、会计原则和法定要求,检查集团会计实务,促使合并会计报表实务规范化;同时对审计过程中发现的问题进行讨论、加以研究,通过对具体问题的解决,提出新技术、新方法,保持不断创新的发展趋势。这样,能促使合并会计报表的不断完善和发展。

(4) 企业所有者的需要是合并会计报表得以产生和发展的重要原因。企业所有者或股东,或者说目前的和潜在的投资者,最需要合并会计报表提供的信息,因为集团已作为一个实体存在,只有反映这个实体全貌的财务信息对于经济分析和经济决策才是有用和重要的。其他财务信息需要者,如债权人、税务当局、政府机构等,一般来说也需要合并会计报表提供的信息,以使用这些信息来评价与之打交道的公司集团的经济实力。

### 2. 编制合并会计报表的目的

编制合并会计报表的目的是为了反映和报告在共同控制之下的一个企业集团的财务状况和经营成果的总括情况,以便满足报表使用者

对于一个经济实体的财务信息的需求。

关于编制合并会计报表的目的,美国会计程序委员会 1959 年发布的第 51 号《会计研究公报——合并财务报表》中说明:“合并报表主要是为母公司的股东和债权人的利益而编制的,它基本上是将一个集团视为一个拥有一个或多个分支结构或分部的单一公司来反映该集团母公司及其子公司的经营成果和财务状况的。一个基本的理由是,合并报表比单独的报表更有意义,当集团中的一个公司直接或间接拥有其他公司的控制性财务股权时,为了公正反映,通常需要合并报表”。

国际会计准则委员会在第 27 号国际会计准则“合并财务报表和对子公司投资的会计处理”中提出的目的是:“母公司财务报表使用者常常关心并且需要了解企业集团在整体上的财务状况、经营成果和财务状况的变动。这一需要可由合并财务报表予以满足。”

上述两种观点基本上是一致的,可以概括为:母公司财务报表的使用者对于企业集团作为一个整体的财务信息可以通过合并会计报表来满足。合并会计报表比单个公司的财务报表能提供更有意义的信息。

### 3. 合并会计报表国际概况与国际协调

合并会计报表实务在各国的发展是不平衡的。英国和美国是合并会计报表实务比较发达的国家。随着欧共体第 7 号指令的贯彻实施,欧洲大陆国家的合并会计报表实务也比较普遍起来了。日本于 1976 年颁布了编报合并会计报表的规定。然而广大发展中国家在合并会计报表实务方面相对落后,需要合并会计报表的集团往往按一些发达国家的做法去编报。

世界各国的合并会计报表实务仍在发展之中,合并会计报表实务中涉及到许多会计难题。比如,为合并会计报表而进行的外币报表折算问题、国外报表通货膨胀的调整问题、执行不同国家会计准则的协调问题等等。许多国家的会计理论工作者和实务工作者都在研究这些问题,提出了各种解决方案,推动了合并会计报表实务的向前发展。以前没有合并会计报表的国家,现在也在发展合并会计报表实务;同时,发

## 合并会计报表

展了合并会计报表实务的国家在这方面还在不断地进行完善。

然而,由于合并会计报表实务涉及会计领域的方方面面,可供选择的方法多种多样,合并会计报表实务在各国之间呈现出较大的差异性。合并会计报表的协调是国际会计协调的内容之一。

(1) 欧共体第 7 号指令。欧共体关于合并会计报表的第 7 号指令是于 1983 年被采纳的。由于欧共体的指令要并入各成员国的法律,在各成员国中实施,故现在的欧盟国家已普遍有了合并会计报表的法定要求。欧共体第 7 号指令妥协和协调的结果是,英国对企业集团下定义时比较强调通过股份所有权形成法律上的控制权力,而德国则强调实际上有效管理控制的存在。第 7 号指令则规定两种方法都可采用,后者可以是一种补充标准。欧洲大陆国家同意引入英国的“真实与公允反映”的观念作为压倒一切的最高要求,而英国则同意接受统一会计报表格式的要求。

(2) 国际会计准则委员会的四个准则。国际会计准则委员会在协调合并会计报表实务方面的努力,是通过颁布国际会计准则来进行的。目前与合并会计报表问题有关的国际会计准则有第 22 号、第 27 号、第 28 号和第 31 号。第 22 号准则《企业联合》于 1988 年颁布,1993 年修订,该准则旨在描述企业联合中的会计处理方法。第 27 号准则《合并财务报表和在子公司中投资的会计》规定了集团合并会计报表的编制和列报的规则。第 28 号准则《在联营企业中的投资会计》说明了成本法和权益法两种方法的运用和记录联合企业投资中的选择。第 31 号准则《合营权益的财务报表》将合营项目的概念、种类和财务报表的要求进行了说明。这四个准则基本概括了与合并会计报表问题有关的各种会计问题,通过国际会计准则的影响,其原则和要求渗透到越来越多的国家,在合并会计报表的国际协调中发挥着越来越大的作用。

