

企业会计准则指定培训教材

企业会计准则 操作实务

企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

企业会计准则操作实务

企业会计准则编审委员会 编

(下册)

立信会计出版社

目 录

第一章 企业会计准则——基本准则	(1)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1)
二、新准则讲解	(5)
第二章 企业会计准则第1号——存货	(29)
一、新准则及应用指南的具体解释	(29)
二、新准则讲解	(32)
三、案例分析及操作实务	(41)
四、首次执行日的会计处理	(45)
五、新准则的税收应用	(46)
六、新准则对企业的影响	(47)
第三章 企业会计准则第2号——长期股权投资	(49)
一、新准则及应用指南的具体解释	(49)
二、新准则讲解	(53)
三、案例分析及操作实务	(63)
四、首次执行日的会计处理	(83)
五、新准则的税收应用	(85)
六、新准则对企业的影响	(86)
第四章 企业会计准则第3号——投资性房地产	(90)
一、新准则及应用指南的具体解释	(90)
二、新准则讲解	(93)
三、案例分析及操作实务	(102)
四、新准则的税收应用	(110)
五、新准则对企业的影响	(110)
第五章 企业会计准则第4号——固定资产	(113)
一、新准则及应用指南的具体解释	(113)
二、新准则讲解	(116)
三、案例分析及操作实务	(126)
四、首次执行日的会计处理	(137)
五、新准则对企业的影响	(138)
第六章 企业会计准则第5号——生物资产	(140)

一、新准则及应用指南的具体解释	(140)
二、新准则讲解	(144)
三、案例分析及操作实务	(153)
四、首次执行日的会计处理	(172)
五、新准则对企业的影响	(173)
第七章 企业会计准则第6号——无形资产	(175)
一、新准则及应用指南的具体解释	(175)
二、新准则讲解	(179)
三、案例分析及操作实务	(187)
四、首次执行日的会计处理	(191)
五、新准则对企业的影响	(192)
第八章 企业会计准则第7号——非货币性资产交换	(194)
一、新准则及应用指南的具体解释	(194)
二、新准则讲解	(197)
三、案例分析及操作实务	(204)
四、首次执行日的会计处理	(211)
五、新准则对企业的影响	(211)
第九章 企业会计准则第8号——资产减值	(213)
一、新准则及应用指南的具体解释	(213)
二、新准则讲解	(221)
三、案例分析及操作实务	(243)
四、首次执行日的会计处理	(255)
五、新准则对企业的影响	(256)
第十章 企业会计准则第9号——职工薪酬	(257)
一、新准则及应用指南的具体解释	(257)
二、新准则讲解	(260)
三、案例分析及操作实务	(269)
四、首次执行日的会计处理	(278)
第十一章 企业会计准则第10号——企业年金基金	(279)
一、新准则及应用指南的具体解释	(279)
二、新准则讲解	(285)
三、案例分析及操作实务	(296)
四、首次执行日的会计处理	(323)
五、新准则的税收应用	(323)
第十二章 企业会计准则第11号——股份支付	(326)
一、新准则及应用指南的具体解释	(326)
二、新准则讲解	(329)
三、案例分析及操作实务	(334)

四、首次执行日的会计处理	(340)
五、新准则对企业的影响	(341)
第十三章 企业会计准则第 12 号——债务重组	(343)
一、新准则及应用指南的具体解释	(343)
二、新准则讲解	(346)
三、案例分析及操作实务	(353)
四、新准则的税收应用	(357)
五、新准则对企业的影响	(357)
第十四章 企业会计准则第 13 号——或有事项	(359)
一、新准则及应用指南的具体解释	(359)
二、新准则讲解	(362)
三、案例分析及操作实务	(368)
四、首次执行日的会计处理	(370)
第十五章 企业会计准则第 14 号——收入	(371)
一、新准则及应用指南的具体解释	(371)
二、新准则讲解	(375)
三、案例分析及操作实务	(385)
四、新准则的税收应用	(392)
五、新准则对企业的影响	(394)
第十六章 企业会计准则第 15 号——建造合同	(395)
一、新准则及应用指南的具体解释	(395)
二、新准则讲解	(398)
三、案例分析及操作实务	(409)
四、新准则对企业的影响	(415)
第十七章 企业会计准则第 16 号——政府补助	(418)
一、新准则及应用指南的具体解释	(418)
二、新准则讲解	(420)
三、案例分析及操作实务	(431)
四、新准则对企业的影响	(435)
第十八章 企业会计准则第 17 号——借款费用	(436)
一、新准则及应用指南的具体解释	(436)
二、新准则讲解	(439)
三、首次执行日的会计处理	(449)
四、新准则的税收应用	(450)
五、新准则对企业的影响	(452)
第十九章 企业会计准则第 18 号——所得税	(453)
一、新准则及应用指南的具体解释	(453)
二、新准则讲解	(457)

