



施工企业合并会计报表 编制实务

李世钰 曹锡锐 主编

SHIGONG QIYE HEBING KUAIRI
BAOBIAO BIANZHI SHIWU

LI SHIYU CAO XIRUI ZHUBIAN



中国财政经济出版社

施工企业合并会计报表 编制实务

李世钰 曹锡锐 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

施工企业合并会计报表编制实务/李世钰, 曹锡锐主编. —
北京: 中国财政经济出版社, 2001.11

ISBN 7-5005-5393-5

I. 施… II. ①李… ②曹… III. 施工单位—会计报表—
编制 IV. F285

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 080620 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@cec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 8.125 印张 193 000 字

2001 年 11 月第 1 版 2001 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1—8 000 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-5393-5/F·4778

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

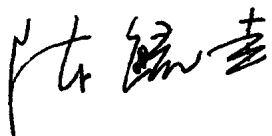
序一

随着市场竞争的加剧和股份制经济的飞速发展，企业兼并与合并的现象日益增多，跨地区、跨行业、跨国界经营的大型企业集团如雨后春笋般应运而生。人们从社会经济实践中逐渐认识到，个别会计报表和简单的汇总报表越来越无法真实、准确、全面地反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。因此，从 20 世纪 40 年代开始，世界各主要资本主义国家相继开始编制合并会计报表。合并会计报表的编制，对于准确地反映和评估企业集团的经济实力和财务状况有着非常重要的意义。

为适应我国社会主义市场经济发展的要求，并与国际惯例相协调，1995 年初，财政部发布了《合并会计报表暂行规定》，正式揭开了我国编制合并会计报表的序幕。

由于合并会计报表在我国发展时间较短，编制难度较大，尤其是对近年来已改制或即将改制的施工企业集团来说，合并会计报表的编制需要更高的技术指导。为正确、科学地编制合并会计报表，中国铁道建筑总公司

财务部李世钰、曹锡锐同志组织编写了《施工企业合并会计报表编制实务》。该书在系统介绍合并会计报表理论的基础上，紧密联系施工企业实际，从一个新的角度阐述了合并会计报表的编制方法。该书提出的合并会计报表基础资料计算机表格化处理方法和关于重要性原则的运用，就保证会计信息的真实性，提高编制合并会计报表的工作效率来说，无疑是对施工企业合并会计报表编制实务工作的革新。我相信，该书的出版发行，对我国施工企业合并会计报表的编制工作将产生重要的指导作用。



2001 年 10 月

序二

合并会计报表是近代会计理论与实践发展的产物，它适应控股性质的企业集团的需要而产生，与股份公司这种企业组织形式的迅速发展密切相关。股份制经济最先以资本主义大工业生产为背景，诞生于 17 世纪的欧洲，迄今已有 400 多年的历史。股份制经济发展到股份有限制以后，越发显示出其强大的生命力，随着股份制经济的飞速发展，企业经营规模急剧扩大，甚至出现了大型跨国公司，如托拉斯、康采恩等，他们通过参股与控股逐步走向垄断。控股公司的出现使企业间的控制与被控制形成一种复杂的经济联合体，形成集团企业，共同的利益驱动机制反映在会计核算上，就要求集团企业按公认会计原则编制合并会计报表；由于母公司对子公司拥有绝对的控制权，子公司的生产经营和决策活动受制于母公司，为防止母公司利用这种控制权，借集团内部交易来人为地操纵集团利润，造成集团的虚假经济状况，也要求集团企业编制合并会计报表。

从世界各主要发达国家来看，先后在本国的公司法或有关证券交易规定中，要求编制合并会计报表。我国

在1993年发布的《企业会计准则》中，已对控股集团编制合并会计报表做出了相应规定，要求“企业对外投资如占被投资企业资本总额的半数以上，或者实质上拥有被投资企业控制权的，应当编制合并会计报表”。随着股份公司和证券市场的蓬勃发展，1995年制定发布了《合并会计报表暂行规定》，从而揭开了我国正式编制合并会计报表的序幕。

合并会计报表与单个会计报表相比，有着不同的编制目的、编制特点和编制方法，合并会计报表反映的对象是经济意义上的主体，而非法律意义上的主体；它反映集团企业整体的财务状况、经营成果和现金流量，为集团企业的会计信息使用者对企业进行管理、投资、信贷等决策提供经济资料；在具体编制上，主要以其本级和被其控制的子公司的单个会计报表为基础，通过运用一整套专门的方法来进行。由于其编制的高度复杂性，使得它成为当今会计界公认的难题之一。

