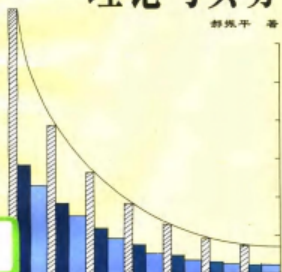


合并会计报表的
理论与实务

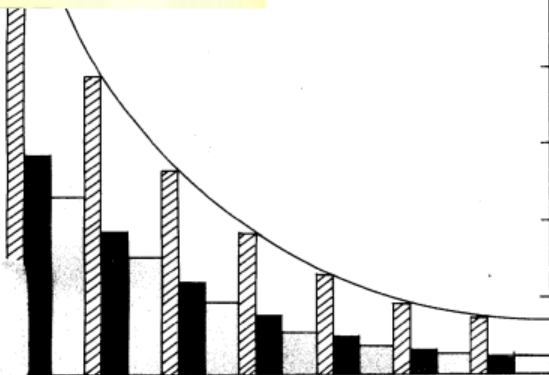
郝振平 著



经济科学出版社

合并会计报表的 理论与实务

郝振平 著



经济科学出版社

责任编辑:刁其武
责任校对:段健瑛
封面设计:王 坦
版面设计:代小卫
技术编辑:贾志坚

合并会计报表的理论与实务

郝振平 著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
北京第二外国语学院印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开本 7.25 印张 160000 字

1996 年 6 月第一版 1996 年 6 月第一次印刷

印数:0001—6000 册

ISBN 7-5058-0944-X / F·718 定价:9.10 元

图书在版编目(CIP)数据

合并会计报表的理论与实务/郝振平著. - 北京: 经济科学出版社, 1996. 5

ISBN 7-5058-0944-X

I. 合… II. 郝… III. 会计报表, 合并-基本知识 IV. F231.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 06794 号

前 言

会计的基本职能是反映和控制。经济发展的每一阶段都产生了与生产方式相适应的一定的会计反映方式与控制方法。19世纪末20世纪初,当众多的公司通过各种联合形式组成集团,在统一控制之下从事生产经营活动,日益成为重要的、最具代表性的经济力量的时候,会计上产生了合并会计报表的反映方式与之相配合,以满足经济发展对会计反映和控制提出的新要求。

会计的反映不是对经济现象的简单反射,而是要揭示被反映客体的经济实质。企业集团是一种不同以往的新型的经济实体,在经济活动中通过控制联结在一起的各个企业在统一的管理之下协调行动,成为了一个整体;而在法律的视野里,集团中各个公司都是各自享有与其业务有关的民事权利、承担相应的民事义务的独立法人。一般情况下会计所反映的客体,其经济实体与法律实体是一致的,因而帐簿体系和报表系统反映的范围也是一致的。企业集团出现以后,产生了与法律实体不一致的经济实体,即由多个法律实体组成一个单一的经济实体,从而引起了会计反映方式的变革,帐簿体系与报表系统反映的范围也出现了不同,在各成员单位帐簿和报表的基础之上产生了反映整个集团财务状况和经营成果的合并会计报表。

合并会计报表的历史已有整整100年了。这期间,经过

各国会计理论工作者和实务工作者的不懈努力,使合并会计报表的理论与方法都已达到了一种比较完善的程度。发展我国合并会计报表实务的过程中,无疑需要借鉴国外的各种经验,引进已经成熟的技术方法。在吸收引进的过程中,主要是要掌握有关的基本原理和相应的条件,否则难免生搬硬套或照抄照搬。合并会计报表虽然历经一个世纪,但仍有一些难以解决的问题。80年代以来,许多国家的合并会计报表领域发生了一些重大的变化,是我国发展合并会计报表实务中应当注意的新动向。

随着80年代我国企业集团的产生和发展,合并报表实务在我国一些企业集团中已经出现。1995年财政部以财会字11号文件发布了《合并会计报表暂行规定》,提出了目前我国企业集团编制合并会计报表的具体要求。作为具体会计准则之一的《合并会计报表》将成为我国企业集团编制合并报表的主要依据。由此可见,合并报表正在成为我国企业集团的普遍编报实务。

