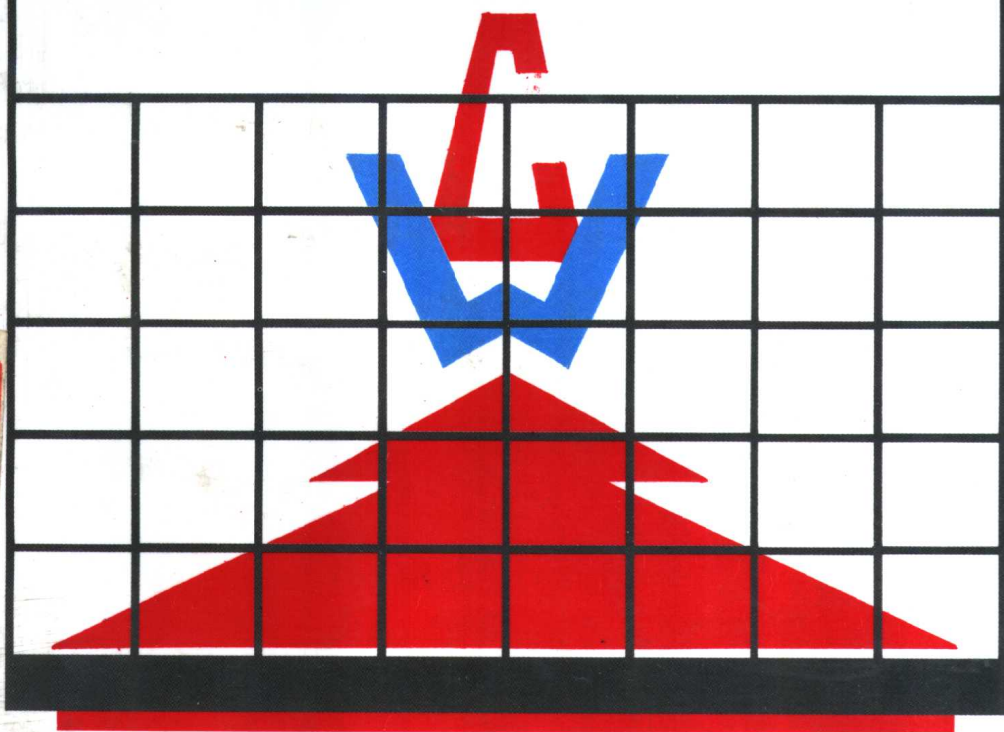


合并财务报表指南

■ 孙永尧 编著



中国审计出版社

合并财务报表指南

孙永尧编著

中国审计出版社

合并财务报表指南

孙永尧编著

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲4号)

中国环境科学研究院印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168毫米 32开 11.5印张 280千字

1995年4月北京第1版 1995年4月北京第1次印刷

印数:1-8000册 定价:12元

ISBN7-80064-364-6/F.234

前 言

会计发展是与环境紧密相关的。我国的会计从 50 年代的苏联会计模式发展到今天的现代会计模式，基本上体现了我国经济体制、政治体制的演变过程。过去的会计目标完全依附国家高度计划经济的需要，会计的方针、原则和方法完全服从国家行政管理部的需要，是政府部门进行宏观管理和微观统筹的附属工具，忽视了会计作为一门学科的本质属性的研究，因而使我国会计理论和技术方法长期落后于西方许多国家。自从 80 年代党的工作方针转移到建设上以后，会计界开始引进了国际会计通用模式，打破了所有制行业部门的界限，制定了全国各行各业通行的企业会计准则。会计职能从服务性转移到经济管理方面来，克服了狭窄的小会计观，会计目标发生了根本变化：会计不仅单单是为政府部门提供有用的信息，而且要为报表使用的利害相关人提供有用的信息。会计成了社会性的学科。

党的十四届三中全会明确提出构建现代企业制度的问题，这是解决企业改革深层次问题的重大举措。因而，在我国兴起了国有企业产权交易浪潮，在全国许多省、市成立了国有企业产权交易中心，加上我国企业集团不断壮大和发展，从国内跨越国外，合并会计和合并财务报表就成了目前急需解决的问题。财政部于 1995 年 2 月 9 日颁布的《合并会计报表暂行规定》是对以上经济事实的应急反映。作者编写此书是为了配合该规定的执行，帮助广大会计审计人员尽快掌握和理解合并财务报表的内容。

