

ACCOUNTING STANDARDS
RESEARCH COLLECTED
WORKS

会计准则研究文库

企业合并与合并会计报表

财政部会计准则委员会 编

课题主持人：

冯淑萍	企业合并会计问题研究
黄世忠	企业合并会计研究报告
孟建民	企业合并会计报表研究
陈信元	合并会计报表
朱祺珩	合营

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

会计准则研究文库

财政部会计准则委员会编

课题主持人：

冯淑萍

企业合并会计问题研究

黄世忠

企业合并会计研究报告

孟建民

企业合并会计报表研究

陈信元

合并会计报表

朱祺珩

合营

企业合并与合并会计报表

大连出版社

© 财政部会计准则委员会 2005

图书在版编目(CIP)数据

企业合并与合并会计报表/财政部会计准则委员会编.
大连:大连出版社,2005.12
(会计准则研究文库)
ISBN 7-80684-364-7

I.企... II.财... III.①企业合并—研究②企业
合并—会计报表 IV.①F271②F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 147463 号

责任编辑:魏 悦
封面设计:张 金
责任校对:金 琦

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621147
传真:(0411)83610391
网址:<http://www.dl-press.com>
电子信箱:chs@dl.gov.cn
印刷者:大连理工印刷有限公司
经销者:各地新华书店

幅面尺寸:230mm × 170mm
印 张:33.25
字 数:468 千字

出版时间:2005 年 12 月第 1 版
印刷时间:2005 年 12 月第 1 次印刷
定 价:50.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621147
版权所有·侵权必究



冯淑萍

党员，1951年生
于上海，曾任财政部
党组成员、部长助理，
现任全国人大常委会
预算工作委员会副主
任。曾兼任中国会计
准则委员会秘书长、
国际会计准则委员会
咨询委员会委员，现
兼任中国人民大学、

厦门大学、财政部财政科学研究所博士生导
师，任第十届全国政协委员和全国妇联第八
届执委。



黄世忠

现任厦门国家会
计学院副院长、厦门
大学管理学院会计系
教授、博士生导师。
兼任全国会计硕士专
业学位教育指导委员
会委员、财政部会计
准则委员会咨询专家、
中注协审计准则委员
会委员、中国会计学

会常务理事。主持和参与了国家、省部级科
研课题十余项，获国家级和省部级科研奖励
多项，撰写的论文多次获得中国会计学会优
秀论文奖。



孟建民

1959年11月出
生，经济学博士，现
任国务院国资委副秘
书长，兼统计评价局
局长。长期从事国有
企业财务管理和国有
资产管理研究工作，
曾主持中国会计学会、
国家自然科学基金多
项研究课题，在国家

级刊物上发表过近百篇研究论文，主编出版
《中国国有企业研究报告》等十多部专业著作。



陈信元

博士、教授。现任上海财经大学会计学院院长，兼任中国会计学会教育分会秘书长。在会计准则制定、资产重组、公司治理、转型经济的会计与财务问题等领域有一定的研究。在《经济研究》《管理世界》

和《会计研究》等重要学术刊物上发表二十余篇论文，主持并完成多项国家自然科学基金和社科基金项目，主要著作有《转型经济中的会计与财务问题》。



朱棋珩

中国注册会计师、中国注册资产评估师、高级会计师。现任德勤中国副主席、财政部会计准则委员会委员、中国国际经济贸易仲裁委员会证券仲裁员、中国注册会计师协会常务理事、《中国注册会计师》编辑

委员会委员、国家会计学院课程建设指导委员会委员。曾任中国证监会第四届、第五届股票发行审核委员会委员、中国证监会重大资产重组审核委员会委员。曾发表《审计学》等专业论著，并担任北京国家会计学院《首次公开发行股票公司审计实务》课程的主编。

序

为完善我国会计准则体系,加强会计准则的研究工作,财政部会计准则委员会于2003年9月组织了42项会计准则重点科研课题,由会计准则委员会委员和部分会计准则咨询专家承担。这些科研课题基本上是结合我国当前制定会计准则的需要而确定的,涉及财务会计概念框架、企业会计准则和政府会计等领域中的基本问题和热点、难点问题。