本书是在作者的博士论文“论合并财务报表——中国企业集团发展中的会计思考”一文的基础上,经过加工、更新、编写而成的。书中论述了需要合并会计报表的经济背景和基本理论,通过各种举例阐述了合并报表的原理与方法,以便于理解和掌握。各部分内容的著述,对于我国现行财会制度中有规定的按我国的现行财会制度讲解;没有规定的,按国际上通行的做法进行说明。另外专设一章介绍我国现行的《合并会计报表暂行规定》的具体内容,便于实际工作部门的会计人员和准备参加有合并报表内容的各种考试的有关人员参考。

仅以此书献给李宝震教授!正是在李宝震教授的悉心指导下,使作者早在80年代末就开始涉猎合并会计报表这一

领域,并且在这一领域的耕耘中,发现了会计的无穷奥妙与乐趣。在此成书之际,向作者的博士论文答辩委员会各位委员表示衷心的感谢,在修改过程中,参考了委员们的意见,才使本书更加完善。然而作者仍然对全书负完全的责任。书中错误之处,恳请读者指点,并不吝赐正。

作者

1996年3月

目 录

第一章 中国合并报表实务发展中的背景分析.....	(1)
一、可以构成企业之间控制关系的股份制正在稳步 发展	(1)
二、参与制是股份制发展的必然结果	(5)
三、企业集团：“主力军”与“国家队”.....	(8)
四、产权关系的调整将使资产有人关心和企业有 权经营.....	(12)
第二章 合并会计报表的目的和作用	(23)
一、合并会计报表的目的.....	(23)
(一)促使合并会计报表产生和发展的因素	(23)
(二)编报合并会计报表的目的	(26)
(三)所有者的需要是第一位的	(28)
二、合并会计报表的作用.....	(30)
(一)有利于真实反映企业集团的财务状况和经济实质 ...	(30)
(二)有利于正确反映企业集团的经营成果和经营规模 ...	(34)
(三)有利于客观公正地分析和评价企业集团的经济活动 与经营业绩	(36)
第三章 合并会计报表的基本概念和基本方法	(40)
一、若干基本概念.....	(40)
(一)“集团”的概念	(40)
(二)“控制”的概念	(43)
(三)不合并的子公司	(45)
(四)“施加重大影响”和联营公司	(47)

(五)少数股权及其对集团概念的影响	(48)
(六)商誉的概念	(52)
二、编制合并会计报表的基本方法	(59)
(一)合并会计报表的基本合并程序	(59)
(二)企业联合日合并会计报表的编制问题	(63)
(三)期末合并会计报表的编制方法	(70)
第四章 需要抵销的项目和抵销方法	(77)
一、投资与权益项目	(78)
(一)购买法下的抵销分录	(78)
(二)股权集中法下的抵销分录	(81)
二、应收应付项目	(83)
三、销货和购货项目	(84)
(一)公司间销货和购货未形成期末存货	(84)
(二)存货上的未实现利润	(85)
四、固定资产上的未实现利润	(87)
五、债券项目	(88)
六、租赁项目	(92)
(一)经营租赁(operating leases)	(93)
(二)直接融资租赁(direct-financing leases)	(94)
(三)销售型租赁(sales-type leases)	(97)
七、商誉项目	(100)
八、所得税项目	(101)
九、股利项目	(109)
第五章 合并会计报表若干专题研究	(114)
一、关于相互持股问题	(114)
(一)子公司之间相互持股	(114)
(二)母子公司之间相互持股	(115)
(三)分不出母子公司关系的企业间相互持股	(119)