由于《合并会计报表暂行规定》的相关会计准则——合并会计的准则财政部尚未出台，而合并会计和合并会计报表又是当前

国际会计的三大难题之一，再加上作者水平有限，书中不当之处难免所在，请读者提出批评纠正。书中举例中必须涉及的有关超出《合并会计报表暂行规定》内容，已在书中说明，这部分内容仅供读者参考。

作 者

1995. 3

目 录

第一章 合并财务报表基本概念	(1)
一、我国企业集团的发展是产生编制合并财务报表的 直接动因.....	(1)
二、国有企业产权交易的发展要求制订相应的合并规范	(5)
三、企业合并的形式	(14)
四、企业取得控制的方法	(16)
五、收购情况	(19)
六、合并会计	(20)
七、净资产收购的帐上反映	(24)
八、普通股收购的帐上反映	(29)
九、取得日合并财务报表的编制	(30)
第二章 合并财务报表编制的国际概况	(47)
一、美国	(47)
二、英国	(56)
三、法国	(57)
四、德国	(58)
五、荷兰	(60)
六、日本	(60)
七、国际会计准则第 22 号和第 27 号	(61)
八、欧洲经济共同体第 7 号指令	(86)
第三章 投资成本和股权净值差异	(90)
一、母公司投资成本的分配	(91)

二、成本超过股权净值的差异处理	(91)
三、股权净值超过投资成本的差异处理	(102)
第四章 取得日后合并财务报表	(117)
一、对子公司投资成本	(117)
二、权益法下子公司收益和股利的抵销	(127)
三、成本和帐面价值差异的摊销	(128)
四、合并工作底稿中存货处理	(129)
五、利润分配	(130)
第五章 公司间业务和存货利润	(152)
一、公司间交易业务的余额	(152)
二、公司间存货利润	(154)
第六章 公司间折旧资产	(177)
一、公司间折旧资产利润	(177)
二、折旧方法概述	(179)
三、在合并过程中公司间折旧资产利润的处理	(181)
四、联属公司出售折旧资产	(192)
五、其它长期资产公司间利润	(194)
六、一方销售自身产品，另一方购买对方产品作为 固定资产使用的固定资产	(205)
第七章 公司间债券	(210)
一、债券会计概述	(210)
二、提前回收债券的利得或损失	(221)
三、从其余债券持有者手中获得公司间债券	(221)
第八章 拥有普通股和优先股的子公司	(239)
一、优先股的性质	(239)
二、优先股对母公司—子公司关系的影响	(240)
第九章 所有权变化	(258)
一、于第一次购买取得控股的母公司多次购买	(258)

二、多次购买—于第一次购买时非控股·····	(266)
三、母公司出售子公司的普通股·····	(271)
四、子公司从事普通股经济业务·····	(277)
第十章 间接拥有和相互拥有·····	(287)
一、拥有类型的概观·····	(287)
二、多重控股·····	(290)
三、间接拥有·····	(291)
四、相互拥有·····	(303)
第十一章 外币报表折算会计·····	(324)
一、跨国公司外币报表折算方法的概念·····	(323)
二、外币报表折算损益国际上的处理方法·····	(329)
三、我国外币报表折算方法·····	(332)
附：财政部关于印发《合并会计报表暂行规定》的通知·····	(338)

第一章 合并财务报表基本概念

合并财务报表，是指由母公司编制的，将母公司和子公司形成的企业集团作为一个会计主体，综合反映企业集团整体经营成果、财务状况及其变动的会计报表。编制合并财务报表的目的，是为了满足对企业集团财务状况、经营成果和财务状况变动的资料的需要。母公司财务报表的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变动。这一需要系由合并财务报表予以满足。合并财务报表比照对待单个企业的做法，反映企业集团的财务资料，不考虑各个法律实体之间的法律界限。

