

财政部重点会计科研课题系列丛书 (2002)

# 合并会计报表问题研究

课题管理单位：中国会计学会

课题主持人：葛希群

75.2  
8



经济科学出版社

财政部重点会计科研课题系列丛书（2002）

# 合并会计报表问题研究

课题管理单位 中国会计学会

课题主持人 葛希群

经济科学出版社

责任编辑：范莹

责任校对：王苗苗

技术编辑：王世伟

## 合并会计报表问题研究

课题管理单位 中国会计学会

课题主持人 葛希群

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www.esp.com.cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@esp.com.cn](mailto:esp@esp.com.cn)

中国科学院印刷厂印刷

河北三河新路装订厂装订

850×1168 32 开 4.25 印张 92000 字

2002 年 6 月第一版 2002 年 6 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-3068-6 / F·2435 定价：8.80 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 财政部重点会计科研课题 结项鉴定评审委员会

主 任：冯淑萍

副主任：刘玉廷      周守华

委 员：(按姓氏笔画排序)

|      |     |     |     |
|------|-----|-----|-----|
| 王光远  | 邓飞其 | 付 磊 | 冯卫东 |
| 冯淑萍  | 伍中信 | 刘玉廷 | 刘永泽 |
| 刘光忠  | 刘仲文 | 刘明辉 | 汤谷良 |
| 祁怀锦  | 孙 铮 | 杨世忠 | 杨有红 |
| 杨雄胜  | 李玉环 | 李建发 | 李 爽 |
| 狄 恺  | 张 蕊 | 陆正飞 | 陈毓圭 |
| 欧阳电平 | 周守华 | 荆 新 | 郜进兴 |
| 姜灵敏  | 骆家骧 | 秦荣生 | 耿建新 |
| 夏博辉  | 高一斌 | 黄世忠 | 崔也光 |
| 阎达五  | 盖 地 | 谢志华 | 裘宗舜 |
| 樊行健  | 戴德明 |     |     |

# 出版说明

为了落实中国会计学会“九五”科研规划，繁荣中国的会计理论研究，中国会计学会组织了财政部 1999 重点会计科研课题研究。本次重点会计科研课题是针对我国会计改革中出现的亟待解决的疑难问题予以立项的，共有 20 个课题项目、62 个课题组中标，课题涉及面广，具有重要的现实意义。

中国会计学会对所有立项的课题进行了严格的跟踪检查。经过历时两年多的认真研究，绝大部分课题组都较好地完成了课题预期的研究任务。自 2001 年 9 月起，中国会计学会组织有关专家分别在北京、南京、南昌、长沙等地召开了六次课题结项鉴定评审会议，与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定，并对每一份研究报告提出了非常具体的修改意见。截止到目前，共有 44 份研究报告完成了修改工作，并通过了结项鉴定。

为及时推广本批课题的理论研究成果，更好地为会计改革与发展提供理论支持，中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告，作为财政部 1999 重点会计科研课题系列丛书予以出版。

“经济越发展，会计越重要”。中国会计学会将以“入世”为契机，与全国广大的会计工作者一道，认真开展会计理论研究，迎接我国会计发展的又一个春天。

中国会计学会

2002 年 4 月 18 日

# 序 言

合并会计报表又称合并财务报表。它是以母公司和子公司组成的企业集团为一个会计主体，以母子公司的个别会计报表为基础，由母公司编制的综合反映企业集团经营成果、财务状况及其现金流量变动情况的会计报表。

合并会计报表的编制已经有 100 多年的历史。美国是最早要求编制合并会计报表的国家。从 1888 年美国新泽西州公司法对合并会计报表的编制进行规定开始，一战期间美国税法规定母子合并纳税，二战期间美国证券交易委员会规定证券上市公司必须编制和提供合并会计报表，使美国编制合并会计报表的企业越来越多。受美国影响，二战以后，随着科学技术的进步、企业生产规模的急剧扩大，控股公司甚至跨国公司的出现，一些发达的资本主义国家也逐步开始重视合并会计报表的作用，并在相应的法律法规中做了规定。20 世纪 70 年代中期，国际会计准则委员会发布《国际会计准则第 3 号——合并财务报表》，1989 年修