二、关于多层控制问题	(122)
三、多次取得子公司的股份	(132)
(一)首次投资即取得控制权	(132)
(二)首次投资未取得控制权	(139)
四、合并报表与外币折算	(148)
第六章 合并财务状况变动表和合并现金流量表	(161)
一、概述	(161)
二、以营运资金为基础的合并财务状况变动表	(166)
三、合并现金流量表	(170)
第七章 发展中的中国合并会计报表实务	(177)
一、发展我国合并会计报表实务应遵循的原则	(178)
(一)必须从我国的国情出发	(178)
(二)应实质重于形式	(179)
(三)力争做到效益大于耗费	(179)
(四)尽可能接近国际惯例	(180)
二、关于集团的界定	(180)
三、合并会计报表的种类和地位	(184)
四、合(联)营企业与合并报表	(189)
五、合并会计报表的资料准备和统一会计政策	(193)
(一)子公司应准备的资料	(193)
(二)资产负债表日和会计期间的统一	(193)
(三)统一会计政策	(194)
(四)采用权益法核算投资的问题	(194)
(五)外币报表的折算	(195)
六、合并会计报表的编制	(198)
(一)合并资产负债表的编制	(198)
(二)合并损益表的编制	(200)
(三)合并利润分配表的编制	(204)

(四)合并财务状况变动表的编制	(205)
(五)合并会计报表的附注	(206)
七、展望	(207)
八、综合举例	(210)

第一章 中国合并报表实务 发展中的背景分析

股份制基础上的参与制构造了一种全新的经济实体,社会化大生产的客观要求和获取规模经济效益的动因使企业之间走向了联合,法人制度的建立为产权关系的调整奠定了基础,这些产生和需要合并会计报表的经济条件 and 环境条件在我国已经具备。

一、可以构成企业之间控制关系的 股份制正在稳步发展

我国经济体制改革成败的关键在很大程度上取决于城市经济体制改革是否能顺利达到预期的目的。对于城市经济体制改革应如何进行,有两种不同的思路,一种是以价格改革为中心,另一种是以深化企业改革为中心^①。我国城市经济体制改革的初期曾以价格改革为中心设计改革方案。这种改革的思路是,如果能理顺被歪曲了的价格关系,各个企业就可以处于一种平等的竞争环境之中,就可以优胜劣汰,形成良性经济运行机制。但是实践表明,在企业自身的运行机制尚未理顺之前,首先进行价格体制改革,其积极作用是有限的,而且

往往会产生不利的消极作用,如通货膨胀、社会不稳定等。因此,随着经济改革的深入,以深化企业改革为中心的观点愈益为人们所接受。实际上,改革是一项综合的系统工程,各项改革措施需要协调配套进行,不过,其中需要有重点和中心。目前的经济体制改革还是应以深化企业改革为核心,建立现代企业制度,完善企业运行机制,在逐步使企业成为独立自主、自负盈亏的经济实体的前提下,搞好价格、税收、计划、金融、物资、劳动和工资等其他各方面的配套改革。

我国的企业改革是从扩大企业自主经营权开始的。随着改革的深入发展,越来越多的问题集中地反映在企业的所有制方面。人们清楚地认识到“深化企业改革不能不触动所有制的改革问题。”^②

“其实,在社会主义初级阶段,我们提出以公有制为基础,实行多种所有制并存,就已经触及到所有制的改革。”^③然而,这种多种所有制并存的改革,并没有解决全民所有制企业多年来一直存在着的运行机制不完善的问题。所有制方面深层次的改革在于找到全民所有制的恰当实现形式。所有制的改革不是要将公有制改变为私有制,而是为了完善公有制,探索全民所有制企业在社会主义市场经济条件下的存在形式。因此,所有制改革重点是全民所有制的改革,全民所有制的改革主要是这种所有制实现形式的改革。

“总体上看,全民所有制实现形式大体有两类:一是资产组织形式,如国有制、股份制等;二是资产营运形式,如承包制、租赁制等。”^④全民所有制资产的组织形式,建国以来我们一直实行国有制。国有制形式在40年来的经济建设中起了很大的作用,不能一概否定。但是其弊端,随着有计划商品经济的发展和经济体制改革的深入,则日益明显了。全民所有

