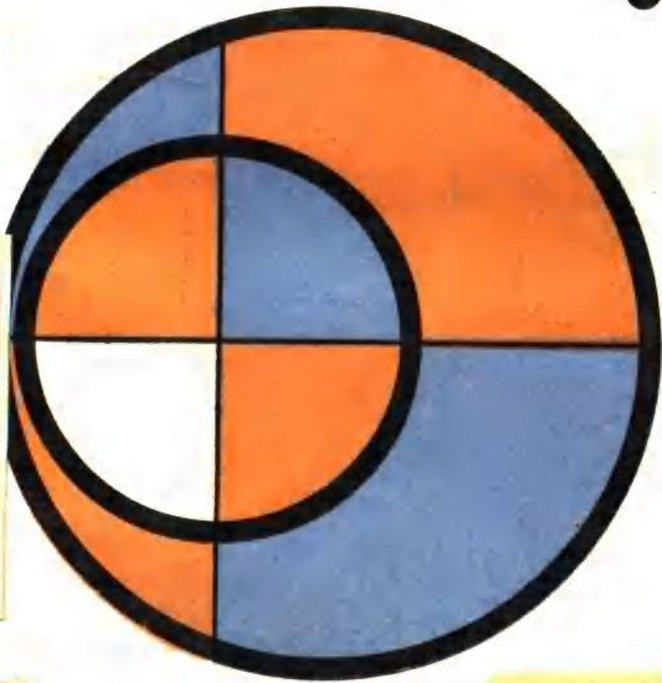


合并财务报表 的理论实务

HE BING CAI WU BAO BIAO DE LI LUN YU
SHI WU

● 王有枚 编著



● 北京经济学院出版社

合并财务报表的理论
实务

● 王有枚 编著

133-10
北京经济学院出版社

京新登字211号

合并财务报表的理论与实务

王有枚 编著

北京经济学院出版社出版

(北京市朝阳区红庙)

北京怀柔燕东印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

850×1168毫米 32开本 10.625印张 286千字

1991年11月第1版

1991年11月第1版第1次印刷

印数：0 001—3 000

ISBN7-5638-0238-X/F·134

定价：5.00元

合并财务报表的理论与实务

王有枚 编著

C12770/02

北京经济学院出版社

1991·北京

前 言

组建企业集团，办好企业集团是我国发展经济的战略，是深化经济体制改革，充分发挥科学技术优势，加速发展外向型经济的重要途径和措施。在深化企业改革过程中，已涌现出一大批企业集团，对我国实现社会化大生产，加快有计划商品经济发展，正在积极发挥着它们的作用。为了使国家经济领导部门和社会各界有关的团体、组织以及个人了解企业集团的财务状况和经营成果，正确、合理编制企业集团的合并财务报表已是一项十分重要的会计工作，本书正是根据这种需要编写的。

我国政府还没有文件规定有关企业集团编制合并财务报表的方法，财政部颁布的《关于国营工业企业兼并和出售有关会计处理的暂行规定》亦未涉及这方面的要求。企业集团在我国还是初次出现，对于编制企业集团的合并财务报表也还没有经验可以总结。本书主要是按照我国企业集团的性质，吸收美国财务会计中有用的关于编制合并财务报表的理论和实务进行编写的，目的是供我国在企业集团工作的会计人员参考和应用，也为我国制订这方面规章制度的部门提供参考性资料。最后几章虽不是我国企业集团可以吸收应用的知识，但对涉外会计人员很有用，特别是有关跨国公司编制合并财务报表的知识。本书也可供会计研究人员使用，作为会计研究生的教材。

本书分紧密型企业集团、半紧密型企业集团等不同性质的企业集团，分章编写它们编制合并财务报表的理论和实务。但是只是有关股权型企业集团的，因为协议型企业集团，企业间只根据协议

和章程受企业集团决策的约束和控制，在法律上和经济上均保持独立，其总部也只是一个协调议事机构，并非法人，没有编制合并财务报表的必要；而且企业间无投资或参股的经济关系，也难以编制合并财务报表。

本书编写时间仓促，一定有很多错误之处，请读者指正。

编著者

1991.6.