订为《国际会计准则第 27 号——合并财务报表及对子公司投资的会计处理》，使得合并会计报表成为企业会计信息披露的一个重要手段。

合并会计报表在我国的历史并不长。计划经济体制下，为了满足政府部门了解行业 and 部门财务信息的需要，长期采用的是汇总报表的方法；再者，合并会计报表的基础是产权清晰的投资关系，而我国当时尚不具备这样的前提。随着社会主义市场经济体制的确立，企业制度改革的不深入，资本市场和证券市场的建立和发展，合并会计报表开始体现出其必然性和必要性。财政部于 1995 年制定发布的《合并会计报表暂行规定》，使得我国合并会计报表有了具体的规范标准。

《合并会计报表暂行规定》对合并报表应遵循的会计原则、合并的范围、合并的方法、内部交易事项的抵销会计等都做了详细的规定，并体现了与国际会计准则的协调性。

首先，合并会计报表建立在投资关系的基础上，体现了清晰的产权链。在确定合并会计报表合并范围时，以对另一企业的控制与否作为主要依据，包括母公司拥有半数以上权益性资本的被投资企业、或虽然投资权益不够半数但通过其他方式可以实施控制的被投资企业。但同时又规定对控制权受到限制的子公司可以排除在合并报表范围外；1998 年财政部发布的《股份有限公司会计制度》又规定将合营企业纳入合并范围。

其次，根据实质重于形式的原则，财政部规定了应该抵销的项目。我们归纳下来，可以分为两部分，一部分是与投资直接有关的项目，如母公司长期股权投资与子公司所有权益项目的抵销、母公司投资收益与子公司利润分配项目的抵销，这一类是合并报表最基本最主要而且是必不可少的内容，这些项目发生在有

投资关系的企业之间，我们称为“基本抵销项目”；第二章是内部交易事项，可以发生在有投资关系的母子公司之间，也可能发生在相互无投资关系的子公司之间，既有可能发生，也有可能不发生，这一类我们称之为“内部交易事项抵销项目。”对于内部交易事项，财政部主要规定了内部债权债务、存货和固定资产交易中未实现内部利润的抵销内容。财政部的规定为我国上市公司编制合并会计报表提供了具体而又明确的方向，对规范我国合并会计报表信息的披露具有十分重要的意义。

---

---

# 目 录

---

---

|                              |            |
|------------------------------|------------|
| 第一章 对我国合并会计报表问题进一步研究的紧迫性     | … (1)      |
| 一、我国建立完整的合并会计报表会计标准的<br>必要性  | …………… (1)  |
| 二、目前合并会计报表实务中应解决的主要问题        | …… (4)     |
| 三、主要研究观点                     | …………… (7)  |
| 第二章 合并会计报表的基础——权益法应用问题       | ………… (17)  |
| 一、实现控制时的权益法处理                | …………… (19) |
| 二、实现控制后股权变动的权益法处理            | …………… (22) |
| 三、子公司退出合并范围                  | …………… (26) |
| 四、实现控制情况下特殊问题的权益法处理          | …………… (26) |
| 第三章 合并会计报表的范围变动引发的会计处理<br>问题 | …………… (34) |
| 一、合并会计报表范围变动的原因              | …………… (34) |
| 二、合并会计报表的范围变动时年初数的调整         | …………… (36) |
| 三、年度内新增子公司当年净利润的合并处理         | …………… (39) |
| 四、年度内购、卖子公司有关现金流量的处理         | …………… (45) |

## 合并会计报表问题研究

五、合并报表范围变动有关的内部交易抵销 ..... (47)

六、合并报表范围变动时合并盈余公积的调整 ..... (48)

