



NEW

最新会计核算实务

主编 朱从敏

合并会计 报表的编制

◎ 孙德轩 梁 星 李 君 编著

U A I J I

H E S U A N

经济管理出版社
ECONOMIC MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

最新会计核算实务 主编 朱从敏

合并会计报表的编制

孙德轩 梁 星 李 君 编著

经济管理出版社

责任编辑 凌 霄

版式设计 徐乃雅

责任校对 孟赤平

图书在版编目(CIP)数据

合并会计报表的编制/孙德轩,梁星,李君编著,北京:经济管理出版社,2001.2

(最新会计核算实务/朱从敏主编)

ISBN 7-80162-145-X

I. 合… II. ①孙…②梁…③李… III. 会计报表-编制
IV. F231.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 07980 号

最新会计核算实务 主编 朱从敏

合并会计报表的编制

孙德轩 梁 星 李 君 编著

出版:经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编:100035)

发行:经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷:世界知识印刷厂

850×1168 毫米 1/32 10 印张 138 千字

2001 年 3 月第 1 版 2001 年 3 月北京第 1 次印刷

印数:1~5000 册

ISBN 7-80162-145-X/F·139

定价:16.00 元

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书,如有印装错误,由本社发行部负责调换。

通讯地址:北京阜外月坛北小街 2 号 邮编:100836

联系电话:(010)68022974

《最新会计核算实务》编委会

主 编 朱从敏

副主编 贾玉洁

撰稿人	朱从敏	贾玉洁	梁 星	刘建翠
	梁美健	黄 静	李 君	俞 红
	朱元森	孙德轩	方守彬	陈 光
	李 芳	吕鸿雁	韩节云	王成秋
	张雅杰	隋英杰	赵志明	崔建露
	吴国芝	乔迎涛	张新静	孙静芹
	郭照敏			

前 言

过去,我国企业的会计核算工作执行按行业(部门)以及所有制关系分别制定的统一会计核算制度,这种会计制度与企业实行统收统支的财务体制是密切相连的。但是,随着国民经济的发展,特别是1978年以来,这种高度集中体制下的会计模式逐渐明显地暴露出其弊端。我国加入世界贸易组织后,现行会计核算制度与国际通行的市场经济模式下的会计准则相背离,不利于我国开展国际经济和技术的交往。因此,要求我们必须参照国际惯例,改革现行的会计核算制度。

1993年进行的第三次会计改革的目标是建立适应社会主义市场经济体制的会计模式,改革的核心工作是建立有中国特色的会计准则。财政部经过几年的努力,已经拟定了应收款项、投资、固定资产、资产负债表、损益表、现金流量表、合并会计报表、所得税会计、银行基本业务、存货、应付项目、借款费用资本化、所有者权益、收入、无形资产、会计政策和会

计估计的变更、租赁、企业合并、结账后发生的事项、关联企业的披露、长期工程合同、递延资产等几十项具体会计准则征求专家的意见。

为了帮助广大财会人员了解和掌握我国的会计准则及会计核算,我们在1996年编写了《会计核算操作指南》丛书。1998年,我们又编写了《会计核算操作指南(续)》丛书,具体介绍了国际会计准则和我国的会计准则及会计业务核算和报表编制的操作方法以及我国现行会计制度在向会计准则转换过程中会计业务的核算和会计报表的编制等业务操作。

随着时间的推移,财政部所制定的企业会计准则已经在根据所征求的意见进行修改的基础上分步骤颁布实施。截至2000年11月,已经正式颁布并实施的企业会计准则有:投资、关联方关系及其披露、收入、现金流量表、资产负债表日后事项、债务重组、建造合同、会计政策、会计估计变更和会计差错更正、非货币交易、或有事项等。1998年1月27日,财政部又制定并颁布了《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》,于1998年1月1日起执行。1999年,我国人民代表大会通过了新修订的《中华人民共和国会计法》已颁布,并已于2000年7月1日起执行。新修订的会计法对会计核算等诸方