我国股份制经济起步比较晚，但其生命力之强，发展之迅速，在改革开放的今天已经得到了充分的证明。特别是加入WTO以后，我国的企业集团必须适应经济全球化的趋势，与国际会计接轨，这对编报合并会计报表提出了迫切要求。我国合并会计报表编制工作的研究尽管在最近几年有了一些比较成熟的理论，但在编制合并会计报表实务上仍然存在着很大难度和值得探讨的地方，主要体现在合并业务资料的采集和合并会计报表的连续编制等方面存在大量难于操作之处。

我很高兴看到《施工企业合并会计报表编制实务》这本书，它不仅深入浅出的介绍了合并会计报表的理论知识，更重要的是它着眼于实际，通过大量详细的实例对合并会计报表的具体编制进行了说明，无论对合并会计报表的理论研究，还是实际操作都作出了较深层次的探讨。

我希望通过此书的出版，引起企业界和会计界的支持和共鸣，进一步推动合并会计报表的研究向更加科学、更加实用、更加有效的方向发展。同时也希望通过对合并会计报表理论与实务的研究，更加完整、准确地反映会计信息，以便更好地为企业发展服务。我认为这才是这本书出版的最终目的，也是认真贯彻落实《会计法》和《企业财务会计报告条例》的具体体现。

张惠江

2001年10月

目 录

第一章 合并会计报表的基本理论.....	(1)
第一节 合并会计报表的意义.....	(1)
第二节 合并会计报表的基本理论.....	(5)
第二章 编制合并会计报表实务.....	(21)
第一节 编制合并会计报表的工作程序.....	(23)
第二节 内部会计事项的抵销处理.....	(26)
第三节 投资性内部会计事项的抵销.....	(29)
第四节 往来性内部会计事项的处理.....	(49)
第五节 交易性内部会计事项抵销.....	(57)
第六节 合并现金流量表的编制.....	(104)
第三章 编制合并会计报表综合实例.....	(120)
第一节 第一个合并期编制合并会计报表.....	(120)
第二节 第二个合并期编制合并会计报表.....	(156)
附 录.....	(188)
附录一：权益法核算长期股权投资.....	(188)
附录二：编制合并会计报表基础资料表格.....	(199)
附录三：合并会计报表暂行规定.....	(211)
附录四：外币会计报表的折算.....	(277)

附录五：企业财务会计报告条例·····	(237)
参考文献·····	(248)
后 记·····	(249)

第一章 合并会计报表的基本理论

第一节 合并会计报表的意义

20 世纪 90 年代在世界范围内掀起的新的企业合并浪潮，对全球经济产生着深刻的影响，同时也给当代会计提出了新的研究课题，即合并会计报表理论。20 世纪初美国的一些企业开始尝试编制合并会计报表，这是合并会计报表的最初模式。目前，通过理论与实务界的共同努力，目前，合并会计报表已经形成较为成熟的理论框架和方法体系。

一、合并会计报表的概念

合并会计报表是以企业集团内纳入合并范围的各成员企业作为一个会计主体，在其所编报的个别会计报表基础上，由集团中的母公司运用一整套合并程序和方法所编制的，综合反映企业集团财务状况、经营成果及其现金流量的会计报表。

当一个企业通过对另一个企业的权益性投资而获得对被投资企业的控制权时，企业之间形成的这种控制与被控制关系的行为，称为控股合并。通常把拥有控制权的企业称为母公司；把受控制的被投资企业称为子公司。从法律角度来看，控股合并后的控股企业与被控股企业仍然是相互独立的法律实体；从经济角度来看，它们实际上形成了一个统一的经济实体。为了综合、全面

地反映这一统一经济实体的财务状况、经营成果及现金流量情况，需要由控股企业为其编制一套会计报表。这种由控股企业编制的用以综合反映由控股企业与被控股企业组成的企业集团的整体财务状况、经营成果及现金流量情况的会计报表，称为合并会计报表。相应地，在会计上将由母公司和子公司组成的企业集团称为合并主体。编制合并会计报表体现了“实质重于形式”的会计原则。因为从法律形式来看，合并主体不是一个统一的法律实体，而从经济实质来看，它是一个统一的经济实体。为合并主体编制会计报表，显然是将其当作一个特殊的会计主体（报告主体）来看待。因为会计师并不需要为合并主体设置账簿体系，也不需要为其进行日常的会计核算，所以合并主体不是记账主体。