### **第四章 会计差错更正对合并会计报表的影响问题 ..... (50)**

一、会计差错的类型及更正方法 ..... (50)

二、确定会计差错更正后合并会计报表编制方法的  
两条原则 ..... (51)

三、关于与本年度相关的各种会计差错 ..... (52)

四、关于与以前年度相关的重分类差错 ..... (52)

五、关于与以前年度损益相关的会计差错 ..... (52)

六、其他几个有关问题 ..... (58)

### **第五章 对持续经营条件下资不抵债子公司的合并 会计报表问题 ..... (60)**

一、现行合并会计报表实务中对资不抵债的子公司  
超额亏损的处理 ..... (61)

二、对资不抵债的子公司合并处理方法的探索 ..... (65)

### **第六章 其他有关项目的处理 ..... (96)**

一、关于合并会计报表中几项准备项目的抵销 ..... (96)

二、子公司为外商投资企业时，其利润分配表中奖励和  
福利基金的合并处理 ..... (106)

三、关于对子公司盈余公积进行调整的问题 ..... (108)

四、集团内部转让股权的合并问题 ..... (111)

### **主要参考资料 ..... (120)**

---

# 第一章

## 对我国合并会计报表 问题进一步研究的紧迫性

---

### 一、我国建立完整的合并会计报表 会计标准的必要性

20 世纪 80 年代末，随着经济体制改革的不断深入和企业组织结构调整的进一步加剧，企业集团开始在我国出现。首先是国有企业的股份制改造和沪、深两地股市的建立，使上市公司日益增多，随着近年来上市公司收购、兼并等资产重组行为的层出不穷，集团性的上市公司已经成为一种普遍模式；其次，为了适应建立现代企业制度的需要，原来行业归口管理的主管部门改制成了企业集团，将分散在各独立核算的国有企业的资本集中至集团的母公司，并以投资形式作为维系与下属企业关系的纽带，原来的行政隶属关系变成了母子公司关系，因此，一批“国有资产授

权经营的国有大型企业集团”应运而生；再次，近年来民营企业发展迅猛，一些企业凭借拥有的高科技力量和先进的现代管理理念，使企业规模迅速扩张，有些企业的子公司遍布全国甚至海外，民营企业集团大有与国有集团、上市公司三分天下之势。因此，企业集团在我国成为一种越来越普遍的经济现象。以控股为特征的企业集团的出现以及集团内部交易的日益频繁，必然产生了如何完整而真实地反映企业集团的财务状况和经营成果的问题。投资者和证券监管部门对这方面的要求愈益迫切。1992年财政部颁布的股份制试点企业会计制度，首次对我国会计实务界提出合并会计报表的要求。

在此以前，由于长期以来形成的行政管理模式，使得我国会计实务界只有汇总报表的概念，对合并报表问题茫然不知所以，模糊不清的产权关系，客观上也不具备合并会计报表的条件。但自从外商投资企业和股份有限公司出现后，首次确立了所有者权益的概念，人们开始重视产权关系。特别是1992年党的十四大以后，中国市场经济快速发展，“产权明晰”已经成为现代企业制度的重要标志之一。合并会计报表的编制已经成为必然。

合并会计报表是把企业集团假设为单一的会计主体，是“实质重于形式”这一国际上重要的会计原则的具体运用。从上市公司发展的现状来看，单一主体形式的已经凤毛麟角，大部分上市公司的经营都分布在各子公司，单独公布母公司报表已经难以体现相关性和可靠性这两个会计上最重要的质量特征。

应该如何编制合并会计报表，1992年以前，我国尚找不到先例。我国学术界在开始研究这一课题时，较多的也是翻译或编译西方的一些研究成果。财政部制定的《股份制企业会计制度》对合并会计报表仅提出了一些基本原则，但没有详细的操作规