制采取国有制的实现形式,使各级政府部门在行使政府职能的同时,作为国有资产所有者的代表可以直接管理和经营企业,而企业则成为了各级政府的附属物。实际上,这种情况下的所有者是抽象的,虚化的,各级政府部门并不真正关心企业资产的保值和增值,政府有着与企业不同的目标,往往采用行政命令的方式,直接干预企业的正常经营活动,致使企业内部经营机制缺乏动力和活力,各项资源不能有效配置,经济效益很难提高。

改革开放以来,尤其是 80 年代后期以来,我国政府制定和颁布了一系列法律法规来转换企业经营机制,深化企业改革。为了增强全民所有制企业的活力,促进社会主义现代化建设,全国人大和国务院先后颁布了《全民所有制工业企业法》和《全民所有制工业企业转换经营机制条例》。1993 年 12 月 29 日全国人大八届五次会议又通过了《中华人民共和国公司法》,以适应建立现代企业制度的需要。一系列法律法规的颁布实施将我国的企业改革引向了深入并使之走向了规范化的道路。建立现代企业制度就是要使企业成为自主经营、自负盈亏、具有内在发展动力的经济实体。发展公司制企业将是实现现代企业制度的主要途径和根本方向。公司包括有限责任公司和股份有限公司。我国将以这两种公司形式来规范各种各样的企业组织形态。

从中外各国股份制的实践和历史发展来看,股份制除了有狭义的指通过发行股票筹集资本、建立股份公司从事生产经营活动的一种企业组织形式的含义之外,还有广义的概念,即“凡是通过各种不同份额资本(股份资本)的集中组织法人企业(公司)而进行联合生产与经营,并按投入资本的份额参与管理与分配的形式,都可称为股份制。”^⑤正是在这种广义

含义的基础上,我们才能把股份制的发展分为原始股份制、近代股份制和现代股份制等不同阶段,才能将股份制的起源追溯到中世纪的欧洲。在我国股份制试点中也往往是指广义的股份制。

关于股份公司的作用,马克思有一段著名的论述:“假如必须等待积累去使某些单个资本增长到能够修建铁路的程度,那么恐怕直到今天世界上还没有铁路。但是,集中通过股份公司转瞬之间就把这件事完成了。”^⑤因此,迅速集资是股份制具有的公认的作用。此外,在当前条件下,实行股份制有利于明确产权关系,有利于正确处理各方经济利益,有利于加强企业管理,有利于实现资源的合理配置,等等,这些作用不容否认。但是,股份制还有一个不可忽视的重要作用,即构造企业之间的控制关系。

实现股份制,不仅可以由企业的所有者通过股份控制该企业,而且可以由这个企业通过持股控制另一个企业。股份制构成企业之间的这种控制关系的作用在现代股份经济的发展中已日益明显了。资本主义国家的股份公司通过控股关系使几十家、几百家公司紧密地联系在一起,形成一个整体,实现了更大规模的资本集中。我国在发展股份经济的过程中,注意利用这种控制关系具有十分重要的现实意义。用股份制的控股关系取代对企业的行政控制关系,可以成为实现政企分开、深化企业改革的重要步骤。目前我国有许多企业集团就是在股份制的基础上建立的,已经在利用股份制构造企业之间的控制关系了。

股份制只有发展到一个企业通过掌握另一个企业的股份而可以控制该企业的时候,才会有合并会计报表产生的可能与需要。

二、参与制是股份制发展的必然结果

股份制最终要发展到一个企业通过掌握另一个企业的股份而控制该企业的阶段,这是股份制发展的必然趋势。科学技术的进步和生产力的提高,导致了生产集中的程度越来越高。股份制为生产集中和资本集中提供了便利条件。在股份制基础上发展起来的参与制又使迅速的大规模的生产集中和资本集中成为了可能和现实,适应了经济发展的客观要求。