在我国，第一次出现合并财务报表的概念的规范性文件是财政部于1995年2月9日颁布的《合并会计报表暂行规定》的通知。通知指出，制定《合并会计报表暂行规定》是为了适应建立现代企业制度，促进企业集团的发展。该规定适用于国家国有资产管理局授权试点的企业集团，股票上市企业以及需要编报合并会计报表的外贸企业。因此，我国企业集团和产权交易的发展是促进合并财务报表编制的直接动因，财务报表使用者对企业集团整体了解的需要加速了合并财务报表的出现。

一、我国企业集团的发展是产生编制合并财务报表的直接动因

到1992年底为止，全国冠以企业集团名称的经济联合体已经

有 2600 多家，列入国家试点的企业集团也有 55 家。尽管大多数企业集团还存在这样那样的问题，但是，它们取得了可喜的成绩，前景良好。主要体现在：

(一) 联系纽带增多，向心力在加强

我国的企业集团，过去内部的联系纽带比较单一，联合体的向心力不强，处于很不稳定的状态。近几年，这种情况正在发生变化。

首先，一些集团内成员企业之间的资金联系纽带加强了。其具体途径是：1. 国家对部分企业集团实行了国有资产授权经营。1992 年国家已经对东风汽车集团、东方电气集团等 7 家集团实行了国有资产授权经营。做法是：由国有资产管理部门将企业集团中紧密层等成员企业的国家资产，统一授权给集团的核心企业——集团公司经营和管理，使核心企业成为集团的母公司，紧密层等成员企业成为其子公司。2. 政府把部分国有企业通过行政办法划归集团公司管理，这些企业相当于集团公司的全资子公司。3. 核心企业对集团成员企业进行控股、参股。4. 集团的其它成员企业向核心企业参股。

其次，在一些集团里加强了成员企业之间的人事联系纽带。一是集团组成理事会，作为集团协商议事机构。董事会成员由主要成员企业推荐，董事长一般由核心企业的代表担任。二是核心企业向子公司和关联公司委派董事或者经理。对于全资子公司，其董事会成员全部由母公司委派；对控股子公司和参股关联公司，母公司按照持股比例委派董事会成员行使股东权。三是对国家通过行政办法划归集团公司管理的企业，集团公司直接委派厂长（经理）对其进行管理。

再次，部分企业集团计划、生产经营等方面的联系纽带得到了加强。国家对部分试点企业集团实行了计划单列，这样的企业集团已经有 15 家。为了改变企业集团组织结构松散的状况，对试

点企业集团中的企业逐步实现“六统一”：即由核心企业统一规划，统一对上承包，统一对银行贷款还款，统一进出口，统一任免紧密层企业的厂长（经理），统一对国有资产保值、增值负责。通过以上途径，这些企业集团的联系纽带增强了。据对 44 个全国性企业集团提供的资料的分析，有 38 个对它们的 358 个成员企业实行了“六统一”，占 90.5%；有 17 个对其子公司实行了承包制，实行承包的企业数达 147 个；有 23 个对其成员企业进行了参股、控股，占 54.6%。由于联系纽带的加强，这些集团克服了松散状况，许多集团成员企业成为命运共同体，加强了向心力。

（二）适应市场经济要求，向多样化经营发展

为了适应社会主义市场经济的要求，减少经营风险，提高劳动生产率，不少企业集团已经向多样化经营的方向发展，并取得了较好的成效。

据对我国 42 家全国性企业集团的紧密层企业生产的产品（提供的劳务）的种类和跨行业经营的情况分析，95.2%的企业集团都实现了多样化经营，其中生产 2—7 种产品的企业集团占 78.6%，生产 10 种及 10 种以上产品的占 14.2%。

另据对列入机械电子工业 100 强中的 23 家集团公司的经营情况的分析，实行多样化经营的占 82.6%；生产 2—6 种产品（劳务）的占 73.9%；6 种以上的占 8.7%。

