

机械工业部基金项目

现代企业会计 合并报表研究

梁杰 薛成杰 编著
刘春 吴粒

机械工业出版社

现代企业合并会计报表理论与应用的研究是现代企业会计中具有开拓性和前沿性的研究项目。本著作在广泛调研和占用大量翔实资料基础上，对合并会计报表进行国际比较与协调，进而对中国现代企业合并会计报表理论与应用进行研究。

序

现代企业合并会计报表理论与应用的研究是现代企业会计中具有开拓性和前沿性的研究项目。

本项目得到中华人民共和国机械工业部教育司的资助，并将该项目列为1996年机械工业部教育司基金项目。

自19世纪末20世纪初以来，英美等资本主义国家企业合并浪潮兴起，企业集团不断涌现，合并会计报表逐渐为越来越多的国家法律所要求，但由于各国所处政治、法律、经济、文化等环境的不同，合并会计报表在各国间存在一定的差异，尽管国际会计组织已在一些问题上做出协调，但还有相当一部分差异有待于解决，所以合并会计报表依然是国际会计所面临的一大难题。

我国最早的企业集团出现于1985年，到1994年初已发展近万家，速度之快，举世瞩目，企业股份化、集团化趋势日益明显，企业间参股、兼并和跨国经营等经济现象逐渐增多，企业合并现象频繁出现，合并会计报表也为越来越多的企业集团和股份公司所需要，合并企业如何编制合并会计报表面临着一系列棘手而又亟待解决的理论与实践上的问题，就课题组研究人员所调查的部分大型集团公司来看，都没有编制合并会计报表，只是编制一些简单的汇总报表，汇总报表在反映企业集团整体财务状况时远不如合并会计报表真实、可靠，因而在我国对合并会计报表从理论与实践上进行系统研究和探索，对于促进企业集团的发展，规范企业集团编制合并报表，指导企业的实务操作，具有深远的历史和现实指导意义。

当今的时代，会计国家化和国际化已成为全球经济发展所面临的一大问题。1994年联合国政府间专家工作组将“会计和报告在全球一级的新发展”列为重要议题，国际会计职业界及各国政府近年来也一直致力于国际会计标准方面的协调工作，然而各国

采用统一标准的速度一直很缓慢，赶不上国际商业活动和金融市场全球化的步伐。造成这种状况的原因很多，但主要是各国环境因素差异所致，其会计准则难以同国际会计准则完全一致。随着世界经济向全球化发展，世界范围的经济交往不断增加，国际贸易和国际投资规模的不断扩大，跨国公司也不断发展和壮大，在这种形势下，会计报告的差异现象必然同国际经济的发展趋势产生矛盾。毫无疑问，这种矛盾不利于加强国际经济交往，不利于发展跨国经营，也不利于国际投资的进一步发展，于是全球范围内的会计协调就显得更为必要和迫切。

目前世界各国在有关合并法律和惯例上仍存在着重大差异，种种数字清楚表明这种差异带来可观的报表编制费用，鉴于此，本课题旨在通过对合并会计报表进行国际比较与国际协调，进一步对中国现代企业合并会计报表理论与应用问题进行研究。本课题代表性成果之一《现代企业合并会计报表研究》专著分为上下二篇：

上篇 合并会计报表国际比较与国际协调

下篇 中国现代企业合并会计报表理论与应用研究

全书共分13章，近35万字，在合并会计报表国际比较与国际协调基础上，进而研究我国现代企业合并会计报表理论与方法，并用一章专门介绍我国合并会计报表编制实例。

合并会计报表在我国尚处于发展、探索阶段，对此问题进行研究，具有一定难度，加之作者水平有限，又是一个崭新的研究课题，许多问题尚未细加推敲，书中缺点乃至谬误，恐难以完全避免，恳请读者批评指正。

编者

1996年3月

目 录

序

上篇 合并会计报表国际 比较与国际协调

1 合并会计报表的产生与发展

- 1.1 合并会计报表的概念与特点(3)
- 1.2 企业合并的形式和合并的法律限制(9)
- 1.3 企业合并的会计处理方法和观念(26)

2 会计制度及合并会计报表国际概况

- 2.1 美国会计制度特点及合并会计报表概况(31)
- 2.2 英国会计制度特点及合并会计报表概况(47)
- 2.3 加拿大会计制度特点及合并会计报表概况
.....(55)
- 2.4 法国会计制度特点及合并会计报表概况(62)
- 2.5 日本会计制度特点及合并会计报表概况(68)
- 2.6 德国会计制度特点及合并会计报表概况(95)