对会计准则科研课题展开研究是我国会计准则建设的一项重要基础工程。为确保课题研究质量,自立项启动以来,财政部会计准则委员会办公室进行了严格的跟踪管理,各课题组本着理论联系实际的原则,对相关会计问题进行了广泛、深入的研究。许多课题组结合我国的实际情况,采取了实地调研、调查问卷、专题研讨等形式,取得了较好的效果。经过一年多的研究,大部分课题如期提交了科研成果,截至目前,会计准则委员会办公室共收到36份课题研究报告,并全部通过了会计准则委员会组织的课审和结项鉴定。为了进一步宣传、推广这些研究成果,现将这些研究报告汇编成册,分为十辑出版,以飨读者。欢迎批评指正。

财政部会计准则委员会

2005年7月

目 录

■ 企业合并会计问题研究(课题主持人:冯淑萍)

第一章 企业合并概述

- 一、企业合并的历史沿革 (003)
- 二、关于企业合并的有关概念 (004)
- 三、企业合并的目的、原因 (006)

第二章 上市公司吸收合并的实践与监管

- 一、上市公司吸收合并的实践与现状 (008)
- 二、中国证监会对吸收合并的监管 (012)
- 三、关于制定《上市公司吸收合并指导意见》的分析与建议 (015)

第三章 企业合并的基本会计处理方法

- 一、企业合并的会计处理——购买法 (017)
- 二、企业合并的会计处理——权益结合法 (021)

第四章 企业合并会计面临的主要问题

- 一、国际协调情况 (028)
- 二、几个主要问题 (031)

第五章 本课题的政策建议

- 一、明确我国的企业合并会计处理原则 (048)
- 二、明确“企业”定义,区分企业合并和资产重组 (048)
- 三、对商誉的处理应充分考虑一致性 (049)
- 四、没有支付对价的企业合并 (050)
- 五、分步合并及企业合并后股权变动的处理 (050)

■ 企业合并会计研究报告 (课题主持人:黄世忠)

前言	(053)
第一章 企业合并会计沿革与动态	
第一节 企业合并会计规范概述	(057)
第二节 企业合并会计规范的沿革	(060)
第三节 FASB 和 IASB 关于企业合并项目的动态	(094)
第二章 美国最新企业合并准则评析	
第一节 第 141 号会计准则的主要内容	(118)
第二节 第 141 号会计准则与传统实务的差异比较	(120)
第三节 对第 141 号会计准则的分析和评论	(124)
第三章 企业合并商誉会计处理规范概述	
第一节 美国的商誉会计规范	(132)
第二节 IASB 对企业合并商誉会计处理的规范	(149)
第四章 企业合并会计经济后果分析	
第一节 文献回顾	(157)
第二节 对权益结合法的批评	(163)
第三节 会计后果与经济后果辨析	(165)
第四节 案例分析	(171)
第五章 企业合并会计准则政策建议	
第一节 我国企业合并会计规范的逻辑框架	(177)
第二节 我国制定企业合并会计准则应注意的若干事项	(184)
第三节 我国会计准则体系中计量属性的整合问题	(190)
第四节 企业合并准则建议稿	(191)
附录 FASB 制定第 141 号会计准则的相关背景	(202)
主要参考文献	(207)

■企业合并会计报表研究(课题主持人:孟建民)

第一章 导论

导论	(213)
----------	-------

第二章 合并会计报表基本理论

第一节 有关合并会计报表的基本概念	(221)
第二节 目前国际通行的几种合并理论	(224)
第三节 三大合并理论的优缺点分析	(228)
第四节 公共理论的框架分析	(231)
第五节 公共理论下的合并会计报表模式	(236)

第三章 合并会计报表的国际比较

第一节 三种合并模式比较	(242)
第二节 合并范围比较	(249)
第三节 编表与公布要求的比较	(252)
第四节 合并方法比较	(254)
第五节 各种合并模式的优缺点比较	(258)
第六节 对我国的启示	(261)

第四章 中国企业集团化发展与合并会计报表编制

第一节 中国企业的集团化发展	(264)
第二节 我国企业集团的组建模式和结构类型	(269)
第三节 企业集团发展催生了中国合并会计报表	(273)

第五章 中国企业会计报表合并的实践

第一节 合并会计报表在中国的发展历程	(278)
第二节 我国合并报表编制主体和范围的演变	(286)
第三节 我国合并会计报表编制内容和方法的演变	(287)
第四节 我国现行合并会计报表制度存在的弊端	(289)
第五节 我国合并会计报表制度改革展望	(294)

第六章 企业合并会计报表的合并范围研究

- 第一节 合并范围的介绍与国际比较 (298)
- 第二节 我国合并报表范围存在的问题 (302)
- 第三节 构筑合并范围规定体系 (307)