我国企业集团的多样化经营是通过以下几种途径实现的：1. 根据产品的“工艺相近、结构相似、技术相通”的原则，在本行业内增加产品的种类，实现横向多样化经营。如中国嘉陵工业股份有限公司（集团）原来是生产军工产品的，近些年来，它们在保持原生产线的前提下，发展了摩托车、工业轴承等产品，已经形成年产 50 万辆摩托车和 60 万台（套）发动机关键零部件的生产能力。2. 把企业所需的原材料、零部件或后续产品结合起来生产，实行纵向多样化经营。如东北内蒙古煤炭工业联合公司（集

团)，不仅生产煤炭，而且还进行煤炭加工，发展煤化工，生产电力，等等。3. 打破行业的界限，发展跨行业的产业，实行侧向多样化（混合多样化）经营。在42家全国性企业集团中，跨行业经营的占95.2%，跨2—5个行业生产的占85.7%，跨6个及以上行业的占9.5%。

（三）向外向型发展，初具跨国公司雏型

有关材料表明，我国享有对外经营权的企业集团已经超过100家，它们对于扩大我国的进出口贸易，加强我国和其它国家间的经济联系，引进资金、技术和先进的管理方法等起到了重要的作用。

——工贸一体化的外向型企业集团有了一定数量的发展。这种企业集团以一个或几个大型骨干企业为核心，联合一批在经济技术上有密切联系的企业，生产一种或几种产品，并通过自己的销售系统打入国际市场。如深圳赛格集团，是一个由158家企业联合而成的外向型企业集团，在美国开办了太平洋赛格有限公司，在肯尼亚开办了肯尼亚赛格电子有限公司；此外，在日本、德国、澳门等国家和地区也建立了技工贸结合的分支机构；近几年，该集团出口产值已经超过总产值的50%以上。

——外贸联营型企业集团的发展步伐加快。这种集团以一个或几个外贸企业为龙头而联合，主要任务是为众多的中小企业提供出口服务。随着中国外贸体制改革的深化，这类外向型企业集团迅速发展。除原有的中化、五矿、华润、南光等集团外，近几年又发展了一批这种企业集团。比如，北京市就先后成立了首饰、针织、机械、毛纺织等出口联营集团，这些集团凭着各自不同的顾客和销售渠道，以互相区别的经营范围，各具特色的经营手段活跃在国内、国际市场上。

——交通运输型外向型企业集团取得了较大进展。它们主要以从事国际间的海运、空运的公司为龙头，联合一批为其服务的

企业而形成。这种集团规模一般都比较 大，而且具有一定的行业垄断性。如以中国远洋运输总公司为核心形成的中国远洋运输集团，拥有紧密层企业 160 家，半紧密层企业 150 家，其中在国外的企业 34 家；1992 年，其远洋运输量占全国远洋运输量的 69.1%。以中国国际航空公司为核心而形成的中国国际航空运输集团，经营航线 74 条；1991 年，运输周转量占全民航局的 38.4%。

——金融投资型外向型企业集团有了良好的开端。有的金融企业通过在国内外投资新建、兼并、参股等形式不断向其它行业发展，进而形成了金融与工商企业紧密结合的外向型企业集团。如中银集团主要以中国银行的海外分行为主体，进行跨国经营。中信集团则以信托投资为主，同时经营生产、技术、金融、贸易、房地产、旅游服务等综合性业务；目前它已拥有 20 多家子公司，分布在国内一些主要省市，以及美国、加拿大、澳大利亚、香港等国家和地区。

——劳务输出和对外服务型外向型企业集团迈出新的步伐。这种集团集中在建筑、旅游等行业，如以中国建筑工程总公司组成的中建集团，以中国国际旅行社为核心形成的中国国际旅行社（中旅集团）集团。

随着企业集团的发展，财务报表的使用者包括股东、债权人和信贷者等日益需要了解公司整体的经营成果、财务状况及其变动的情况，单一的母公司报表显然满足不了这一需要，因而需编制母公司和子公司的合并财务报表。

二、国有企业产权交易的发展要求制订相应的合并规范

国家国有资产管理局会同国家计委、国家经贸委、国家体改委、财政部、人民银行等有关部委，组成两个联合调研组，于 1994 年 5 月 12 日至 27 日赴黑龙江、吉林、辽宁、天津、河南、湖北、湖南、深圳等地了解情况，有关国有企业产权交易基本情况如下：