目 录

第一章 企业集团的出现、作用和发展前途	(1)
第一节 企业集团在经济体制改革和经济发展中的作用	…(1)
第二节 我国企业集团实际已发挥的作用	.....( 3)
第三节 政企分开与企业集团的组建	.....( 5)
第四节 股份制将是组建企业集团的一种主要企业经济体制	.....( 7)
第二章 组建企业集团的方式和采用的会计方法	(12)
第一节 企业结合的一些概念和结合方式	.....(12)
第二节 组建企业集团的产权问题和会计方法	.....(16)
第三节 组建企业集团的购买结合会计	.....(19)
第四节 组建企业集团的权益联营会计	.....(27)
第三章 紧密型企业集团的会计制度和合并财务报表	(35)
第一节 紧密型企业集团的概念及其会计制度	.....(35)
第二节 经营自主权很小的部门的会计制度	.....(36)
第三节 经营自主权大的分支机构的会计制度	.....(38)
第四节 合并财务报表编制的理论和实务—发运给分店的商品按成本作价	.....(42)
第五节 合并财务报表编制的理论和实务—发运给分店的商品作价高于成本	.....(47)
第六节 其它两个问题—往来帐户的调节和分支机构之间的交易	.....(58)
第四章 半紧密型企业集团的合并财务报表	(63)

第一节	半紧密型企业集团的一些说明.....	(63)
第二节	拥有附属企业全部股权的合并财务报表—企 业集团建成那天编制的.....	(66)
第三节	拥有附属企业全部股权的合并财务报表—经 过一个时期营业后编制的.....	(74)
第四节	与拥有附属企业部分股权的合并财务报表— 企业集团建成那天编制的.....	(81)
第五节	与拥有附属企业部分股权的合并财务报表— 经过一个时期营业后编制的.....	(91)
第六节	企业集团内部非盈利性交易的会计处理方法...	(99)
第五章	合并财务报表—企业集团内部进行盈利性交易...	(105)
第一节	企业集团内部损益的含义及其抵销的重要性...	(105)
第二节	企业集团内部销售商品.....	(106)
第三节	企业集团内部销售厂场设备等固定资产和无 形资产.....	(115)
第四节	企业集团内部进行融资租赁和购买债券.....	(123)
第六章	合并现金流量表以及编制合并财务报表的特殊 问题.....	(141)
第一节	合并现金流量表.....	(141)
第二节	逐步增加投资达到控股的目的.....	(147)
第三节	母公司拥有的附属企业股权发生变化.....	(154)
第四节	附属企业有优先股发行在外的.....	(167)
第五节	附属企业发放股票股利.....	(174)
第六节	附属企业进行库存股份买卖.....	(176)
第七节	间接拥有的股权和附属企业拥有母公司的 股权.....	(181)
第七章	合并财务报表—用购买结合会计组建企业集团 在建成那天编制的.....	(192)

第一节	美国编制合并财务报表的基本原则以及购买结合会计的基本特点·····	(192)
第二节	拥有附属企业全部股权的合并财务报表—企业集团建成那天编制的·····	(196)
第三节	拥有附属企业部分股权的合并财务报表—企业集团建成那天编制的·····	(206)
第四节	少数股权以及商誉和负商誉·····	(213)
第五节	报表上揭示的要求和一些问题的探讨·····	(218)
第八章	合并财务报表—用购买结合会计建成企业集团	
	后一个时期编制的·····	(220)
第一节	权益法和成本法以及两者的选择·····	(220)
第二节	拥有附属企业全部股权用权益法第一年的例子·····	(222)
第三节	拥有附属企业全部股权用权益法第二年的例子·····	(235)
第四节	拥有附属企业部分股权用权益法第一年的例子·····	(240)
第五节	拥有附属企业部分股权用权益法第二年的例子·····	(253)
第六节	拥有附属企业部分股权用成本法的例子·····	(259)
第七节	权益法和成本法的评比·····	(267)
第九章	集团内部损益对少数股权的影响、所得税、合并财务报表详细例子·····	(269)
第一节	企业集团内部损益对少数股权的影响·····	(269)
第二节	组建企业集团和合并财务报表上的所得税问题·····	(273)
第三节	合并财务报表工作底稿比较全面的例子·····	(286)
第十章	跨国公司的合并财务报表·····	(298)