二、合并会计报表的产生与发展

（一）合并会计报表是股份制经济发展的必然产物

从世界范围看，合并会计报表的产生与发展同股份制经济的产生与发展，特别是与股份有限公司这种企业组织形式密切相关。股份制经济的特点、作用和组织形式，决定和推动了合并会计报表的产生和发展。从世界主要资本主义国家看，美国从1940年开始在公司法或有关证券交易规范中要求编制合并会计报表，之后，英国、德国、法国、日本等国相继开始要求编制合并会计报表。

股份制经济是资本主义经济发展的产物，1602年世界上最早的股份公司荷兰的东印度公司的成立标志着股份制经济的诞生。股份制经济自身的优越性，决定了其强大的生命力。经过近400多年的发展，股份制经济日臻成熟和完善。随着大公司和大型跨国公司的出现，由于其拥有巨额资金和较高的市场占有率，

具有一定的垄断性质，因而多采用控股公司的形式进行经营。此外，为适应市场竞争和自身生存与发展的需要，一些有实力的企业，通过购买、收购其他企业的股份，或直接投资，将其纳入自己的控制之下。在这样的社会经济条件下，股份有限公司通过参股与控股逐步向垄断、控股公司方向发展。控股公司使企业之间形成一种复杂的经济联合体。从形式上来说，这种经济联合体中的母子公司各自为独立的法律实体，但从实质上讲，由于这种经济联合体实际上是一个利益共同体，因此，经济控制超越了法律实体，而个别会计报表和简单的汇总报表不能准确反映整个集团的经济实力和经营状况，根据会计实质重于形式的原则，需要编制合并会计报表，以反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量等情况，满足报表使用者对于特定经济实体而非法律实体的财务信息的需求。

此外，在控股公司中，母公司对子公司拥有绝对的控制权，子公司的一切经营活动受制于母公司。为了防止母公司利用这种控制权，借集团内部交易人为地操纵集团利润，同时为保障企业的投资者、债权人等报表使用者的利益，也要求编制合并会计报表。

（二）我国合并会计报表的发展

随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展，企业经济规模不断扩大，企业间的兼并、合并逐渐增多。同时，也为了尽快与国际会计惯例接轨，我国在1993年7月1日起施行的《企业会计准则》中规定：企业对外投资如占被投资企业资本总额半数以上，或者实质上拥有被投资企业控制权的，应当编制合并会计报表。1995年初，我国发布了《合并会计报表暂行规定》，从而揭开了我国正式编制合并会计报表实务的序幕。

三、编制合并会计报表的意义

编制合并会计报表有利于准确完整地反映企业集团的财务状况和经营成果，提高会计信息质量，满足不同报表使用者对会计信息的需要。具体表现为：

1. 为母公司的股东提供决策信息

母公司的股东最为关心合并主体的财务状况和经营成果，因为母公司的财务状况与经营成果在很大程度上受子公司财务状况和经营成果的影响。由于控股关系的存在，子公司的盈亏，事实上就是母公司的盈亏。总之，母公司的股东对合并会计报表的需要是第一位的。

2. 为母公司的长期债权人决策提供有用的信息

母公司的债权人通过母公司对子公司的投资而对子公司资产有间接求偿权，因而母公司的长期债权人要评估母公司的盈利能力与财务状况，就必然要关心整个合并主体的财务状况、经营成果。

3. 为评价企业管理者的业绩和效率提供有用的信息

外界对于企业管理业绩的评价往往以整个经济实体为基础，因此合并会计报表对企业管理者也有很重要的作用。

4. 为政府有关管理机关提供有用的信息

企业的控股合并容易形成市场垄断，获得竞争优势，从而可能对整个国民经济产生重大的影响。为此，为了维护正当竞争，有关法规常常对企业的市场占有率规定一个上限。合并会计报表可以为政府有关管理机关评价企业的市场占有率及其对国民经济的影响提供参考依据。其次，对于国有及国有控股企业来说，编制合并会计报表，有利于政府加强对国有资本金监督，促进国有资本的保值增值。