三、案例分析及操作实务	(484)
四、首次执行日的会计处理	(494)
五、新准则对企业的影响	(495)
第二十章 企业会计准则第 19 号——外币折算	(496)
一、新准则及应用指南的具体解释	(496)
二、新准则讲解	(499)
三、案例分析及操作实务	(506)
四、首次执行日的会计处理	(511)
五、新准则对企业的影响	(512)
第二十一章 企业会计准则第 20 号——企业合并	(513)
一、新准则及应用指南的具体解释	(513)
二、新准则讲解	(518)
三、案例分析及操作实务	(550)
四、首次执行日的会计处理	(561)
五、新准则的税收应用	(562)
六、新准则对企业的影响	(571)
第二十二章 企业会计准则第 21 号——租赁	(574)
一、新准则及应用指南的具体解释	(574)
二、新准则讲解	(578)
三、案例分析及操作实务	(587)
四、首次执行日的会计处理	(592)
五、新准则的税收应用	(592)
六、新准则对企业的影响	(598)
第二十三章 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(599)
一、新准则及应用指南的具体解释	(599)
二、新准则讲解	(611)
三、案例分析及操作实务	(620)
四、新准则对企业的影响	(629)
第二十四章 企业会计准则第 23 号——金融资产转移	(632)
一、新准则及应用指南的具体解释	(632)
二、新准则讲解	(637)
三、案例分析及操作实务	(644)
四、新准则对企业的影响	(647)
第二十五章 企业会计准则第 24 号——套期保值	(649)
一、新准则及应用指南的具体解释	(649)
二、新准则讲解	(654)
三、案例分析及操作实务	(663)
四、新准则对企业的影响	(668)

第二十六章 企业会计准则第 25 号——原保险合同	(670)
一、新准则及应用指南的具体解释	(670)
二、新准则讲解	(673)
三、案例分析及操作实务	(684)
四、新准则对企业的影响	(695)
第二十七章 企业会计准则第 26 号——再保险合同	(696)
一、新准则及应用指南的具体解释	(696)
二、新准则讲解	(698)
三、案例分析及操作实务	(707)
四、新准则对企业的影响	(715)
第二十八章 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	(716)
一、新准则及应用指南的具体解释	(716)
二、新准则讲解	(720)
三、案例分析及操作实务	(730)
四、新准则对企业的影响	(734)
第二十九章 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	(736)
一、新准则及应用指南的具体解释	(736)
二、新准则讲解	(738)
三、案例分析及操作实务	(746)
四、新准则对企业的影响	(748)
第三十章 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(749)
一、新准则及应用指南的具体解释	(749)
二、新准则讲解	(750)
三、案例分析及操作实务	(755)
四、新准则对企业的影响	(757)
第三十一章 企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(759)
一、新准则及应用指南的具体解释	(759)
二、新准则讲解	(813)
三、案例分析及操作实务	(842)
四、新准则对企业的影响	(848)
第三十二章 企业会计准则第 31 号——现金流量表	(849)
一、新准则及应用指南的具体解释	(849)
二、新准则讲解	(859)
三、案例分析及操作实务	(871)
四、首次执行日的会计处理	(874)
第三十三章 企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(875)
一、新准则及应用指南的具体解释	(875)
二、新准则讲解	(877)