面提出了更高的要求。同时,《合同法》和《公司法》也进行了修订。为了帮助广大财会人员以及企业负责人等较为全面、系统地了解 and 掌握国际会计准则和我国的会计准则及会计核算,并及时更新知识,我们在 1996 年和 1998 年编写的《会计核算操作指南》和《会计核算操作指南(续)》的基础上,又根据新颁布实施的企业具体会计准则及法规、制度的规定,组织编写了《最新会计核算实务》丛书。

希望《最新会计核算实务》的出版,对广大财会人员和企业主要负责人等学习和掌握会计准则以及其他新的会计法规等有所帮助。

由于编者的水平所限及时间、资料等方面的原因,错误在所难免,欢迎广大读者批评指正。

编者

2000 年 11 月 26 日

目 录

- 第一章 绪论 / (1)**
- 第二章 合并会计报表概述 / (16)**
- 第一节 合并会计报表的合并理论 / (16)
- 第二节 合并会计报表的若干基本概念 / (25)
- 第三节 编制合并会计报表的基本方法 / (37)
- 第三章 我国关于合并会计报表的规定及评述 / (56)**
- 第一节 我国关于合并会计报表的现行规定 / (56)
- 第二节 对我国关于合并会计报表现行规定的评述 / (75)
- 第四章 外币会计报表折算 / (84)**
- 第一节 外币会计报表折算方法 / (84)
- 第二节 外币会计报表折算差额 / (97)
- 第三节 我国外币会计报表折算方法 / (98)
- 第五章 合并会计报表实务 (上) / (104)**
- 第一节 合并会计报表的合并范围 / (104)

- 第二节 合并会计报表的编制程序 / (113)
- 第三节 合并资产负债表 / (117)
- 第四节 合并利润表和合并利润分配表 / (147)
- 第五节 合并现金流量表编制概述 / (169)
- 第六章 合并会计报表实务 (下) / (176)**
 - 第一节 内部应收账款和坏账准备的处理 / (176)
 - 第二节 内部销售收入及存货中未实现内部销售利润的处理 / (188)
 - 第三节 内部固定资产交易的处理 / (195)
 - 第四节 内部盈余公积的处理 / (224)
 - 第五节 合并会计报表编制综合举例 / (229)
- 第七章 合并会计报表若干专题研究 / (243)**
 - 第一节 关于相互持股问题 / (243)
 - 第二节 关于多层控制问题 / (252)
 - 第三节 企业集团财务公司会计信息披露 / (267)
 - 第四节 公司间债权投资的抵销 / (271)
- 附 录 合并会计报表暂行规定 / (284)**

第一章 绪 论

一、合并会计报表的产生与发展

合并会计报表又称合并财务报表。它是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体,以母公司和子公司单独编制的个别会计报表为基础,由母公司编制的综合反映由母公司与子公司组成的企业集团经营成果、财务状况及其变动情况的会计报表。

合并会计报表最早出现于美国。1888年,美国的新泽西州公司法中就对合并会计报表的编制有所规定。第一次世界大战时期,美国在税法中强制规定母子公司合并纳税,使得大部分控股公司都开始编制合并会计报表。1940年,美国证券交易委员会规定证券上市公司必须编制和提供合并会计报表,使编报合并会计报表成为证券上市公司的法定义务,由此编报合并会计报表的企业越来越多。