参与制就是一个企业通过购买和持有其他企业的股份来控制这些企业,这些企业又以同样的办法控制另外更多的企业,从而实现对大量企业进行层层控制的一种方式。由参与制构成的金字塔体系中,处于顶层的母公司通过掌握其他公司有表决权的股份而控制这些公司,使它们成为子公司。通过子公司,又可控制许多孙公司。股份制在资本主义产生之前就已出现了它的原始形态,而参与制却产生于发达的垄断资本主义阶段。不过,参与制只是一种形式,可以反映不同的内容。由参与制构成的金字塔,如果由金融寡头所操纵,则体现资本主义的性质;如果由劳动者的代表所掌握,则反映社会主义性质。

通过参与制,较少的资本可以支配几倍乃至几十倍的他人资本,这是一个了不起的作用!为什么我们不可以利用一下呢?除全民所有制以外的其他经济成份经过十几年的发展已经积累了大量的资本。在采用直接的行政手段和间接的经济杠杆对这些资本进行管理和调节之外,完全可以通过发展股份制,在参与制的基础上,由全民所有的资本对其他成份的

资本进行控制,实现用经济的手段管理经济。

19世纪末卡特尔、托拉斯等新的公司企业形式发展起来以后,恩格斯认为:“这些形式代表着股份公司的二次方和三次方。”垄断代替竞争之后,“已经最令人鼓舞地为将来由整个社会即全民族来实行剥夺做好了准备。”^⑦所以,资本主义创造的现代化组织方式,完全可以为我所用。在我国社会主义初级阶段的经济的发展过程中完全可以直接采用股份制、参与制等资本主义普遍利用的组织形式。历史没有为我们准备好现成的条件,我们必须“拿来”、吸收,缩短自我发展的阶段。

控制是现代社会的特征,是经济活动顺利进行的保证。对从事生产经营活动的企业来说,不存在要不要控制的问题,而是应该研究怎样控制的问题。长期以来,我们采取简单的行政命令的方式管理企业,束缚了企业的手脚;而为了搞活企业,扩大企业自主权,减少行政干预,减政放权,结果往往出现经济秩序混乱的情况。这时,又不得不收缩权力、加强干预;始终在“一统就死、一放就乱”的圈子中循环。因此,在对企业放权的同时,必须解决对企业的约束与控制问题,而且必须通过经济的方式而不是行政的方式来实现。通过参与制组建企业集团,是必然的实现途径。在参与制的基础上将主要企业用经济纽带联结起来是现代社会进行企业控制的重要手段和重要特征。

我国有相当一部分企业集团从一开始就是在股份制的基础上组建的,已有了参与制的框架,只是受条件限制,利用的还不充分。但是,也有一部分企业集团是运用行政手段撮合起来的,这样的企业集团应通过发展股份制,逐步用参与制构建集团结构。从长远的观点来看,参与制框架结构的集团将是企业集团的典型的和主要的形式。

西方某些国家中的国家参与制企业的经验是值得我们借鉴的。有些国家由于私人资本积累不足,缺乏足够的资金投资于规模大、风险高、回收期长的工业和其他大型项目,因而通过国有化来推动和加速资本主义经济的发展。意大利就是其中之一。意大利的国有企业至今仍较为发达。意大利有三大国家参与制企业集团:伊里公司、埃尼公司和埃菲姆公司。国家参与部是控制国家参与制企业的主要政府部门,它全资掌握三大集团的母公司;由三大集团母公司控制的次级企业和由次级企业控制的其他企业有股票上市,不是被国家全资控制的公司,国家控制的股份在 51% 以上。这些企业遍布意大利国民经济各部门,对意大利经济起着十分重要的作用^④。从意大利的做法中我们可以看到某些有益的启示和值得吸收的经验。

用参与制构建企业集团,投资者可以用较少的资本控制较多的资本;被控制的企业既受到了约束又保持着独立性;集团内各成员企业的责任有限,便于清算,有利于产权的合理流动。

股份制基础上的参与制构造了一种不同以往的全新的经济实体,向会计反映和控制提出了新的要求。以往的会计主体与法律主体是一致的,一般以一个单一的企业作为一个主体。参与制构成的经济实体是由多个法律实体组成的一个会计主体,这个会计主体的产生使合并报表的揭示方式成为必要。