三、案例分析及操作实务	(885)
第三十四章 企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(891)
一、新准则及应用指南的具体解释	(891)
二、新准则讲解	(903)
三、案例分析及操作实务	(937)
四、新准则对企业的影响	(965)
第三十五章 企业会计准则第 34 号——每股收益	(967)
一、新准则及应用指南的具体解释	(967)
二、新准则讲解	(970)
三、案例分析及操作实务	(983)
四、新准则对企业的影响	(985)
第三十六章 企业会计准则第 35 号——分部报告	(986)
一、新准则及应用指南的具体解释	(986)
二、新准则讲解	(989)
三、案例分析及操作实务	(999)
四、新准则对企业的影响	(1007)
第三十七章 企业会计准则第 36 号——关联方披露	(1011)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1011)
二、新准则讲解	(1013)
三、案例分析及操作实务	(1022)
四、新准则对企业的影响	(1024)
第三十八章 企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(1025)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1025)
二、新准则讲解	(1033)
三、案例分析及操作实务	(1044)
第三十九章 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(1057)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1057)
二、新准则讲解	(1062)
三、案例分析及操作实务	(1063)
四、首次执行日的会计处理	(1065)
五、新准则对企业的影响	(1074)

(四) 新旧差异及国际比较

1. 新旧差异。新旧准则的差异见表4。

表4

项 目	新准则		旧准则
企业合并的定义	将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项 定义中没有涵盖业务的合并,但在本准则的范围中明确了业务合并参照本准则		没有涉及
	同一控制下的企业合并	非同一控制下的企业合并	
同一控制和非同一控制的定义	同一控制下的企业合并:参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的	非同一控制下的企业合并: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	没有涉及
会计处理方法	权益结合法	购买法	收购子公司或发生兼并的,采用类似于购买法的做法
合并日/购买日/交易日	合并日为合并方实际取得对被合并方控制权的日期	购买日为购买方实际取得对被购买方控制权的日期	以被购买企业净资产和经营的控制权上的主要风险和报酬已经转移为标志,在具体实务中必须满足下述所有条件时: 购买协议已获股东大会通过,并已获相关政府部门批准 已办理必要的财产交接手续 已支付购买价款的大部分(一般应超过50%) 购买方实际上已经控制被购买方的财务和经营政策,并从其活动中获得利益或承担风险等

续表

项 目	新准则		旧准则
<p>合并成本的确定以及合并中发生的直接费用</p>	<p>以合并对价的账面价值或发行股份面值总额作为合并成本</p> <p>合并成本中不包括为进行合并发生的直接相关费用(应于发生时计入当期损益)</p> <p>为取得控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券在购买日的公允价值作为合并成本(公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益)</p>	<p>为进行合并发生的直接相关费用,计入合并成本</p> <p>对可能影响合并成本的未来事项作出约定的很可能发生并能够可靠计量的成本,计入合并成本</p>	<p>没有涉及合并成本的概念,一般按照实际支付的价款或确定的成交价格计量</p>
<p>为合并发行的债券或承担其他债务支付或在合并中发行权益性证券发生的交易费用</p>	<p>为合并发行的债券或承担其他债务支付的交易费用计入所发行债券及其他债务的初始计量金额</p> <p>合并中发行权益性证券发生的交易费用,冲减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益</p>	<p>准则正文中没有提及</p> <p>由于这些费用不属于为进行合并发生的直接相关费用,故此不应计入合并成本</p>	<p>企业发行债券时:</p> <p>发行费用大于发行期间冻结资金产生的利息收入的差额,按照债券筹集资金的用途以及借款费用资本化的原则,计入固定资产成本或当期财务费用</p> <p>发行费用小于上述利息收入的差额,视同发行债券的溢价收入,在债券存续期间摊销</p> <p>股票的发行费用,减去冻结期间的利息收入后的余额,从发行股票的溢价中抵扣;没有溢价或溢价金额不足的,将不足部分直接计入当期财务费用</p>