3 合并会计报表的国际比较

- 3.1 会计主体概念认识的国际比较(106)
- 3.2 合并方法的国际比较(113)
- 3.3 合并报表公布的要求与惯例的国际比较(124)

4 会计及合并会计报表的国际协调

- 4.1 会计发展环境因素及其国际协调的必要性(128)
- 4.2 民间会计职业组织及政府间国际组织在会计国际协调上的努力(140)
- 4.3 国际会计准则委员会关于合并会计报表的有关规定(151)
- 4.4 实现会计报告全球统一是国际会计界不懈努力和奋斗的目标(176)

下篇 中国现代企业合并会计 报表理论与应用研究

5 中国现代企业合并会计报表概况

- 5.1 合并会计报表编制的原因及作用(181)
- 5.2 合并会计报表理论基础、合并范围及方法(186)
- 5.3 合并会计报表暂行规定(195)

6 合并会计报表

6.1	获取日的合并资产负债表	(211)
6.2	获取日后的合并资产负债表	(229)
6.3	合并损益表	(241)
6.4	合并现金流量表	(250)

7 合并会计报表的技术和程序

7.1	权益法下的合并	(259)
7.2	不完全权益法下的合并	(267)
7.3	成本法下的合并	(275)

8 公司间的利润：存货交易

8.1	公司间的存货交易	(286)
8.2	公司间的存货利润	(290)

9 公司间的利润：固定资产交易

9.1	公司间的固定资产交易	(303)
9.2	不计提折旧固定资产的公司间利润	(308)
9.3	计提折旧固定资产的公司间利润	(313)

10 公司间的利润：债券交易

- 10.1 公司间的债券交易(326)
- 10.2 直接内部债券交易的合并会计处理方法(328)
- 10.3 间接内部债券交易的合并会计处理方法(340)

11 合并——所有者权益的变化

- 11.1 多次购买——在第一次购买时控股(350)
- 11.2 多次购买——在第一次购买时非控股(357)
- 11.3 销售所有者权益(361)

12 间接所有权和相互拥有

- 12.1 公司间相互拥有类型(368)
- 12.2 多重控股(372)
- 12.3 间接拥有(379)
- 12.4 相互拥有(389)

13 我国现代企业合并报表编制实例

- 主要参考文献(416)
 - 后记(418)
-

上 篇

合并会计报表国 际比较与国际协调

1

合并会计报表的产生与发展

1.1 合并会计报表的概念与特点

一、企业合并及合并会计报表

(一) 合并会计报表的历史沿革

合并会计报表也称合并财务报表,它是指由母公司编制的,将母公司和子公司组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。

纵观世界,合并报表最早产生于美国。1888年,美国新泽西

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收税，使得大部分控股公司都编制合并会计报表。1940年，美国证券交易委员会又规定证券上市公司必须编制和提供合并会计报表，使编制合并会计报表成为证券上市公司的法定义务，编制合并报表的企业也越来越多。（参见：李玉环“如何编制合并会计报表”，《会计改革与会计管理》1995年第2期。）

第二次世界大战后，这一新生事物才逐渐被大多数欧洲国家所接受。到目前世界上也仅有为数不多的国家规定了具有强制性的合并报表准则。1948年英国在公司法中规定，企业在拥有子公司时，必须在个别财务报表的基础上，公开反映企业集团财务状况与经营成果的企业集团财务报表（合并会计报表）。1967年法国也在法律中规定，企业应当附加合并会计报表，以说明资产负债状况和子公司的经营成果。1971年7月，法国证券交易委员会要求公开发行债券和上市的股票以及全部国营企业都必须编制合并会计报表。1965年德国在公共公司法中规定，有控制权的公开公司和股份有限合伙公司必须编制合并国内企业的集团报表（包括资产负债表和损益表）。在亚洲，合并会计报表发展更为迟缓。日本1967年5月19日由大藏省下属的企业会计审议会下发了《关于合并财务报表意见书》，1975年又发布了《有关合并财务报表制度化意见书》。在该意见书中规定，合并财务报表采用作为个别财务报表的补充资料方式，并规定从1977年以后开始的会计年度起企业应提出和公布合并财务报表。日本1975年制定和公布了合并财务报表原则和合并财务报表规则。中国，第一次出现合并财务报表的概念和规范性文件是财政部1995年2月9日颁布的《合并会计报表暂行规定》的通知。中国有关合并会计报表具体准则正在制订过程中。