第一节	编制的原则和程序.....	(298)
第二节	用外币编制的财务报表的换算工作.....	(302)
第三节	换算方法.....	(303)
第四节	汇兑损益.....	(310)
第五节	选择适当的汇率.....	(313)
第六节	换算工作举例.....	(315)
第十一章	国际上有关跨国公司编制合并财务报表的一些重要文件和争论.....	(318)
第一节	国际会计准则委员会的第11号和第23号草案...	(318)
第二节	美国财务会计准则委员会的第8号和第52号说明.....	(320)
第三节	联合王国会计准则委员会的第21号草案.....	(331)

第一章 企业集团的出现、 作用和发展前途

第一节 企业集团在经济体制改革 和经济发展中的作用

一、企业集团的出现与市场调节的关系

经过十年经济体制改革的实践和探索，涌现出大批企业集团，从有计划商品经济的理论看，从赶上世界经济先进国家的角度看，我国大批企业集团的出现是符合时代发展的要求的。

先从有计划商品经济看，它应该是计划调节与市场调节有机结合起来的一种经济制度。我们开始进行经济体制改革时，曾片面地过份强调市场调节的作用，从而导致经济上宏观失控，市场出现不少混乱现象，物价连续上涨，对人民生活、经济改革和建设都产生一些危害。这方面的经验教训我们应当认真地加以吸取，以利于我国有计划商品经济的健康发展。

从理论上讲，市场调节是发挥价值规律的作用，调节商品供需之间的矛盾。资本主义制度下的小商品生产，价值规律自发地起作用，因此很容易被一些个人、私人企业所操纵，市场发挥不了调节的作用；特别是卖方市场上，一些个体户、私人企业不是相互竞争，而是联合起来垄断市场，任意哄抬物价，以致市场上经常出现各种混乱现象。所以要实现有计划的商品经济，应该发挥社会主义公有制的优越性，不仅让价值规律能充分发挥作

用，而且还要自觉利用价值规律，使市场能有的放矢地进行调节，为稳定物价服务，为发展生产服务，为提高人民生活水平服务，为加快经济建设服务。

发挥社会主义公有制的优越性，应从两方面采取有效的改革措施。即：一方面，政府要掌握计划、经济杠杆和运用必要的行政干预，在不同经济层次和生产层次上调节宏观经济运行，规范企业行为。主要是：（1）建立现代化财政预算制、税收制、货币管理制、银行信贷制、价格管理制、劳动制、工资分配制、外汇管理制、物价管理制等，使间接调节机制规范化，以此调节市场，引导企业平等竞争。（2）制订宏观、微观经济运行的行为规则，对违反行为规则的情况，通过经济杠杆、法律手段和行政干预加以控制和制裁。（3）财政、税收、信贷、分配等制度要有利于中央和地方政府政企分开和全国统一市场的形成。另一方面必须有一大批企业集团，把分散的企业组织起来，形成一股强有力的经济力量。国家对众多企业集团，既要注意政企分开，授权它们用好社会主义财产和赋予自主经营权之后，由它们根据市场和计划两方面的要求自主经营；同时又要对它们加强宏观调控，以便通过它们保证众多企业沿着社会主义轨道有秩序地进行经济活动。而从企业集团来说，由于它们有雄厚的经济实力，它们就能加强调查研究工作，根据第一手资料预测市场供需的变化，按照市场需求情况来发展生产，达到供需基本平衡、物价基本稳定的目的，为社会主义服务。这样将不是消极地等待市场来调节生产，而是积极地按照市场供需情况自觉地调节生产。由此可见，众多企业集团的形成对市场所起正常调节作用是毋庸置疑的。

二、企业集团的出现对我国经济发展的意义

为了正确对待企业集团的出现，再从它对我国经济发展的作用方面来看它的重要性和必要性。

在这方面，不妨从企业集团对资本主义经济发展所起的作用

谈起。在资本主义制度下，企业集团有它垄断市场对经济发展起消极作用的一面，同时又有促使资本主义经济高速度发展积极的一面。没有许多大的资本主义企业集团，就没有今天发达的资本主义国家。就以美国而论，虽然中小型企业仍占80—90%，大企业、大的企业集团只占10%多一点，但是国家开发新的生产技术，生产超时代的新产品依靠着它们，因为惊人的科研开发费用只有它们才有能力负担。另外，只有大企业、大的企业集团才能在世界各地设置人数众多的市场调查机构，随时了解世界各国市场供需情况，及时掌握世界商品信息、经济信息，美国企业就靠这许多详尽、确实的信息，与其它国家企业进行商业竞争。不仅美国如此，全世界所有经济比较发达的国家都是如此。它们经济之所以能高速度发展，一是靠先进的科学与生产技术，一是靠先进的经济管理工作，这两项工作是缺一不可的。而这两项工作大部分是那些大企业、大企业集团承担着的。