续表

项 目	新准则		旧准则
<p>合并中取得的资产和负债的确认和计量</p>	<p>按照合并日被合并方的账面价值计量</p>	<p>按照被收购方购买日的可辨认资产、负债和或有负债的公允价值计量</p> <p>购买方在购买日单独确认被购买方符合下列确认条件的可辨认资产、负债和或有负债</p> <p>资产(除无形资产):相关的经济利益很可能流入购买方,且其公允价值能够可靠计量</p> <p>负债(除或有负债):履行义务很可能导致经济利益流出企业,且其公允价值能够可靠地计量</p> <p>无形资产和或有负债:其公允价值能够可靠计量</p>	<p>股份有限公司购买全部股权时:</p> <p>被购买企业保留法人资格的,被购买企业应当按照评估值调账</p> <p>被购买企业丧失法人资格的,公司应按被购买企业的评估值入账</p> <p>购买部分股权时:</p> <p>被购买企业的账面价值应当保持不变</p>
<p>合并成本与取得的被购买方可辨认净资产价值的差额</p>	<p>在同一控制的企业合并中,不会产生商誉</p> <p>合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值或发行股份面值总额的差额,调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益</p>	<p>合并成本大于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,确认为商誉。商誉以其成本扣除累计减值准备的金额计量,每年进行减值测试;</p> <p>合并成本小于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,重新评估后仍存在的,计入当期损益</p>	<p>被收购方不取消法人资格:股权投资差额的借方差额按期摊销;股权投资差额的贷方差额计入资本公积</p> <p>被收购方取消法人资格:按照成交价高于评估确认的净资产的差额,确认为商誉,分期摊销;按照成交价低于评估确认的净资产的差额:没有涉及</p>
<p>分步实现的企业合并</p>	<p>—</p>	<p>分步实现的企业合并,合并成本是每一项交易成本之和</p>	<p>没有涉及</p>

续表

项 目	新准则		旧准则
暂时确定的可辨认净资产	不适用	<p>合并发生当期的期末,因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的,购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量</p> <p>购买日后 12 个月内对确认的暂时价值进行调整的,视为在购买日确认和计量</p>	没有涉及
合并报表的编制	<p>母公司应当编制合并日的合并财务报表</p> <p>合并资产负债表:被合并方的各项资产和负债,按其账面价值计量</p> <p>合并利润表和现金流量表:包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的经营成果和现金流量</p>	<p>母公司应当设置备查簿,记录企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值</p> <p>母公司应当编制购买日的合并财务报表</p> <p>合并资产负债表:以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整</p> <p>合并利润表和现金流量表:自收购日起并入被收购公司的经营成果和现金流量</p>	<p>购买子公司时合并财务报表处理:</p> <p>合并资产负债表:在报告期内购买子公司,不调整合并资产负债表的期初数</p> <p>合并利润表和现金流量表:被购买的子公司自购买日起至报告期末止的相关经营成果和现金流量纳入合并利润表和合并现金流量表</p>

续表

项 目	新准则	旧准则	
披露	<p>无论是否同一控制均需披露的内容:</p> <p>参与合并企业的基本情况</p> <p>合并日的确定依据</p> <p>合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况</p> <p>合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等</p> <p>同一控制下需要特别披露的事项:</p> <p>属于同一控制下企业合并的判断依据</p> <p>以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的,所支付对价在合并日的账面价值;以发行权益性证券作为合并对价的,合并中发行权益性证券的数量及定价原则,以及参与合并各方交换有表决权股份的比例</p> <p>被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值;被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况</p> <p>被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明</p>	<p>无论是否同一控制均需披露的内容:</p> <p>参与合并企业的基本情况</p> <p>购买日的确定依据</p> <p>合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况</p> <p>合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等</p> <p>非同一控制下需要特别披露的事项:</p> <p>合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法</p> <p>被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值</p> <p>被购买方自购买日起至报告期期末的收入、净利润和现金流量等情况</p> <p>商誉的金额及其确定方法</p> <p>因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额</p>	<p>购买子公司对企业报告期(日)财务状况和经营成果的影响,以及对前期相关金额的影响,包括被购买的子公司在购买日的财务状况、自购买日至报告期末止的经营成果等</p>

