



合并会计报表 理论与实务

国务院国有资产监督管理委员会统计评价局 编

HEBING KUAIJI BAOBIAO LILUN YU SHIWU



经济科学出版社

F-231.5/105

合并会计报表理论与实务

国务院国有资产监督管理委员会统计评价局 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

合并会计报表理论与实务/孟建民主编; 国务院国有资产管理委员会统计评价局编. —北京: 经济科学出版社, 2005. 1

ISBN 7 - 5058 - 4690 - 6

I. 合… II. ①孟…②国… III. 会计报表 - 基本知识 IV. F231.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 002338 号

《合并会计报表理论与实务》

编委会

主 编：孟建民

副主编：陈永宏 沈 莹

成 员：侯孝国 罗建钢 文武兴

孙丽华 徐 赫 王海琳

戚广慧 姚 刚 匡 敏

朱小芳

前 言

合并会计报表与外币折算和物价变动会计并称为国际会计三大难题。由于中国企业集团化进程较晚，企业编制合并会计报表的时间不长，对合并会计报表的研究更显粗浅。从合并会计报表编制和管理实践看，中国企业合并会计报表的编制水平还不高，严重影响企业、政府、出资人、债权人以及其他利益相关者利用合并会计报表提供的财务信息进行经济决策。

本书立足于中国企业集团化发展和企业制度改革进程，广泛参考国际、国内已有的研究成果和国际、国内会计准则有关合并会计报表的规定，从合并会计报表的基本理论出发，系统研究了目前较为流行的有关合并会计报表的母公司理论、实体理论和所有权理论的优缺点，首次提出和阐述了合并会计报表的公共理论，对支撑合并会计报表公共理论的立论基础、基本框架、主要特点以及对合并会计报表编制的指导作用进行了较为系统的论述。在此基础上，对合并会计报表的编制范围、编制方法、抵销调整、计算机处理、信息披露、报表分析等具体操作实务进行了规范和实证探讨。本书对合并会计报表理论研究和实务操作具有较高的参考价值。

由于资料及水平所限，书中难免有不当之处，敬请广大读者批评指正。

编者

二〇〇四年十二月

目 录

第一章 导论	(1)
第二章 合并会计报表基本理论	(10)
第一节 有关合并会计报表的基本概念	(10)
第二节 目前国际通行的几种合并理论	(15)
第三节 三大合并理论的优缺点分析	(20)
第四节 公共理论的框架分析	(24)
第五节 公共理论下的合并会计报表模式	(31)
第三章 合并会计报表的国际比较	(37)
第一节 三种合并模式比较	(37)
第二节 合并范围比较	(47)
第三节 编表与公布要求的比较	(51)
第四节 合并方法比较	(54)
第五节 各种合并模式的优缺点比较	(59)
第六节 对我国的启示	(63)
第四章 中国企业集团化发展与合并会计报表编制	(67)
第一节 中国企业的集团化发展	(67)
第二节 我国企业集团的组建模式和结构类型	(74)
第三节 企业集团发展催生了中国合并会计报表	(80)

第五章 中国企业会计报表合并的实践	(86)
第一节 合并会计报表在中国的发展历程	(86)
第二节 我国合并会计报表编制主体和 范围的演变	(97)
第三节 我国合并会计报表编制内容和 方法的演变	(98)
第四节 我国现行合并会计报表制度存在的弊端	(101)
第五节 我国合并会计报表制度改革展望	(107)
第六章 企业合并会计报表的合并范围研究	(112)
第一节 合并范围的介绍与国际比较	(112)
第二节 我国合并会计报表范围存在的问题	(117)
第三节 构筑合并范围规定体系	(125)
第七章 合并会计报表编制	(132)
第一节 合并会计报表编制的基本概念	(132)
第二节 合并会计报表编制的路径选择	(137)
第三节 我国合并会计报表编制的基本步骤和 关键技术	(139)
第四节 国外合并会计报表编制的基本方法及 新发展	(154)
第八章 调整与合并中的特殊事项处理	(166)
第一节 个别会计报表的调整	(166)
第二节 合并范围内企业权益法的特殊情形	(170)
第三节 投资性内部会计事项抵销的特殊问题	(174)
第四节 交易性内部会计事项抵销的特殊问题	(177)
第五节 其他内部会计事项抵销的特殊问题	(182)