定。本课题组主持人当时在上海市财政局会计处负责股份制企业会计制度的管理，仔细研究了《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和对子公司投资的会计处理》对合并会计报表的要求，翻阅了大量的国内外有关资料，探索出了一套合并会计报表的基本方法，并诉诸于我市上市公司的实践。1995 年财政部发布了《合并会计报表暂行规定》，对我国合并会计报表的编制做了详细的规定。随后，财政部又颁发了一些补充规定，进一步规范了我国合并会计报表的编制，特别对汇总会计报表和合并会计报表进行了严格的本质的区别。

首先，合并会计报表是以投资关系为纽带的，既不考虑各子公司的法律主体，也不考虑其所在的地区和归口的管理部门，强调了经济主体的概念，以全盘反映企业集团整体的财务状况和经营成果；而汇总报表是以公司的行政管辖领域为范围的，并不考虑其投资关系。其次，合并会计报表遵循的是一体性原则，本身就是一个会计主体，因此它对经济内容的反映原则和会计政策的运用原则应和单个主体一致；而汇总会计报表只是对不同法律主体的经济指标做一个简单的汇总，不强调会计主体原则。再次，汇总会计报表后反映的指标仅用于政府部门，相关性不够，而合并会计报表反映的结果更符合相关性原则。我们觉得，合并会计报表与汇总会计报表严格划分观念的确立是非常重要的，这个观念的确立为今后纷繁复杂的经济业务的合并问题奠定了理论基础，特别是在合并会计报表的合并范围发生变动的情况下应如何正确处理具有非常重要的指导意义。

但到目前为止，财政部对合并会计报表的有关规定只是对一些基本业务和基本原则做了规定，随着企业经济现象的日趋复杂，现有的合并会计报表法规难以涵盖所有的实务问题，在无章

可循的情况下,各种处理五花八门,客观上是形成会计信息质量低下的一个重要原因。本来编制合并会计报表的目的是为了增强会计信息质量的相关性和可靠性,但实际的状况却使这一宗旨大打折扣。我们认为,尽快建立合并会计报表的会计标准是目前面临的紧迫任务,对复杂的经济现象以及企业在合并会计报表中所遇到的棘手问题应抓紧展开深入研究。这也是本课题组的研究目的,以期对以后会计准则的制定提供有实用价值的建议。

## 二、目前合并会计报表实务中 应解决的主要问题

1999年,由上海财经大学陈信元教授率本课题组成员朱红军博士选择了沪市92家上市公司、课题组成员张维宾教授、徐逸星教授对40余家上市公司作为研究样本,课题组主持人通过每年(1995~1999年)对沪市上市公司合并会计报表的分析以及平时各类企业集团在实务操作中所反映的问题进行了归纳,对合并会计报表中出现的问题做了深入的研究,提出了目前急需解决的12个问题。

### 1. 合并范围变动产生的合并问题。

随着企业产权结构的不断变动,子公司购买、处置的行为已不鲜见,由此将引起合并范围的频繁变动。而由于合并范围政策的变化(如1998年修订的《股份有限公司会计制度》和新的《企业会计制度》规定合营企业也要纳入合并范围),也会引起合并范围的变动。根据这些情况,必须解决子公司变动时的规范合并处理问题,以解决当前利用合并范围的变动任意调节利润、任意改变已形成的财务状况,扭曲会计信息的行为。

## 2. 会计差错更正涉及的合并问题。

企业的会计核算，难免会出现各种原因形成的差错。作为一个企业集团，差错可能出现在母公司，也可能出现在子公司，也可能母子公司同时出现差错。有差错就应更正，这点毋庸置疑。但差错的更正也必然影响到合并会计报表，特别是涉及更正以前年度重大会计差错时，带来较为复杂的合并问题。