我国1997年制定发布的《企业兼并有有关会计处理问题暂行规定》是在相关财务制度的基础上制定的,与新准则相比,存在以下差异:

(1)原兼并办法未明确区分兼并方与被兼并方以及兼并后形成主体的关系,原则上均要求按照类似购买法的原则进行处理。新准则要求区分同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并分别处理。

(2)原兼并办法中主要采用的是评估价值,即要求被兼并方按评估价值调账,兼并方按被兼并方评估价值调整后的净资产确认长期股权投资或作为自身的资产和负债。新准则中对于按照购买法核算的合并事项,要求按公允价值作为合并中取得的资产和负债的计量基础。

(3)原兼并办法中对于企业兼并以后,无论被兼并企业是否保留法人资格,均要求其按照兼并过程中评估确定的资产、负债价值重新调整其账面价值,导致在企业持续经营的情况下要改记有关资产的计价基础,不符合通常意义的会计处理原则。新准则中要求对于非同一控制下的企业合并,如果是控股合并,则合并中所确定的有关资产、负债的公允价值是购买方用以编制合并会计报表的基础,而被购买方不应因企业合并而改记其资产、负债的账面价值。

(4)原兼并办法中要求被兼并方在自身的账簿和报表中确认评估的商誉,即允许企业确认自创商誉,而且对于企业在确认商誉以后未来期间对于商誉的处理未予明确。新准则中仅要求购买方在合并会计报表中确认合并中取得的商誉,而且规定该商誉应在经济利益预期实现的期间内分期摊销,计入损益。在摊销的基础上,如果商誉在期末的可收回金额低于其账面价值,还应相应计提减值准备。

2. 国际比较。

(1)企业合并是否应当分别同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并?

国际财务报告准则和美国财务会计准则,均不包括同一控制下的企业合并。由于我国目前产权交易市场不很成熟,公允价值难以取得,实际工作中出现的绝大部分合并实例为同一控制下的企业合并,比如,在一个企业集团内部的企业合并或同一所有者控制下的企业合并等。新准则如不规范同一控制下的企业合并,将无法解决我国现实中的企业合并问题。因此,在充分考虑我国实际情况的基础上,将同一控制下的企业合并纳入新准则的范围,明确规定同一控制下的企业合并应当以账面价值为基础进行会计处理,但在合并财务报表中,要求对被合并企业的财务状况和经营成果予以充分披露。

与此同时,新准则也规定了非同一控制下的企业合并,即如果企业合并不受他方控制的情况下,买卖双方的公允价值能够取得,应当采用公允价值为基础进行会计处理。具体处理方法与《国际财务报告准则第3号——企业合并》是一致的。

(2)在非同一控制下的企业合并中,合并所形成的商誉,应当分期摊销还是采用减值测试方法?或者是两者并用?企业合并成本小于在合并中取得的被购买方净资产公允价值的部分又如何处理?

关于商誉的处理,本准则采用两者并用的方法,即合并成本超过取得被购买方各项资产和负债公允价值的差额,应确认为商誉。商誉应按企业消耗该项资产经济利益的方式,在预计使用期限内采用系统、合理的方法进行摊销,如果无法可靠地确定消耗经济利益的方式,应采用直线法按不超过10年的期限摊销。每个会计期末,企业应对商誉的价值进行减值测试,按其账面价值与可收回金额孰低的原则进行计量,对于可收回金额低于账面价值的部分,应当计提减值准备。商誉计提了减值准备后,应当按照扣除减值准备后的账面价值与预计使用年限,重新计算计提减值准备以后期间每期的摊销额。

对于企业合并成本小于在合并中取得被购买方净资产公允价值的部分,准则中要求首先要对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的现金、非现金资产或发行的权益性证券的公允价值进行复核,如果复核结果表明所确定的各项资产和负债的公允价值是恰当的,应将

合并成本低于取得的被购买方净资产公允价值之间的差额,直接计入合并当期损益。

(3)对企业合并的界定,是否应包括业务的合并?如果包括业务的合并,对业务应如何定义?在“控制”的定义中,又如何定义对一项业务的控制情况?