(资料来源:《改革》杂志第4期, P59—66)

国有企业产权交易,是指转让或者收购国有企业产权。近年来,随着社会主义市场经济体制这一改革目标的确立和客观经济条件的变化,各地普通有盘活存量资产的愿望,国有企业产权交易活动发展较快,积极作用也比较明显。例如,截止1993年底,武汉市兼并企业251户,盘活存量资产6亿元,消化亏损企业和资不抵债企业233户,消化亏损额1.5亿元,安置职工5万多人。从调查情况看,目前产权交易活动主要有以下几种形式:(一)出售(包括协议出售和竞价拍卖),这是产权交易的主要形式;(二)兼并(包括有偿兼并和国有资产在国有单位之间的无偿划转),这是产权交易的又一主要形式;(三)将存量资产作价折股或将部分股权出让后与外商合资经营;(四)将存量资产作价折股卖给企业职工转为“股份合作制”。

在8省市中,兼并和出售是目前国有企业交易活动的主体部分,将存量资产作价折股或将部分股权出让后与外商合资经营以及卖给企业职工转为“股份合作制”相对较小,但县市一级发展势头较强。据不完全统计,东北三省共兼并企业857户,出售企业166户;郑州市兼并企业63户,出售企业1户;武汉市兼并企业251户,出售企业5户。黑龙江省宾县将56户的存量资产作价折股卖给企业职工,广东省顺德市将华宝集团、干式变压器厂这样的地方骨干企业的大部分股权出让后与外商合资经营。

从国有企业产权出让方看,国有企业兼并和小型国有企业产权出售根据国家有关规定一般都由各级国有资产管理部门审核批准,未设立国有资产管理部门的地方,由财政部门会同企业主管部门报同级政府审批。中型和中型以上企业产权出售,报同级或上级政府审批。从国有企业产权受让方看,收购国有企业产权的主要部分是国内的各大国有企业(集团),外商收购和私营企业收购所占比例较小。根据深圳市统计,在1993年2月至1994年5月

的时间内，深圳市共发生产权交易 147 起，总成交额为 5.2 亿元。其中，涉及国有企业产权转让的 78 起，占总数的 54%；成交额 2 亿元，占总成交额的 39%；在 78 起国有企业产权转让中，受让方为国有企业的 46 家，受让的产权占整个国有企业产权交易总额的 80%，受让方为集体企业的 8 家，为股份公司和合资企业的 10 家，三者所受让的产权占总额的 17%；受让方为外商独资的 3 家，产权占总额的 2.95%；受让方为私营企业的 1 家，产权占总额的 0.05%。

目前国有企业产权交易出现了以下几种主要特点：（一）出售的重点从小型企业逐渐转向中型企业乃至一些大型企业。例如：黑龙江省过去只卖过一些小型企业和集体企业，现在开始卖肇东糖厂、牡丹江纺织印染厂、尚志市一面坡隆泉白酒厂和葡萄酒厂等中型企业。（二）出售的对象从亏损企业逐渐转向盈利企业。例如：四川省过去只卖亏损企业，现在开始卖包括长征制药厂在内的 33 家盈利企业。（三）寻找买主的重点从国内逐渐转向国外。不少地方一旦计划出售国有企业产权，首先想到的就是海外招商，开新闻发布会，在海外报刊上登招商公告，通过“三胞”亲属（台胞、侨胞、港澳同胞）寻找各种海外关系。（四）外商收购国有企业产权的重点从一般性企业逐步转向我国一些行业和地区的骨干企业，且大多取得控股权。例如：顺德干式变压器厂占有全国 40% 的市场，外商控股 70%；华宝集团的华宝空调占有全国 10% 的市场，外商控股 60%。（五）县级小型国有企业从租赁经营或承包经营转向将产权出售给企业职工。例如，黑龙江省宾县和广东省顺德市已将几百户小型国有企业和集体企业卖给本企业职工。

近年来产权交易机构也得到了较快发展，据不完全统计，全国现在产权交易机构 174 家，其中省级 14 家、地市级 104 家、县级 56 家。这些交易机构大多是 1992~1993 年期间建立起来的，组建单位或审批单位主要是地方国有资产管理部门、体改部门和经