第九章 合并会计报表电算化技术与应用	(189)
第一节 我国合并会计报表电算化的现状	(189)
第二节 合并会计报表电算化存在的主要障碍	(191)
第三节 合并会计报表电算化方法	(193)
第四节 合并会计报表电算化的组织实施 与实现流程	(197)
第五节 合并会计报表电算化的发展趋势	(199)
第六节 合并会计报表电算化案例	(202)
第十章 合并会计报表披露	(206)
第一节 合并会计报表信息披露的原则	(206)
第二节 合并会计报表信息披露体系的建立	(209)
第三节 合并会计报表信息披露的形式	(212)
第十一章 合并会计报表的分析使用	(214)
第一节 合并会计报表分析概述	(214)
第二节 合并会计报表本体分析	(219)
第三节 合并个别分析	(233)
第四节 合并会计报表分析中的其他问题	(237)
第十二章 企业集团合并会计报表编制案例分析	(242)
第一节 企业集团合并会计报表编制面临的困难	(242)
第二节 企业集团编制合并会计报表的探索	(244)
附录一：中国天海公司合并会计报表编制案例	(252)
附录二：中国南方集团公司合并会计报表编制案例	(256)
附录三：中国东华公司合并会计报表编制案例	(266)
附录四：中国通慧集团合并会计报表编制案例	(284)

第十三章 规范合并会计报表编制的政策建议 (288)

- 第一节 逐步建立适合中国国情的合并会计
报表制度体系 (288)
- 第二节 加强对企业编制合并会计报表和中介审计
合并报表的监管 (295)
- 第三节 与合并会计报表有关的难点问题及
相关政策建议 (300)

第十四章 小结 (321)

附录: (324)

- 财政部关于印发《合并会计报表暂行规定》的通知
1995年2月9日 财会字[1995]11号 (324)
- 财政部关于印发《股份有限公司会计制度——
会计科目和会计报表》的通知(摘录)
1998年1月27日 财会字[1998]7号 (339)
- 财政部关于印发《关于执行具体会计准则和
〈股份有限公司会计制度〉有关会计问题解答》的通知
1998年12月28日 财会字[1998]66号 (343)
- 财政部关于印发《实施〈企业会计制度〉及其相
关准则问题解答》的通知
2001年7月5日 财会[2001]43号 (355)
- 财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和
相关会计准则有关问题解答》的通知
2002年10月9日 财会[2002]18号 (361)
- 财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和
相关会计准则有关问题解答(二)》的通知
2003年3月17日 财会[2003]10号 (372)

财政部关于印发《企业兼并有关会计处理 问题暂行规定》的通知	
1997年8月7日 财会字[1997]30号	(385)
财政部《关于合并会计报表合并范围请示的复函》	
1996年1月9日 财会字[1996]2号	(391)
财政部《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》	
1999年3月17日 财会函字[1999]10号	(393)
财政部关于印发《企业会计准则——无形资产》等 八项准则的通知(摘录)	
2001年1月18日 财会[2001]7号	(394)
财政部关于印发第三批《中国注册会计师独立 审计准则》的通知(摘录)	
1999年2月4日 财政部财协字[1999]6号	(405)
主要参考文献	(410)
后记	(413)

第一章

导 论

20 世纪以来，随着世界范围企业集团化进程的加快，以及各方面对财务信息需求的日益增强，如何通过单个企业个别会计报表的科学合并，以真实、全面地反映企业集团在整体上的全貌问题，成为国际会计界深入研究探索的重要课题之一。会计界人士将它与“外币折算”、“物价变动会计”并列为国际会计三大难题。由于中国企业集团化进程较晚，企业合并会计报表编制起步仅十几年的历史，合并会计报表的理论研究、方法探索和实践进程都还较为滞后，企业在合并报表实践中存在诸多需要认真加以研究和解决的问题。因此，认真研究合并会计报表理论与方法，对于规范中国企业会计管理，保障企业会计信息的真实性、准确性、可靠性，以及科学评判集团企业的财务状况和经营业绩都具有重要的现实意义。