国际准则中对企业合并的界定既包括一个企业取得对另外一个企业控制权或净资产的情况,还包括企业取得对某项业务控制权的情况。本准则中,是否应当包括业务的合并?如果包括,如何定义对一项业务的控制?因为一般情况下的控制均是指对一个企业财务和经营政策的决定权,而在涉及对某项业务的合并时,什么情况下构成控制?这一问题还难以把握,新准则中暂时没有考虑这种情况。

3. IFRS 3 与 SFAS 141 的主要差异。FASB 在 2001 年 7 月发布的《财务会计准则第 141 号——企业合并》(SFAS 141) 与 IASB 在 2004 年 3 月发布的《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》(IFRS 3) 在很多方面都是类似的,但在有些方面也存在显著的差异,两者之间的主要差异如表 5(其中有些差异可能会在 FASB 与 IASB 合作进行的企业合并项目第二阶段中协调趋同;事实上在 FASB 于 2004 年 7 月 27 日发布的企业合并会计处理及报告建议书中,已经对其中一些差异进行了更改并与 IFRS 3 相一致,比如购买的未完工研发费用的处理):

表 5 IFRS 3 与 SFAS 141 的主要差异

项 目	IFRS 3	SFAS 141
企业的定义	IFRS 3 对企业的定义较宽泛,例如它没有要求企业必须是自立的	SFAS 141 对企业的定义有一些限制,例如它要求企业必须是自立的
计量企业合并对价的日期	购买日(控制权转移日)	合并宣告日
是否确认已计划在购买后进行重组所产生的负债	只有被购买方已经根据 IAS 37 确认了准备,才可以确认该项负债	如果结束活动和遣散员工的计划已在购买之前开始(必须在购买后 1 年内完成),则可以确认该项负债
企业合并中把或有负债确认为被购入的负债	如果公允价值可以可靠计量,则确认该或有负债	如果公允价值可以可靠计量,或根据 SFAS 5,支付是很可能发生的和能合理地估计时,则确认该或有负债
少数股东权益的计量	按公允价值中的少数股东的权益比例计量	按被购买公司账面价值中少数股东的权益比例计量
购买的未完工研发费用	可以确认为一项购买并可以单独计量的,且有使用年限的,则作为无形资产(因此需要摊销);如果不可以单独计量,则作为商誉的一部分(因此,不需要摊销,但要每年进行减值测试)	费用化
负商誉	立即确认为利得	首先按照购入的非金融资产账面价值的比例进行分配,剩余部分确认为非经常利得

关于企业合并会计方面的规定,散见于财政部颁发的多个文件中,主要如表6所示。

表6 我国企业合并会计规范

出台时间	规范文件
1995年	财会字(1995)11号《合并会计报表暂行规定》
1996年	财会二字(1996)2号《关于合并会计报表合并范围请示的复函》
1997年	财会字(1997)30号《企业兼并有关系会计问题暂行规定》
1999年	财会函字(1999)10号《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》
2000年	财会(2000)25号《企业会计制度》
2002年	财会(2002)18号《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》
2003年	财会(2003)10号《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》

1. 历史沿革。我国企业合并会计规范的具体沿革情况如下:

1)1995年财政部颁布《合并会计报表暂行规定》及其后续补充规定。财政部于1995年2月9日颁布的《合并会计报表暂行规定》(财会字[1995]11号)(以下简称《暂行规定》),首次对企业集团编制合并会计报表进行了规范。《暂行规定》对以下内容进行了规定:

(1)引言。指出了《暂行规定》涉及的范围,即凡设立于我国境内,拥有一个或一个以上子公司的母公司,应当编制合并会计报表。

(2)会计报表的合并范围。指出了母公司直接和间接方式拥有其过半数以上(不包括半数)权益性资本的被投资企业以及其他被母公司所控制的被投资企业应纳入合并会计报表的合并范围,同时列举了子公司可以不包括在合并会计报表的合并范围之内的6种情况。