(计)委；设立初衷大都是纳入场内公开交易和便于政府监管，注册资金从几十万到几百万元不等（个别的超过一千万元）；性质以企业法人或事业法人居多，经营业务主要是为产权交易双方提供各种中介服务和进行闲置资产调剂。收费标准目前各地做法不一，大多按交易成交金额的3~5%收费。从初步调查结果看，目前的产权交易机构大多是从过去的闲置资产调剂中心或企业兼并市场改换名称而来的，真正从事产权交易中介服务的机构为数不多。如河南省共有产权交易机构26家，比较名副其实的仅有郑州、漯河两家，其余大多是在搞闲置调剂（也包括一些企业兼并）。在现有的产权交易机构中尚未发现“炒产权”或“炒企业”的现象，但发现各大证券公司基本上都设立了产权交易部，开始有模仿证券交易而炒作产权的苗头；此外，也开始有一些专以产权交易业为主业的民办机构出现，如深圳市出现了三家民办机构（深圳市经纬股权信息交流中心、深圳市新世纪产权交易事务所、深圳市产权交易评估事务所），这些交易机构只经过工商登记就挂牌营业了。

除深圳市产权交易所外，其余的产权交易机构其产权交易额的主要部分都是国有企业产权，尽管进入交易机构参加交易的还有非国有企业（包括集体企业、三资企业和私营企业）。据沈阳市产权交易中心的统计数据表明，参加产权交易的国有企业户数虽然仅占总户数的18.4%，但其成交额却占总成交额的64.4%。从交易程度上看，国有企业在产权交易机构进行产权交易，首先要提交政府或政府有关部门的批准文件以及相关的产权正式文件，然后要经过登记、洽谈、资产评估、签约、价款支付、产权交接和变更登记等环节。

在产权转让收入处置方面，各地主要有以下几种做法：（一）按国家有关规定由各级国有资产管理部門组织收取，当地政府决定其使用方向。例如，四川省产权转让收入由国有资产管理局负

责收缴和管理，当地政府决定其使用方向，主要用于三个方面：一是财政以贷款方式返借给产权转让企业或职工个人，并按低于银行同期贷款利率的比率收取利息，扶持企业的生产经营。如乐山无线电厂1400万元转让收入中有700万元返借给了企业，宜宾县则在出售国有企业产权时，只在第一次向职工收缴了占其所购全部股权30%的价款，余下的70%作为国家贷给职工个人的借款，在三年内按6%的月费率征收国有资产占用费，逾期改按15%征收。二是统筹用于国有企业的技术改造。三是用于兴建“短、平、快”的高起点、高税利的新项目，作为国有资产再投入。（二）未设国有资产管理部门的地方，由财政部门组织收取，当地政府决定其使用方向。例如：广东顺德市产权转让收入30亿元，由财政局组织收取，当地政府决定其使用方向，主要用于三个方向：一是偿还银行债务16~17亿元，二是安置职工用5亿元左右，三是存入银行8~10亿元作投资基金使用。（三）由企业主管部门收取，按一定比例上缴同级财政。例如：辽宁省规定国有企业产权交易出让方的净收入归国家所有，其中40%上缴同级财政，60%由企业主管部门安排使用，主要用于技术改造和发展生产，并受同级财政部门监督。（四）企业自己收取和使用。

在职工安置方面，各地主要有以下几种做法：（一）买方安置，安置职工所需的费用从产权出售价格中扣除，扣除费用从人均几百元到几千元不等。例如：齐齐哈尔市规定买方安置时可按人均500~1000元减收产权转让费，山东诸城市规定买方安置时可人均1500元减收。（二）卖方安置，安置费用加价到产权出售价格中，出售成交后足额交社会保险部门。例如：顺德市将5亿元产权转让收入交给保险公司，待业职工到保险公司领取保险金。（三）一次性付给职工安置费，让职工自谋出路。例如：黑龙江省规定，“在职工自愿的前提下，可采取一次性付给安置费的办法，给富余人员办理离职手续，鼓励其自谋出路。”一次性安置费从2.