### 4. 我国企业合并会计报表的现状

1992 年 11 月,我国发布《企业会计准则》,规定“企业对外投资如占被投资企业资本总额半数以上,或者实质上拥有被投资企业控制权

的,应当编制合并会计报表。特殊行业不宜合并的,可以不予合并,但应当将其会计报表一并报送。”1995年2月,财政部制定并颁布《合并会计报表暂行规定》,结束了我国长期以来企业合并会计报表方面理论和实务的空白。1998年1月颁布的《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》中指出:公司对其他单位投资如占该单位资本总额50%以上(不含50%),或虽然占该单位资本总额不足50%但具有实质控制权的,应当编制合并会计报表。合并会计报表的合并范围、合并原则、编制程序和编制方法,按《合并会计报表暂行规定》执行。我国《合并会计报表暂行规定》采用当前国际上广为实用的当代理论,采用这一理论作为编制合并报表的基础,有利于国际会计的协调及向国际惯例接轨。

## (二) 合并会计报表与企业合并

企业合并是指企业为达到某种具体目的,通过兼并、控股等手段,控制和操纵其他企业经营活动的行为。20世纪80年代中期起,随着经济体制改革的深化,我国兴起了企业合并浪潮,20世纪90年代初企业合并达到了空前的规模。企业合并的目的在于优化经济资源的配置和组合,推进社会生产力的发展。企业合并按照法律形式可分为吸收合并、新设合并和控股合并。三种合并形式中,有的合并形式不涉及合并会计报表的编制,有的合并形式必然涉及合并会计报表的编制。

### 1. 吸收合并

吸收合并也称兼并,指两家或两家以上的企业合并成一家企业。经过吸收合并,兼并企业存续,保留其法人资格,其余被兼并企业则被解散,其法人资格随合并而消失,其资产转给存续企业直接控制和管理。吸收合并后,被合并企业清算解散,不复存在,合并以后的企业仍是一个单一的会计主体和法律主体,其编制的报表仍属个别会计报表,合并后不存在企业集团,因而不涉及合并会计报表的编制。

## 合并会计报表

### 2. 新设合并

新设合并也称创建新企业的合并,指两个或两个以上的企业合并时,原来的企业均被清算解散而不复存在,其法人资格随合并而消失,另外再创立一个新的企业,原有企业的资产全部转交新企业直接控制和管理。新创企业仍是一个单一的会计主体和法律主体,其编制的会计报表仍属个别会计报表,合并后不存在企业集团,不涉及合并会计报表的编制。

### 3. 控股合并

控股合并指一家企业通过长期股权投资取得另一家或几家企业的控股权,使被投资企业成为它的附属公司(通常称为子公司);它自己则成为这些公司的母公司,或控股公司。母、子公司组成一个集团,但每个公司都是独立的经济主体和法律主体。

控制股权是指能在股东大会上享有多数表决权,从而能绝对控制各该子公司的财务和经营决策。从原则上说,这需要持有该子公司有表决权的普通股份 50%以上(基于西方国家的公司推行“一股一权”的原则,严格地说,至少是 50%加 1 股)。但对那些公开发行股份并具有相当规模的子公司来说,由于小股东非常分散,往往只需要它的 25%至 30%左右的股权,再通过拉拢部分小股东,实际上就能实现相对控制的目的了。

在以母公司为首的集团内,除包括子公司外,还可能包括联属公司。所谓联属公司(associated companies 或 affiliated companies),是指投资公司能对其财务和经营决策施加重大影响的被投资公司。一般认为,如投资公司持有被投资公司的有表决权的股权不足 20%,就不具备这种能力。因此,联属公司应该是投资公司持有其 20%~50%股权的公司。至于其持有的股权不足 20%的被投资公司,一般不认为是集团成员了。

与前两种合并不同的是,控股合并不涉及被合并企业的清算解散,合并与被合并企业的法人资格依然存在,各自依旧从事各自的经营活



动,分别编制个别会计报表。但由于在事实上存在控制与被控制的经济关系,控股企业可以从自身的经营战略出发,对被控制企业实施控制,双方已经成为事实上的一个整体,即利益共同体。为了反映这一整体的会计信息,就需要将控制与被控制企业纳入合并范围,在其个别会计报表的基础上,运用特定的方法,编制合并会计报表。

综上所述,吸收合并和新设合并都不涉及合并会计报表的问题,只有控股合并才涉及合并会计报表的问题。

### (三) 合并会计报表与投资

合并会计报表所称的企业集团,是以企业之间的资本投资为主要特征,产权主体多元化的一种复杂的经济联合组织。它是由若干个具有法人资格的独立企业所组成,这些独立企业成为集团中的成员企业。任何一个企业集团,都至少由两个成员企业所组成,单一企业不成为企业集团。企业集团的实质是指由于资本投资活动而形成的各成员企业之间的一种控制与被控制关系。这种控制与被控制关系,使有关企业产生共同的利益与风险,从而形成一种超越于个别企业之上的利益与风险意识——利益共同体,这正是企业集团的整体利益与风险,而合并会计报表的目的就是要反映这一集团整体的会计信息。可见,合并会计报表与投资活动有密切联系。可以说,企业集团是企业间的资本投资达到一定程度时产生的。没有对外资本投资活动,就不会形成企业之间的控制与被控制关系,也就没有利益共同体,不会产生集团整体利益与风险意识,也不存在企业集团,更不必编制合并会计报表。

企业集团可以由母公司直接投资组建子公司形成,也可以通过购买其他公司的股份,或直接投资于其他企业,使其成为子公司,形成企业集团。企业对外投资,按投资期的长短分为短期投资、长期投资。短期投资目的只是运用暂时闲置的资金取得短期投资收益,而不在于控制被投资企业,不涉及合并会计报表问题。长期投资指投资期在一年