第七章 合并会计报表编制

- 第一节 合并会计报表编制的基本概念 (313)
- 第二节 合并会计报表编制的路径选择 (317)
- 第三节 合并会计报表编制的基本步骤和关键技术 (319)
- 第四节 国外合并会计报表编制的基本方法及其新发展 (330)

第八章 调整与合并中的特殊事项处理

- 第一节 个别会计报表的调整 (339)
- 第二节 合并范围内企业权益法的特殊情形 (342)
- 第三节 投资性内部会计事项抵销的特殊问题 (345)
- 第四节 交易性内部会计事项抵销的特殊问题 (347)
- 第五节 其他内部会计事项抵销的特殊问题 (351)

第九章 企业集团合并会计报表编制案例分析

- 第一节 企业集团合并会计报表编制面临的困难 (356)
- 第二节 企业集团编制合并会计报表的探索 (357)
- 附录一 国家开发投资公司合并会计报表编制案例 (362)
- 附录二 中国南车集团公司合并会计报表编制案例 (366)
- 附录三 中国海洋石油总公司合并会计报表编制案例 (374)
- 附录四 中国石油天然气集团合并会计报表编制案例 (387)

第十章 规范合并会计报表编制的政策建议

- 第一节 逐步建立适合中国国情的合并会计报表制度体系 (390)
- 第二节 加强对企业编制合并会计报表和中介审计合并报表的监管 (395)
- 第三节 与合并会计报表有关的难点问题及相关政策建议 (399)

第十一章 小结

小结	(416)
参考文献	(418)
后记	(420)

■ 合并会计报表(课题主持人:陈信元)

第一章 合并会计报表的性质与作用

第一节 合并会计报表的性质	(423)
第二节 合并会计报表的作用与局限	(424)

第二章 合并会计报表编制的范围

第一节 合并会计报表编制的范围:什么样的子公司应纳入合并会计报表	(426)
第二节 合并会计报表准则或制度的适用范围:什么样的母公司需要编制 合并会计报表	(441)

第三章 权益法下的合并会计报表编制程序

第一节 权益法介绍——完全权益法与不完全权益法的区别	(443)
第二节 合并价差	(444)
第三节 编制合并会计报表的基本程序	(445)
第四节 少数股东权益的确认与列报	(446)
第五节 母、子公司会计期间与会计政策的协调	(449)

第四章 内部交易的抵销和调整

第一节 内部交易的抵销和调整	(451)
第二节 企业合并前的内部交易	(453)
第三节 内部交易资产所计提减值准备的抵销	(453)

第五章 期中合并时的合并会计报表编制

期中合并时的合并会计报表编制 (459)

第六章 子公司的增资、减资业务

第一节 子公司仅向外界增发股份 (461)
第二节 子公司仅向母公司增发股份 (462)
第三节 子公司减资业务 (463)

第七章 复杂控股关系下的合并会计报表编制

第一节 间接控股 (464)
第二节 相互持股 (464)

第八章 合并现金流量表的编制

合并现金流量表的编制 (466)

第九章 比例合并

比例合并 (468)
主要参考文献 (470)

■ 合 营(课题主持人:朱祺珩)

第一章 概述

第一节 研究背景 (473)
第二节 研究范围 (474)

第二章 定义

第一节 合营 (475)
第二节 共同控制 (476)
第三节 合营者和合营中的投资者 (477)

第四节	权益法和成本法	(477)
第五节	比例合并法	(478)

第三章 合营方式

第一节	共同控制经营	(479)
第二节	共同控制资产	(480)
第三节	共同控制实体	(480)

第四章 合营者在共同控制经营中权益的会计处理

第一节	合营者在共同控制经营中权益的会计处理	(483)
第二节	与共同控制经营相关的房地产合作开发项目的会计处理	(484)

第五章 合营者在共同控制资产中权益的会计处理

合营者在共同控制资产中权益的会计处理	(487)
--------------------------	-------

第六章 合营者和合营中的投资者在合营企业中权益的会计处理

第一节	在个别会计报表中对合营企业权益的会计处理	(489)
第二节	在合并会计报表中对合营企业权益的会计处理	(490)
第三节	对在中外合作经营企业中权益的会计处理	(491)

第七章 披露

披露	(493)
附录 合营会计准则国际及地区比较表	(499)
参考文献	(519)

冯淑萍：

企业合并会计问题研究

企业合并概述

上市公司吸收合并的实践与监管

企业合并的基本会计处理方法

企业合并会计面临的主要问题

本课题的政策建议

财政部会计准则委员会课题研究报告
(项目批准号:2003CASC01101)