（二）企业合并的历史沿革

企业合并是合并会计报表产生的直接动因。自19世纪末20世纪初以来，英美等资本主义国家企业合并浪潮兴起，企业集团不断涌现，企业生产规模高速膨胀发展成为跨国界跨地区的特大型跨国公司，这些跨国公司大多采用控制股权的形式进行生产和经营管理。因而探索合并报表产生和发展，首先就应了解企业合并的历史沿革过程。

从全球角度看，合并会计报表最早出现于美国，这是由于美国企业合并所致，所以我们不妨追溯一下美国企业合并的历史。

纵观美国的企业发展史，从19世纪末期至今，先后发生了四次企业合并的高潮。第一次合并高潮是1895年至1905年间，其特征是以横向合并(即同一生产部门或同一行业内企业间的合并)为主，于此产生了一大批垄断企业，如美国钢铁公司、美孚石油公司等。第二次合并高潮是1920年至1933年间，其特征是以纵向合并(即在不同生产部门但属于同一生产过程的企业间合并)为主，结果使得一些特殊行业都完成了它的集中过程。例如：汽车制造业、石油工业、冶金工业以及食品加工业。第三次合并高潮是二战后的1948年至1964年间，其主要特征是以混合合并(即对既非同行业又无业务关系的其他部门的企业合并)为主，在此期间美国共发生647起企业合并，其中横向合并147起，纵向合并94起，混合合并406起，所占合并企业比重分别为23%、14%和63%，此次合并，美国涌现出一批跨部门和跨行业的混合企业。例如美国电话电报公司就是其中一例，它除了经营电话设备以外，还经营自然资源、金融保险业、食品、服务业、药品专卖业及化妆品业。第四次合并高潮发生在1974年至1986年，这是美国历史上规模最大的一次企业合并高潮。以资产而论，1975年118亿美元，1980年上升到443亿美元，1985年则升至1796亿美元，1986年则为1900亿美元。

究其合并原因，从客观方面看是国内外竞争加剧所致。从国际环境看，世界市场的国际竞争愈演愈烈，特别是日本、德国

以及新兴工业化国家和地区经济的崛起，使美国的工业公司都受到挑战，为了增强国际竞争能力，保持美国在世界的经济领袖地位，美国企业不得不调整机构，走向多种经营和混合企业化的道路。同时，国际金融市场上存在着巨额的流通资金，使美国企业不论大小，都有被兼并的可能。从国内经济情况看，首先，新技术革命蓬勃发展，使美国传统工业面临挑战，产业结构需要调整，因而必带来企业合并之风；其次，1973年的石油危机给美国经济以巨大打击，但却使美国各大石油公司发了横财，它们成为兼并其他企业的主力军；再次，1981年里根上台后实行的“新自由主义”经济政策，放松了《反托拉斯法》等一系列政府管制，为企业合并开了方便之门。

应当看到，企业每一项兼并实质上是经济结构的一次重组，是产业组织结构方面的一次大调整，总体来说，它必有利于企业竞争能力以及整个生产力水平提高。

(三) 编制合并会计报表原因

企业合并是合并会计报表产生的直接动因，也可以说合并会计报表是伴随企业合并应运而生的。企业合并后之所以需要编制合并报表，主要由以下几个方面决定：

1. 合并会计报表满足企业所有者或母公司股东了解合并集团财务状况和经营成果的需要

企业合并后，在众多的会计信息需求者中，企业的所有者或股东最需要合并会计报表提供的财务信息。企业合并表明企业集团已成为经济意义上的会计主体。对于经济分析和重大经济决策，只有如实反映这一会计主体全貌的财务信息，才是极其有用和需要的。从控股关系上看，由于拥有一定数量子公司的权益资本，子公司的盈亏事实上就是母公司的盈亏，必对母公司自身财务状况和经营成果产生影响，这种影响只有通过合并会计报表才能予以表现出来。况且，在众多情况下，由于母公司往往根据复杂的政治、经济形势，通过内部转移价格、内部贷款、资本

转移等手段，实现总体利润最大化，只有通过编制合并会计报表，现在的、潜在的投资者才能正确评估母公司经营管理绩效，才能做出科学的决策。

2. 编制合并会计报表是发展集团企业的需要

企业的发展壮大，要依赖于市场、技术和优秀的管理人才，这些都离不开雄厚的资金作保证。发展企业仅仅依靠投资者个人投资，是不能解决企业发展壮大中日益紧迫的资金需求矛盾的。企业的外向型发展越来越依靠企业走向集团化的合并之路。