第二节 合并会计报表的基本理论

准确把握合并会计报表的基本理论，有利于正确编制合并会计报表。合并会计报表的基本理论包括合并会计报表的特点、合并范围、组成、编制原则和合并理论等几个方面的主要内容。

一、合并会计报表的特点

(一) 合并会计报表与个别会计报表

个别会计报表只反映单个企业法人的会计信息，反映的对象既是经济意义上的会计主体，又是法律上的主体。合并会计报表则反映整个企业集团的财务状况和经营成果等会计信息，反映的对象既是各成员企业若干法人组成的会计主体，又是经济意义上的会计主体，而不是法律意义上的主体。与个别会计报表相比，合并会计报表具有以下几个主要特点：

1. 编制的单位不同

从企业集团看，个别会计报表的编制单位是集团中的各成员企业，即集团中的母公司和子公司都是个别会计报表的编制单位，都要编制反映各自会计信息的个别会计报表。合并会计报表的编制单位是企业集团中对其他企业拥有控制权的控股公司或母公司，集团中的其他被控制的成员企业不必编制合并会计报表。从整个社会看，所有企业都必须编制个别会计报表。除对其他企业拥有控制权的企业要编制合并会计报表以外，其余企业均不必编制合并会计报表。

2. 编制的基础不同

个别会计报表的编制基础是个别会计核算中的会计账簿记

录,从设置账户、编制记账凭证、登记账簿到编制报表,有一整套会计核算方法体系。合并会计报表的编制基础则是纳入合并范围的企业个别会计报表,它并不需要在现行会计核算体系之外,再单独设置一套账簿体系,也不必要对全部会计事项重新进行一次确认、计量与记录之后再编制。

3. 编制的方法不同

个别会计报表的编制,有一套其自身固有的编制方法和程序,如期末结账,进行调整,试算平衡,然后编制决算。合并会计报表则采用了与个别会计报表完全不同的编制程序和方法,它是在对纳入合并范围的个别会计报表的数据进行加总的基础上,通过编制抵销分录,抵销内部会计事项对个别会计报表的影响,运用合并工作底稿等特殊的编制方法进行编制的。

4. 报表使用者不同

个别会计报表的编制目的主要是为单个企业的会计信息使用者提供会计信息,包括单个企业的所有者、债权人及其他有关方面。合并会计报表主要是为企业集团的会计信息使用者提供会计信息,包括企业集团的所有者、潜在的投资人、债权人及其他有关方面。两者的使用者有层次上的区别。

但是,合并会计报表作为一种会计报表,就必然会与个别会计报表有相同之处。具体表现在以下几个方面:

1. 编制会计报表的种类相同

个别会计报表和合并会计报表都编制资产负债表、利润及利润分配表和现金流量表。

2. 编制的报表格式基本相同

个别会计报表与合并会计报表所编制的报表格式绝大部分内容是相同的,合并会计报表只不过增加了其特有的几个项目,如“合并价差”、“外币报表折算差额”、“少数股东权益”等。

3. 编制会计报表的作用相同

个别会计报表与合并会计报表都是综合提供会计信息的一种手段，为会计信息的使用者服务。

4. 遵循的会计原则相同

个别会计报表与合并会计报表都要遵循公认会计原则的要求。

5. 公开披露的程度相同

个别会计报表与合并会计报表都属于会计制度中财务报告的规范内容，都要在中介机构的审计签证后公开披露。

(二) 合并会计报表与汇总会计报表

汇总会计报表主要是指由行政管理部门根据所属企业报送的个别会计报表，对其各项目进行加总编制的会计报表。它与合并会计报表相比，主要有以下几点不同：

1. 从编制目的来看

汇总会计报表的编制目的主要是为了满足宏观经济管理的需要，反映整个行业、部门或行政区域所属企业的财务经营情况。合并会计报表编制的目的主要是满足企业集团的所有者、潜在的投资人、债权人及其他有关方面的需要，反映整个企业集团的财务状况和经营成果。

2. 从编制范围来看

汇总会计报表的编制范围，主要是以企业的财务隶属关系为确定的依据，凡归其管理的所属企业，都应包括在汇总会计报表的编制范围之内。合并会计报表的编制范围，则主要是以股权投资活动所形成的控制关系为依据，凡为控股公司拥有半数以上股权的被控制企业，或为投资企业控制的其他被投资企业，都应纳入合并会计报表的编制范围。

3. 从编制方法来看