一、合并会计报表问题的提出

据记载，最早的合并会计报表是于 1886 年开始编制的，而最早开始对合并会计报表进行研究现在就难以准确考证了。经过近百年的发展，世界各国对企业合并会计报表问题的研究日趋深入和系统，尤其是一些发达国家已经形成适合本国会计管理需要的合并会计报表技术与方法体系，并在企业集团会计管理实践中发挥了重要的作用。20 世纪 70 年代，美国塔奇·罗斯会计师事务所对深入研究合并会计报表问题作出了重要贡献。1978 年美国财务会计准则

委员会曾公开要求对以前发布的各项财务会计准则进行评论，当时的塔奇·罗斯会计师事务所以提问的方式列举了与合并会计报表有关的母子公司关系、合并范围、合并抵销、合并方法等 10 个方面问题，引起了会计界对合并会计报表问题的高度重视，同时也系统地总结了合并会计报表研究的重点和难点问题。国际会计界对其中一些问题的研究至今没有取得实质性突破，大家仁者见仁、智者见智，难以形成公认的定论，使合并会计报表问题成为国际会计界的三大难题之一。

中国最早对合并会计报表问题的研究开始于 20 世纪 80 年代末。1986 年国务院发布《关于进一步推动横向经济联合若干问题的规定》后，一些松散的企业联合体开始向企业集团发展。随着企业集团化进程的客观需要，合并会计报表编制工作研究逐步提到议事日程中。什么样的企业需要编制合并会计报表，什么样的子企业需要纳入合并报表范围，如何选择合并会计报表编制方法，编制合并会计报表需要抵销哪些事项等具体问题逐步浮出水面。对合并会计报表问题的深入研究探讨，不仅是我们与国际会计语言接轨的重要内容，而且也对推动中国企业集团化规范发展具有重要作用。

二、研究合并会计报表问题的现实意义

随着 20 世纪 80 年代末中国企业集团的逐步形成，集团内部的母公司和子公司尽管在法律形式上保持着各自的独立形式，但实质上已经作为一个经济统一体存在，单独反映母公司的经济事项已经不符合其经济实质，企业的个别会计报表也不能满足投资者、债权人和其他利益相关集团和个人的决策需要。随着近年来中国上市公司制改革和集团化管理的逐步深入，一方面在客观上产生了母公司编制涵盖子公司财务状况和经营成果的合并会计报表的需要，另一方面也产生了深入研究会计报表合并理论、合并方法从而逐步规范合并会计报表编制的实践需要。我们深入研究合并会计问题的主要目的在于：

（一）促进提高企业会计信息质量

近年来，跨国集团在数量上和规模上急剧扩大，使得国际市场竞争日益加剧。跨国集团要保持和扩大自己的生存发展空间，就必须投入大量的资金进行新产品、新技术的研究和开发，并提高经济资源的开发、利用和管理效率。从另一方面来讲，国际投资者或债权人进行投资决策时，必然首先要查阅投资对象的财务报表，通过对不同国家的目标企业进行详细的财务分析后，从中获得有益于作出最佳投资决策的会计信息，因而会计信息质量的好坏决定了企业经济决策工作的质量。但目前中国会计信息普遍存在失实的情况，在一定程度上扰乱了整个经济工作的秩序，阻碍了我国现代企业制度建立的进程。造成会计信息质量低下的原因很多，不规范的合并会计报表编制就是其中的重要原因。比如不少企业利用母子公司之间的关联交易，虚构经济业务、从事不等价交换和进行违规会计处理等，造成企业经济交易失真，从而导致合并会计报表反映的会计信息扭曲。而合并会计报表是以整个企业集团为对象反映财务状况、经营成果以及现金流量的，对于控股企业集团之间的关联交易需要通过编制抵销分录的形式，被排除在合并会计报表范围之外，从而防止企业利用母子公司以及子公司之间的虚假、不对价交易粉饰会计报表的行为，从某种程度上提高了合并会计报表反映的会计信息的质量。