我们要实现有计划的商品经济，主要在于发挥公有制的优越性，以达到在较短的时间内赶超世界经济比较发达国家的水平。这个目标是正确的，是全国人民的共同愿望，但是没有大企业、大的企业集团在引进国外先进技术的基础上尽快开发新的生产技术，在学习外国先进经济管理工作的基础上尽快提高自己经济管理工作的水平，我们要达到这个目标将是不可想象的。为了达到这个目标，我们还必须再三强调的是，我国的企业集团、大企业必须是社会主义性质的，是为社会主义服务的，这是保证我国企业集团沿着正确、健康的轨道上发展的重要条件。

第二节 我国企业集团实际已发挥的作用

在经济体制改革过程中，随着改革形势的需要，全国各地都涌现出来不少企业集团，它们目前正沿着正确的社会主义方向发

展，在市场调节上，在发展我国经济上发挥着积极的作用。就上海经委系统而言，自1986年开展行政性公司改革以来，经过几年的探索，先后建立了36个企业集团，包括429户企业，占地方预算内全民企业总数的33%；产值达200亿元左右，约占工业总产值的40%。它们目前已在以下六个方面发挥作用（见1990年11月30日解放日报），

（1）优化了企业组织结构，促进专业化改组，形成规模经济。如电线电缆集团公司成立后，发挥联合优势，在供销上“一个拳头”打出去，技术改造上“一盘棋”规划，出口上“一个口子”对外，提高了规模经济效益。去年公司实现利润1.19亿元，出口创汇1200万美元，分别增长27.8%和43.9%，今年出口创汇又将持续增长。

（2）通过成员企业的优势互补，优化现在的生产要素，使现有资源得到更充分利用。如化纤公司通过统一供应原料、统一组织生产、统一产品收购、统一组织销售，使企业间优势得到了互补，保证了产值、利税同步增长。去年工业总产值和利税分别增长19%和35.8%。1990年1—10月份，产值又比去年同期增长3.99%。

（3）加快了产品结构调整。如上海针织九厂的产品质量和信誉在国际市场上具有较强的竞争力，产品供不应求。而统一袜厂一度产品滞销。组建企业集团公司后，集团公司利用针织九厂的技术、出口优势和统一袜厂的厂房、设备，共同发展优质名牌产品，进一步拓展了市场。

（4）加快了技术进步。有些企业集团，吸收科研单位参加，使科研与生产有机结合，促进了生产力发展；也有些企业集团，把分散投资转为集中投资，加快了技术进步步伐。如大中华橡胶厂、正泰橡胶厂都在闵行建设新厂，两厂组建橡胶轮胎集团公司后，集中资金，统一规划建设，不仅节省投资4000万元，而且每

年可增加效益1 000万元。

(5)促进外向型经济发展，提高了国际市场竞争力。如搪瓷不锈钢制品行业、电池行业、标准件行业、轴承行业组建成集团后，依靠整体力量，到国际市场去竞争，使出口创汇都大幅度提高。

(6)提高企业组织集中程度，使国家便于对这些企业进行宏观调控，保证众多企业经营活动有序进行。

虽然企业结合起来组建企业集团的目的、作用有所不同，包括的企业有所不同，但从上海经委系统这36个企业集团已起的作用看，我国企业集团的作用已是肯定的、无可非议的，其在我国的社会主义建设和国民经济的发展中将具有无限的生命力。