第二次世界大战以后,随着科学技术在生产领域的大量运用,企业生产规模的急剧扩大,一些企业发展成为跨越国界的大型跨国公司。这些大型企业

或跨国公司大都采用控股公司的形式进行生产经营。在控股经营的情况下,由于控股公司与被控股公司或称子公司都是独立的法人实体,分别编报自身的会计报表,企业集团的最高管理当局为了解控股集团整体经营情况,就需要将控股公司与子公司的会计报表进行合并,通过编制合并会计报表提供反映控股集团经营情况的综合信息。同时,随着资本主义市场竞争的加剧,企业兼并和企业合并的现象大量增多,一些有经济实力的企业,大举兼并中小企业,使其纳入自己的势力范围,为了控制并对这些企业进行管理,也需要通过合并会计报表了解整个企业集团的经营情况。另一方面,控股公司的发展也带来了一系列的问题,一些控股公司利用对子公司的控制和从属关系,运用内部转移价格等手段,如低价向子公司提供原材料、高价收购子公司产品,出于避税考虑而转移利润;再如通过高价对企业集团内的其他企业销售,低价购买其他企业的原材料,转移亏损。从企业的投资者、债权人等会计报表的使用者考虑,为了防止和避免这些控股公司人为操纵利润,粉饰会计报表,客观上要求这些控股公司通过编制合并会计报表,将其所控制的子公司经营情况和本身的经营情况综合地反映出来。这样合并会计

报表便日益流行起来。

受美国合并会计报表的影响,一些发达的资本主义国家在第二次世界大战后也逐步开始重视合并会计报表的作用。如英国,1948年公司法中规定,企业在拥有子公司时必须在提供个别会计报表的基础上,公开反映企业集团经营情况的会计报表(即合并会计报表)。法国证券交易委员会于1971年要求公开发行债券的公司、股票上市公司以及所有公营企业编制合并会计报表。德国在1965年公共公司法中,也要求企业编制集团会计报表。日本在1977年开始,也要求企业编制和公布合并会计报表,并制定发布了合并会计报表准则及规则。为协调各国合并会计报表的编制,国际会计准则委员会早在20世纪70年代中期就制定发布了《国际会计准则第3号——合并财务报表》,并在1989年对合并财务报表准则进行了修改完善。

随着我国企业制度改革的深入,一些股份有限公司开始公开发行股票,并在上海、深圳证券交易所上市交易,或到香港、纽约、伦敦、新加坡等海外证券市场上市交易。为了满足海内外证券市场对上市公司会计信息的需要,这些股份有限公司均已对外编报合并会计报表。中国证券监督管理委员会为规范

上市公司会计信息的披露,规定上市公司必须披露其合并会计报表。财政部于1995年初,制定发布了《合并会计报表暂行规定》,以规范我国上市公司合并会计报表的编报。

二、合并会计报表的特点

合并会计报表是以整个企业集团为一会计主体,以组成企业集团的母公司和子公司的个别会计报表(指企业单独编制的反映单个企业财务状况和经营成果的会计报表,为了与合并会计报表相区别,将其称之为个别会计报表)为基础,抵销企业集团内部会计事项对个别会计报表的影响,合并会计报表各项目的数额而编制的会计报表。与个别会计报表比较,它具有如下特点:

首先,合并会计报表反映的内容是母公司和子公司所组成的企业集团整体的财务状况和经营成果,反映对象是由若干个法人组成的会计主体,是经济意义上的会计主体,而不是法律意义上的主体。个别会计报表反映的则是单个的独立企业法人的财务状况和经营成果,反映对象是企业法人。对于由母公司和若干个子组成的企业集团来说,母公司和子公司编制的个别会计报表分别反映母公司本身或子公司本身各自的财务状况和经营成果,而合

并会计报表则反映母公司和子公司组成的集团这一主体综合的财务状况和经营成果。

其次,合并会计报表由企业集团中对其他企业有控制权的控股公司或母公司编制,并不是企业集团中所有企业都必须编制合并会计报表,更不是所有企业都需要编制合并会计报表。相反,个别会计报表是由独立的法人企业编制,所有企业都有编制个别会计报表反映其财务状况和经营成果的义务。

再次,合并会计报表以个别会计报表为基础编制。企业编制个别会计报表,从设置账簿、编制分录、登记账簿到编制报表,都有一套完整的会计核算方法体系。而合并会计报表则与此不同,编制合并会计报表并不需要在现行会计核算账簿体系之外,再单独设置一套账簿,根据每一笔业务编制分录,登记账簿,并以账簿数据填列报表。它是以纳入合并会计报表合并范围的企业个别会计报表为基础,根据其它有关资料,抵销有关会计事项对个别会计报表的影响而编制的。