（二）促进客观反映企业经营业绩

在促进提高集团整体效益水平和发展能力的战略驱动下，母公司为了控制和管理整个集团，需要衡量整个集团的经营成果，评估整体的经营业绩。这就需要编制反映整个集团财务状况和经营成果的合并会计报表，供企业及其附属公司的股东、债权人、经理和决策层使用，这是个别会计报表所不能提供的。控股公司不仅依赖合并会计报表掌握国外附属公司的经营状况，了解附属公司对控股公司经营政策的执行情况，同时借此掌握资源分配、利润分配情况，以及股利遣返国内等情况。这是因为在母子公司的集团管理体制下，母公司对子公司拥有控制权，子公司的经营活动实际上只是母

公司生产经营的一部分，其经营状况直接影响母公司的经营业绩。仅靠权益法核算不能全面解决这个问题，因为采用权益法进行核算，只能反映子公司当期的经营状况及其在子公司的权益变动情况，而不能反映子公司财务状况对母公司的影响。要了解整个企业集团整体的财务状况和经营业绩，就必须依靠合并会计报表。

（三）促进全面反映企业财务状况

编制合并报表首先碰到的就是要界定企业集团的范围，确定哪些被投资企业应纳入合并报表的合并范围，并确定采用哪种合并方法，这些都直接关系到合并报表提供什么样的信息和为谁提供信息等一系列问题。通过对纳入合并范围的子公司的确定，在强调母公司控制权的同时，也可以促进进一步整合母子公司投资关系，强化集团财务约束力和手段。根据《企业会计准则——投资》的规定，母公司对被投资单位的投资占该单位有表决权的资本总额的 20% 或 20% 以上时，均要对长期股权投资采用权益法核算。在子公司当年净资产增加的情况下，母公司个别会计报表中账面反映的投资收益为按照持股比例折算的子公司当年净资产的增加数。在子公司当年盈利的情况下，就夸大了母公司经营者的经营业绩；反之，如果子公司当年效益不佳甚至存在亏损，则在一定程度上会降低母公司经营者的经营业绩。这就对母公司的效绩考核，尤其是对母公司经营者的考核带来重大影响。根据合并会计报表的编制要求，在合并会计报表中母子公司的经营业绩要进行统一反映，一方面可以避免仅依据母公司单一会计报表对企业业绩和经营者业绩的片面评价；另一方面通过将子公司业绩包含在经营者业绩考评的范围之内，有利于引导经营者做出理性的投资决策，并保证经营者行为的管理性和长期性。

三、合并会计报表研究工作中的难点问题

从中国合并会计报表理论与实践的发展方向和目前企业财务信息管理的现实需要分析看，规范中国企业合并会计报表体系框架还

存在以下难点问题：

（一）建立规范的企业合并会计报表体系是一项系统工程

从 1992 年发布的《企业会计准则》规定企业对外投资应当编制合并会计报表，到 1995 年财政部《合并会计报表暂行规定》进一步细化了合并会计报表的合并原则、合并范围、编制程序和编制方法等基本内容，合并会计报表在我国推行时间已经 10 多年。中国经济形势和企业所处的市场环境发生了巨大变化，企业改制、重组、并购以及资本营运中关于合并会计报表的新情况、新问题不断涌现；而目前关于合并报表的会计准则尚未出台，顺应中国企业集团发展趋势和规律，建立适合中国国情的合并会计报表制度体系，需要逐步完善、规范的过程。研究合并会计报表问题，不仅要从准则、制度层面进行规范，还要探索完善合并理论和技术方法；不仅要得到会计理论界专家学者的关注，还要得到具体编制合并会计报表的企业集团的大力支持。

（二）合并会计报表基本理论及技术方法尚需深入探索

企业合并会计报表作为一个较为复杂的会计操作难题，存在不同的理论流派及相适应技术方法，目前在国际会计界还是一个争议较大的论题。要建立科学规范的企业合并会计报表体系，必须首先在理论上弄清为什么要编制合并会计报表，合并会计报表应当为谁服务，什么样的企业要编制合并会计报表；其次需要在操作层次上弄清集团什么样的子企业需要纳入合并会计报表，如何选择合并会计报表编制方法和编制技术，等等。这些涉及合并会计报表基本理论及技术方法问题，是我们建立科学规范的企业合并会计报表体系必须要首先解决的问题，也是国际会计界争议的焦点。因而解决合并会计报表问题，需要在会计理论和技术方法方面深入研究，才有可能突破“难题”。