第三节 政企分开与企业集团的组建

要发挥企业集团在有计划商品经济中搞活经济，进行社会主义企业间的大协作，尽快提高生产力的作用，必须政企分开，政府不参与企业的经营决策，按商品对经济建设和人民生活的重要程度，赋予企业不同的经营自主权；不仅母公司如此，母公司所在地区的附属企业和跨地区的附属企业都应政企分开，它们与当地政府无行政隶属关系，只隶属于企业集团。地方政府可以拥有自己投资的企业，主要是为地区发展工农业生产服务的电力、交通运输、城市公用、通信等创造投资环境的企业。地方要富起来，主要不是靠守住自己的资源，而是创造投资环境，取消行政隶属，放手吸引各方智力、财力到本地来建立企业，利用资源，促进经济良性循环。

只有政府对企业放弃隶属关系，企业才成为能按照各自的规划，为提高生产力加强协作的需要自由进行结合，组建各种性质的企业集团。企业集团不但由于规模大，有力量进行生产技术开

发工作，而且可以利用集团内每个企业的优势，取长补短，加强协作，生产力一定能很快出现质的飞跃。

在政企分开的基础上，在企业集团内部也必须将所有权与经营权分开，否则企业的经营自主权仍无法充分利用。参加企业集团的企业，不仅有国营企业，还有集体企业、私人企业和城镇企业。采用股份制是一个办法（详见下一节内容）。未采用股份制的企业集团，是否可以由参加结合的企业按投资比例选派代表成立管理委员会，并由企业集团党组织的代表和职工代表参加。管理委员会负责审议并批准企业的发展战略、经营方针、重大经营决策、收益分配，并监督厂长、经理等经营者的经营活动。管理委员会可以根据考察经营者的经营成绩好坏，对他们加以提升或解聘，甚至追究责任。

不论母公司还是附属企业掌握经营权的厂长、经理必须是德才兼备的能人。我国经济要赶上世界经济先进的国家，企业的厂长、经理在生产技术上，在经济管理工作上必须有较高的水平，而且应继续学习，不断提高；要企业坚持社会主义方向，他们必须是全心全意为社会主义服务、不谋私利的人。经营者虽然享受所有者赋予的自主经营权，但必须对所有者负责，定期向管理委员会报告企业经济状况和一个时期来的经营成绩；在企业发生特殊的意外事故、遭受严重损失时，管理委员会也可以随时召集会议，要厂长、经理汇报情况，以便及时追究责任，进行合理处理。

企业和企业集团的党组织应对厂长、经理负责进行的经济活动是否符合党的方针政策，是否符合四项基本原则加强监督，同时与厂长、经理一起做职工的政治思想工作。这里应该强调的是，党组织不代表所有者，也不是经营者，党政分开是理所当然的。但是党组织和书记也不能对企业经济活动袖手旁观，应通过对职工的政治思想工作把党的政治方向贯彻到企业每一项活动中

去，特别通过党内教育，要每个党员在职工群众中起身教言教带头作用，协助厂长、经理使企业经济沿着社会主义政治方向持续发展。

政治思想工作不可能以奖金刺激来替代，物质刺激只能产生最低层次的刺激，高层次的刺激和人的觉悟在我们社会主义国家应当依靠政治思想工作，并配之以社会舆论、合理的人事制度和分配制度。政治思想工作搞得好坏的标准应当看是否能为以公有制为基础的社会主义专业化协作大商品生产扫除思想障碍，而不是让自然经济、小生产意识和资本主义“初级阶段”的私有观念、唯利是图、贪污腐化等借口“商品经济观念”而泛滥。做好政治思想工作对是否能实现有计划的商品经济、赶上世界经济先进国家将起着决定性的作用。

第四节 股份制将是组建企业集团 的一种主要企业经济体制

一、从组建资本主义企业集团的历史得到的启示

实现股份制在经济体制改革中已显示出它不少的优越性，这里暂且不谈。先从组建企业集团实现企业间专业化大协作尽快提高我国生产力来讲，有它的必要性和重要性。关于这一点，有必要借鉴资本主义经济制度组建企业集团，积极扩大企业经营规模的经验。

为了扩大经营规模，发展生产力，增强商业竞争力量，一些资本主义企业开始时都是用积累起来的盈利建立分支机构从内部着手的。用企业自己积累的资金从企业内部扩大经营规模，受资金积累一时无法大量增加的限制，在资本主义高速度发展的形势下，用这种方式扩大经营规模是难以达到的。因此，一些企业才与外界其它企业结合，组建企业集团。与其它企业结合，开始主要