企业合并后，企业集团实力不断增强，它能使企业以较少代价获得原材料的供应，获得生产设备和专有技术，获得管理经验以及建立起来的营销渠道及市场占有率，同时也能使企业风险降低，更快达到规模经济效益。企业合并虽然还存在处于控制与被控制下的两个或两个以上法律主体的情况，但通过股权而控制其他公司的母公司，使大量的经济活动都通过集团来进行，使各法律主体在经济上成为经济意义上的会计主体，这就要求将其视为一个独立的会计主体加以反映，而忽略母公司、子公司之间的法律界限，编制一整套会计报表反映整个集团的财务状况和经营成果。

3. 会计方法日趋完善为编制合并会计报表提供了技术保证。

会计是全人类共同财富，许多国家和民族为会计发展和完善作出了卓越贡献，现代会计理论和方法更是日臻完善。这一切为研究现代会计一大难题——合并会计报表提供了技术保证和条件。

二、合并会计报表特点

合并会计报表是以整个企业集团作为一个会计主体，以组成企业集团的母公司和子公司单独编制的会计报表为基础，抵销内部会计事项对单独编制的会计报表的影响，合并会计报表各项目的数额而编制。与单独编制（也可称为个别）会计报表和汇总报表相比，合并会计报表具有以下特点。

(一) 与个别会计报表相比所具有的特点

1. 合并会计报表所反映对象是经济意义上的会计主体，而不是法律意义上的会计主体

合并会计报表所反映的是由母子公司组成的企业集团整体的财务状况和经营成果，反映的对象是由若干个法人组成的会计主体，是经济意义上会计主体，而不是法律意义上的会计主体。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，反映的对象是企业法人。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由母公司和子公司组成集团这一主体综合的财务状况和经营成果。

2. 合并会计报表编制范围只限于有控制权的控制公司或母公司

合并会计报表是由企业集团中对其他企业有控制权的控制公司或母公司编制的，而不是企业集团中所有的企业都必须编制合并会计报表，更不是社会上所有企业都要编制合并会计报表。个别会计报表则不同，它是由单独的法人企业编制，所有企业都有编制个别会计报表的义务。

3. 合并会计报表编制基础是个别会计报表

合并会计报表编制并不需要单独设置一套帐簿，根据每一笔业务编制分录，登记帐簿，并以其数据填列，而是以纳入合并会计报表编制范围内企业的个别会计报表为基础，根据其他有关资料，抵销有关会计事项对个别会计报表的影响而编制的。所以说合并会计报表编制基础是个别会计报表。

4. 合并会计报表有其独特的编制方法

就个别会计报表而言，有其自身一套编制方法、程序等。而对于编制合并会计报表的母公司来说，既要编制个别会计报表，也要编制合并会计报表。母公司首先应编制其自身的个别会计报表，然后根据个别会计报表编制整个集团的合并会计报表。

(二) 与汇总会计报表相比所具有的特点

汇总会计报表是由行政管理部门根据所属企业报送的会计报表，对其项目进行加总编制而成。合并会计报表与之相比，具有如下特点：

1. 编制的目的不同

合并会计报表编制的目的主要是满足公司的所有者、债权人以及其他有关方面了解企业集团整体财务状况和经营成果的需要。汇总会计报表则主要满足有关部门或国家掌握和了解整个行业或整个部门所属企业的财务经营情况。

2. 编报范围确定的依据不同

合并会计报表是以对另一企业的控制关系作为确定编报范围的依据，凡是通过投资关系或协议关系能够由其控制的企业都属于合并会计报表的编报范围。而汇总报表则是以企业的行政隶属关系作为确定汇总会计报表编报范围的依据，即以企业是否归其管理，是否是其下属企业作为确定编报范围的依据，凡属于其下属企业，在行政上归其管理，都包括在汇总会计报表的编报之内。

3. 所采用的编制方法不同

合并会计报表采用抵销内部投资、债权债务等内部会计事项对个别会计报表的影响后编制。汇总报表主要采用简单加总方法编制。相对来说，编制合并会计报表要比编制汇总会计报表复杂。

1.2 企业合并的形式和合并的法律限制

一、企业合并的形式

关于“企业合并”一词有各种不同的解释。《国际会计准则》委员会最新修改的第22号准则中对其定义为：“企业合并指通过一个企业与另一个企业联合或获得对另一个企业净资