（三）普遍推行合并会计报表制度客观需要一个逐步发展的过程

由于中国目前尚没有形成合并报表的会计准则和较为规范的制

度体系，还没有上升到会计准则的高度来对合并会计报表加以规范，现在合并会计报表制度还缺乏系统性和前瞻性，基本上是碰到一个问题解决一个问题，增加了企业实际操作难度。从国有企业实际执行情况来看，隶属中央管理的企业集团多数已经推行合并会计报表，并相应建立了集团内部会计核算规范；隶属地方管理的企业集团则多数没有执行。从政策监管层面看，虽然目前国资委、证监会、财政部、审计署等监管部门对中国企业会计信息披露的监管力度有所加大，但对合并会计报表信息的披露才刚刚起步，还没有形成强有力的约束机制。

（四）合并会计报表编制方法必须以现代信息技术为基础

合并会计报表编制内容复杂、技术性强、工作量大、复核困难，这也是合并会计报表编制工作的难点。合并会计报表编制方法需要与现代信息管理相辅相成，才能自主地解决合并会计报表编制工作中的内容复杂、技术性强、工作量大、复核困难等难点问题。因而，对合并会计报表编制方法的研究必须适应现代信息技术和信息管理工作要求，相辅相成。目前中国企业会计电算化发展进程很不平衡，对合并会计报表编制与企业会计电算化如何有机结合尚缺乏系统研究或者有效实践，各方面对合并会计报表编制方法的研究尚未很好地与现代信息管理工作有机结合起来。

（五）企业集团内部核算执行多种会计制度相互融通难度较大

随着市场经济逐步深入，企业对外投资关系日趋复杂化。同一集团内部，非金融企业会计核算制度、事业单位核算制度、基建项目核算制度以及金融企业会计核算制度长期并行，再加上境外企业普遍执行所在国会计核算制度，使得企业会计报表合并制度基础相当复杂，对合并会计报表问题研究难度进一步加大。

（六）合并会计报表审计问题也需尽快予以规范

由于目前我国注册会计师执业环境尚存在诸多问题，执业水平和风险意识参差不齐，进一步加强对企业合并会计报表中介审计的研究显得尤为迫切。在《独立审计准则》框架下，社会中介审计

对会计报表审计更多的是关注三张主表，已远远不能满足合并会计报表阅读者对会计信息质量的要求。如何对企业编制的合并会计报表规范审计，保证其质量，也是建立规范的企业合并会计报表体系必须解决的问题。

四、合并会计报表问题的研究思路

对合并会计报表问题研究，本书以比较研究和实证研究为主要手段，从合并会计报表的产生根源入手，借鉴国内外合并会计报表的研究成果和实践经验，系统提出和阐释了中国合并会计报表的理论基础，并探讨提出了一套适应中国国情的企业合并会计报表的技术与方法框架体系。全书围绕这一基本思路展开论述，并在研究结构上形成了三个层次：一是合并会计报表的理论分析和经验借鉴；二是中国合并会计报表技术与方法的探索与研究；三是合并会计报表的实证分析（如图1-1所示）。

五、合并会计报表的初步研究成果

本书在总结和继承现有理论与实践经验的基础上，结合中国企业合并会计报表管理的现实需要，针对合并会计报表的基本理论、合并范围、编制方法以及特殊会计事项的处理等，对以下问题开展了较为系统的研究：

（一）比较研究了国际会计理论与实务的借鉴经验

以美国为代表的对合并会计报表研究较早的西方国家和国际会计协调组织不仅在理论方面带动了全球合并会计报表问题研究的不断开拓，在合并会计报表实务方面也最为领先。中国的经济体制与国外有根本性的差别，会计环境也各具特色，尽管国外合并会计报表理论研究步伐近年逐步放缓，但在会计实务方法方面取得的实践成果，为我们建立中国的合并会计报表体系提供了宝贵经验。

（二）提出了适合中国国情的合并会计报表“公共理论”

本书在充分比较研究国际合并会计报表理论与实务的基础上，