(3)合并会计报表包括的内容:合并资产负债表、合并损益表、合并财务状况变动表和合并利润分配表。

(4)编制合并会计报表时,子公司应向母公司提供的有关资料;母公司与子公司统一会计报表决算日;母公司与子公司统一会计政策。

(5)母公司对于子公司因本期损益而引起的所有者权益的变动,及对于子公司因本期损益以外的原因,如接受捐赠、法定资产重估增值、接受外币投资折算差额所引起的子公司所有者权益的变动,其相应的会计处理。

(6)母公司对于境外以外币表示的子公司会计报表以及境内采用与母公司记账本位币以外的货币编报的子公司会计报表的折算方法。

(7)合并资产负债表的编制方法,合并损益表的编制方法,合并利润分配表的编制方法、合并财务状况变动表的编制方法以及合并会计报表的附注。

(8)定义。《暂行规定》给出了10个术语的定义,其中包括合并会计报表、母公司、子公司、控制权、权益性资本、会计政策、少数股东权益、外币、外币会计报表的折算、内部交易。

(9)合并会计报表格式。

在颁布《合并会计报表暂行规定》后,财政部又两次发布了针对特定问题的规定:

一是,1996年财政部发布了《关于合并会计报表合并范围请示的复函》(财会二字(1996)2

号),该文件依据重要性原则,给出了对不纳入合并范围的小规模子公司的判定标准。即当子公司的资产总额、销售收入、当期净利润等同时小于母公司与其所有子公司相应指标合计数的10%时,该子公司可以不纳入合并范围。同时还规定,对于银行和保险业等特殊行业的子公司,可以不纳入合并范围。

二是,1999年财政部发布了《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》(财会函字(1999)10号),该文件对纳入合并范围的资不抵债的子公司的合并给出了具体的处理方法。

2)1995年7月财政部印发《企业会计准则——合并会计报表(征求意见稿)》。

财政部于1995年7月印发了《企业会计准则——合并会计报表(征求意见稿)》。该征求意见稿包括十个部分:

(1)引言,指出了准则所涉及的范围,即涉及企业集团合并会计报表的编制。

(2)定义,该征求意见稿给出了11个术语的定义。其中包括合并会计报表、企业集团、母公司、子公司、控制权、权益性资本、少数股东权益、少数股东损益、内部交易、合并价差、未实现内部销售损益。

(3)编报单位,限定了合并会计报表的编报主体,即母公司,并指出了母公司可以不编合并报表的两种特殊情况。

(4)合并会计报表的合并范围,指出应当编入合并报表的子公司范围和可以不编入合并报表的特殊情况。

(5)合并会计报表的种类,包括合并资产负债表、合并损益表、合并利润分配表和合并现金流量表。

(6)合并会计报表会计期间与会计政策,指出应当以母公司的会计期间为合并资产负债表日,子公司的会计资产负债表日原则上应当与母公司的资产负债表日保持一致,并提出了可以不一致的情况和处理方法。在会计政策的选择上也基本上要求子公司与母公司保持一致,并规定会计政策不一致时的处理等。

(7)合并会计报表程序,给出了编制合并报表的依据——母、子公司个别会计报表,在相互抵销内部交易对母、子公司个别会计报表影响的基础上,合并资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等各项目。

(8)内部交易的抵销,主要规范了五项内容。

(9)少数股东权益和少数股东损益,指出子公司所有者权益中少数股东权益的列示、拥有份额的确定,以及少数股东损益在报表中的列示等内容。

(10)合并会计报表的附注,规定除包括个别会计报表事项外,还应包括纳入合并的子公司的一些基本情况等。

3)1996年年初财政部印发《企业会计准则——企业合并(征求意见稿)》。财政部于1996年年初印发了《企业会计准则——企业合并(征求意见稿)》,该征求意见稿包括六个部分:

(1)引言,指出了准则所涉及的是企业合并的会计核算和会计报表揭示。

(2)定义,该征求意见稿给出了10个术语的定义,包括:企业合并、购买、权益结合、母公司、子公司、控制权、权益性资本、少数股权、公允价值及合并日。