课题主持人:

冯淑萍(主持人) 全国人大预工委

陆德明(副主持人) 中国证监会

课题组成员:

沈 芸 国资委

陈信元 上海财经大学

张象至 财政部会计司

狄 恺 财政部会计司

第一章

企业合并概述

一、企业合并的历史沿革

随着经济的全球化和新经济的发展,企业的生存发展环境日新月异,面临更多的机遇和挑战。为更好地求生存、求发展,企业间并购事件层出不穷、此起彼伏。迄今为止,国际上经历了五次合并浪潮:

1.“横向合并”浪潮(20世纪初叶)。工业革命的迅猛发展,导致先进技术的应用和管理组织支配生产要素的能力的提高。集中资源、做大企业是这个时代鲜明的经济特征。作坊并入企业,企业聚成集团,一些小企业消失,一批大公司形成。这种合并的结果为形成一些行业垄断企业。

2.“纵向合并”浪潮(20世纪20年代)。市场的发达和经济的发展,使企业间的经济联系日趋复杂,各行业间的相互依存和制约越来越强,行业巨头们开始了跨行业的联合与并购。金融界尤其是投资银行在这次并购中表现得特别活跃。据统计,60%的企业并购是通过上市收购、收购上市、股票交易等方式在纽约证券交易所进行的。此次并购,使企业的资本结构由简单的股份制变为了金字塔式的复合股份公司制,控股公司就是在这时出现的。此次并购的结果是导致了寡头垄断的形成。

3.“多元合并”浪潮(20世纪60年代)。由于市场风险的加剧和以反托拉斯为代表的一系列管制措施,使企业家们更关注跨行业的并购,以分散风险和规避管制。

4.“融资合并”浪潮(20世纪80年代)。70年代美国经济“滞胀”,使大企业综合症得以彻底暴露:企业经营绩效低下、内部官僚林立、机制僵化、缺乏创新动力。美国多数大企业进入了一个无所作为的时期。此时,一批活跃在华尔街的金融专家洞察时势,针对企业集团的弱点,迅速组织银团负债融资,收购这些公司取得控股权,重组公司结构,聘请管理专家,在获利后将公司卖出。以买卖企业获利为目的的融资合并成为第四次合并浪潮的特征。

5. 面向新经济的“战略合并”浪潮(20世纪90年代末至今)。经济全球化和网络经济的异军突起,引发了目前方兴未艾、如火如荼的合并浪潮。这次合并浪潮与前几次相比具有以下特点:

(1) 规模更加巨大。2000年年初,美国在线收购时代华纳,其金额达1550亿美元;英国达沃收购德国曼内斯曼,其金额达1850亿美元。其并购金额之巨大相当于一个中小国家一年的国民生产总值。

(2) 涉及范围广。合并几乎涉及所有的行业。不论国内国外,汽车、通讯、金融、传媒等行业的企业合并事件不断出现,连时装界这样素以独特客户定位、不屑于规模发展的行业,也爆出占奇与路易威登合并的消息。合并已成为各行业重组的工具。

(3) 合并已跨越国界。经济的全球化使合并跨越国界,许多并购事件在全球范围内展开。

(4) 合并形式越来越多样化。

(5) 合并更为迅速。许多重大的并购在短短几个月甚至几周内完成。波音在7个月内兼并麦道,花旗银行与旅行者高达720亿美元的合并也不超过4个月。而奔驰与克莱斯勒400亿美元的合并意向,仅在17分钟内完成。

在这次合并浪潮中,最为重要的变化是企业并购的目的不仅仅是获得规模经济、提高市盈率、实现领导人价值等,更是奠定或谋求在未来经济格局和市场竞争中有利的战略地位。

从国内来看,新中国成立后,共经历了三次合并浪潮:

1. 新中国成立初期,对民族资本主义工商业进行利用、限制、改造,完成了公有制经济的“并购”活动。

2. 改革开放后至1993年,贯彻“两权分离”的改革原则,国有企业间进行一些兼并活动。

3. 1993年至今,中共十四届三中全会明确提出“要明确产权关系”“让产权流动和重组”,为企业的合并活动创造了条件,扫除了一些体制的障碍;同时,面对经济的全球化和新经济的发展,国内企业纷纷实行战略重组,掀起了一股前所未有的合并浪潮。

二、关于企业合并的有关概念

1. 兼并。兼并也称吸收合并,是指两家或两家以上的企业,合并成为一家企业,其中一家企业保留法人资格,其他企业的法人资格随着合并而消失。如甲公司