## 3. 对子公司股权比例变化的合并问题。

子公司股权比例变化涉及的合并问题主要为增持的股份在购买前拥有的利润在合并收益表中的处理以及减持的股份在出售前拥有的利润在合并收益表中的反映问题。

## 4. 关于对子公司盈余公积调整问题。

目前规定，合并报表时要对子公司的盈余公积进行调整，以反映集团实现的合并利润中真正提取的盈余公积累计数。传统的做法就是按照子公司盈余公积中，母公司所拥有的份额进行调整，但是，子公司盈余公积形成的时点和其变动会对合并会计报表产生不同的影响，主要问题是：

- (1) 包括在购买价格中的子公司的盈余公积是否需要调整；
- (2) 子公司盈余公积补亏和转增股本后对盈余公积调整的影响；
- (3) 子公司处置后对合并盈余公积的影响。

## 5. 持续经营情况下资不抵债的子公司对合并会计报表的影响。

根据现行规定，这类子公司应该纳入合并范围。但对这类子公司的超额亏损应如何在合并会计报表中反映是一个非常困扰企业的问题，而由于母公司对子公司是否承担额外责任又会产生不同的结果，因此会形成不同的合并方法。

#### 6. 下推会计涉及的合并问题。

目前我国尚未实行下推会计，但理论界对此呼声很高，特别是对合并价差的处理问题。如果要严格按国际惯例处理合并价差，下推问题立时摆在眼前。但这个问题是否应该在遵循我国《企业会计准则——投资》中对股权投资差额的处理原则的基础上进行研究，是需要探讨的一个内容。

#### 7. 比例合并法及内部交易事项抵销的特点。

现行会计制度已经规定将合营企业纳入合并范围并按比例合并法进行合并。那么，比例合并法的具体方法以及内部交易事项抵销业务是否应该同完全合并法一致？应该有一套明确的操作方法。

#### 8. 合并现金流量表。

合并现金流量表的内容与前面所述内容紧密相连，不仅包括一般情况下的合并，还涉及合并会计报表年初数发生变动、购买、处置子公司、比例合并法等对合并现金流量表的影响。

#### 9. 子公司净利润中不属于普通股东权益部分的合并处理。

这类问题主要有优先股股利、外商投资企业的职工奖励福利基金等。

#### 10. 内部交易事项抵销。

一些尚未作出规定的内部交易事项的抵销，如各项资产减值准备、集团内部转让股权等。

#### 11. 合并会计报表引发的更多权益法问题。

#### 12. 多层交叉控股情况下的合并。

为了不与以浙江财经学院童本立教授为主持人的另一合并报表课题组研究的课题内容重复，我们两个课题组特地在 1999 年 7 月进行了和谐的磋商，对上述内容做了分工，本课题组研究的内容为上述前 5 个问题及第 11 个问题。

### 三、主要研究观点

对于我课题组研究的几个问题，主要内容和观点如下：

#### （一）关于合并会计报表引发的更多权益法问题

现行制度特别是《企业会计准则——投资》中对权益法核算的规定已经较为详细和明确。但由于经济业务的复杂性，制度不可能包容所有的情况。如现实实务中已经出现的换股合并、子公司由于不等比例增资减资等，都给权益法的核算带来新的课题。本课题对下列情况下涉及的权益法问题做了探索。

##### 1. 换股合并。

换股合并究竟是采用购买法还是权益结合法，两种方法对权益法的要求是不同的。如采用购买法，投资企业对被投资企业净资产增值部分的确认只能从购买日后开始，但采用权益结合法，由于是将企业合并视为一开始就像一个企业，没有产生新的会计基础，合并后各企业的资产计价基础仍保持原始账面价值，被合并企业的留存收益并入合并后企业，在采用权益法核算时，除了调整期初留存收益外，还要按被投资企业全年实现的净利润计算投资收益。我们觉得，严格限制甚至禁止采用权益结合法更适合我国的国情。如果两种方法并用，极易利润操纵。

2. 当子公司资本结构发生变动而引起母公司控股比例发生变化。

这种情况包括：母公司直接向子公司增加投资、子公司向母公司回购股份、子公司向母公司以外的少数股东增资扩股或回购