最后,合并会计报表编制有其独特的方法。个别会计报表的编制有其自身固有一套编制方法和程序,如结账,进行调整业务等,然后编制会计报表。合并会计报表则是在对纳入合并范围的子公司个别

会计报表与母公司个别会计报表的数据进行加总的基礎上,通过编制抵销分录将企业集团内部的经济业务对个别会计报表的影响予以抵销,然后合并会计报表各项目的数额编制。编制合并会计报表时,一般须编制抵销分录,运用合并工作底稿等一些特殊的报表编制方法。

三、合并会计报表与对外投资

母公司和子公司组成的企业集团,是由母公司对子公司投资所形成的。母公司或者直接投资组建子公司,或者通过购买其他公司的股份使其成为子公司,从而形成企业集团。因此,合并会计报表是与企业对外投资联系在一起的。没有对外投资,也不会使两个企业形成母公司与子公司的关系,也就没有母子公司组成的企业集团,也就不存在合并会计报表的编报问题。

企业对外投资分为短期投资和长期投资。短期投资是指持有时间在一年以内的对外投资,其目的是为了取得短期资金收益,而不是控制和影响被投资企业。因此,不涉及到编制合并会计报表问题。长期投资是指持有期间在一年以上的投资,根据其性质可以将其划分为长期股权投资和长期债权投资。长期债权投资主要是购买债券所进行的投资,

其目的是为了获取债券的利息收入。企业购买和持有其他企业债券时,也只能按照债券票面金额和票面利率获取固定的利息收入,而不能参与债券发行企业的经营决策,更不可能因此对被投资企业实施控制。因此,也不会引起合并会计报表问题的产生。

长期股权投资属于权益性资本投资,持有一企业的股权,就代表对该企业有表决权,可以参与这一企业经营管理和决策,能够参与企业的利润分配。对一企业拥有权益性资本投资份额的不同,说明对该企业的影响程度也不同,为此在会计核算上根据拥有被投资企业权益性资本份额的大小不同,分别规定了不同的会计处理方法。当只拥有被投资企业 20% 以下权益性资本时,表明对被投资企业没有重大的影响,不能影响被投资企业的经营政策和财务政策,为此会计核算上规定投资企业对该被投资企业的投资应当采用成本法进行核算。当拥有被投资企业 20% 以上权益性资本时,对于被投资企业有着重大的影响或能够直接对被投资企业实施控制,为此,投资企业必须对该被投资企业的投资采用权益法核算。当拥有被投资企业 50% 以上的权益资本时,投资企业可以直接控制被投资企业的生产经营活动,被投资企业成为投资企业的子公司,投资企业

则成为被投资企业的母公司,投资企业在本身会计核算中对该被投资企业的投资采用权益法进行核算的同时,还必须定期编制合并会计报表,以综合反映母公司和子公司组成的企业集团的整体经营情况。因为,在母子公司的情况下,母公司对子公司拥有控制权,可以操纵子公司的生产经营活动,子公司的经营活动实际上只是母公司生产经营活动的一部分或其延伸,子公司的经营状况直接影响到母公司的财务状况。权益法核算只能反映子公司当期盈亏等情况及其在子公司中权益变动情况,而不能反映子公司的财务状况对母公司的影响,要了解母公司所控制的企业集团的财务状况和经营成果,还必须通过编制合并会计报表,全面反映企业集团这一整体的财务状况和经营成果。

合并会计报表与投资的关系如图 1-1 所示:

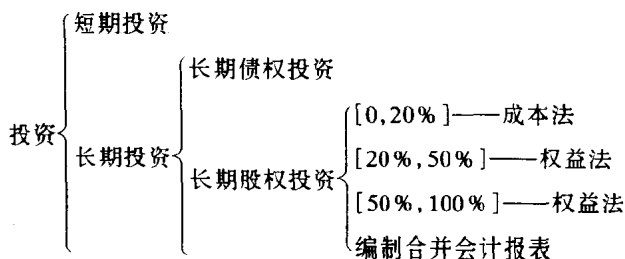


图 1-1