

立信会计丛书 HEBING KUAIRI
BAOBIAO BLANZHI
SHIWU

合并会计报表编制 实务

黄昌勇 编著

立信会计出版社

**HEBING
KUAJI
BAOBLAO
BLANZHI
SHIWU**

立信会计丛书

合并会计报表编制实务

黄昌勇 编著

立信会计出版社

合并会计报表编制实务

黄昌勇 著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 12.5 插页 2 字数 306,000

1997 年 5 月第 1 版 1997 年 5 月第 1 次印刷

印数 1—10,000

ISBN7-5429-0484-1/F·0452

定价: 19.00 元

前 言

合并会计报表是世界经济“公司化”时代公认会计原则的延续与发展,是公认会计原则在单个公司层次上的运用提升到集团公司层次上的运用。我国于1994年颁发了《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,进一步加快了我国会计溶于国际会计洪流的步伐。

合并会计报表的编制难度较大。在会计较高级别的考试中,往往考及这些内容。在实际工作中,也会经常遇到一些难于处理的合并问题。为推进会计教学、科研与实务的发展,本书全面而详尽地介绍了合并会计报表的编制。其主要特点是:

1. 体系新。本书以内部会计事项为核心,围绕合并会计报表的核算步骤,安排全书体系,方便阅读,容易为读者所接受。跳出了传统的以会计报表为核心的叙述体系。

2. 观点新。本书介绍了以下一些新的学术观点:在会计事项的分类方面,提出了企业集团的全部会计事项分为外部、内部与循环三类会计事项,其中内部会计事项又分为投资性、往来性与交易性三类,全书以此为主线展开阐述;在外币会计报表折算方面,提出了科学地稽核验证的推算方法;在抵销分录的分类方面,提出了一般与递延、动态及静态与混合、已终结与未终结、单一与双重抵销分录的分类方法;在抵销分录的编制方面,提出了编制“递延抵销分录”的新概念;在抵销分录的汇总方面,提出了使用抵销分录科目汇总表的操作方法;在合并稽核方面,揭示了几个重要合并数据的推算,从而使合并会计报表建立在更加科学和规范的基础之

上;在合并财务状况变动表方面,创造了“差额合并工作底稿”的操作方法;在提取盈余公积的调整方面,提出了三种不同的处理方法;在合并会计报表应用软件的设计方面,提出了两种不同数据流程的设计思路,比较系统地介绍了数据库设计与模块结构,并将“三库理论”灵活地运用于软件设计之中。

3. 设例详尽。本书有大量实例,几乎每一个步骤都有例子,以方便阅读。书中单列一章进行了综合举例,涉及的内部会计事项较广,包括了全部合并步骤与合并内容。为详细介绍合并财务状况变动表的编制,并加深对递延抵销分录的理解,综合实例在时间跨度上,涉及了上、下两个连续的合并期。

4. 实际操作性强。本书密切结合我国当前合并会计报表实际,主要以财政部关于《合并会计报表暂行规定》为依据,介绍合并会计报表的实际编制。对暂行规定中省略的合并内容,本书进行了大量的补充,以供读者在实际工作中参考。

本书可作为财经院校教材或补充读物,是会计研究生、注册会计师、会计师考试的学习资料,也可作为财会人员的业务学习用书。

本书在编著过程中,得到了学院领导赵文绪、刘巨钦和胡长青以及会计系刘长青、周密、黄国胜、胡扬赞、龙文魁等老师的帮助和指教,在此深表感谢。

合并会计报表实务在我国开始不久,还是新鲜事物,很多问题有待进一步探讨,对于书中的缺点错误,恳请专家学者和财会同仁批评指正。

作者于湖南湘潭大学国际经贸管理学院

目 录

一、合并会计报表的基本概念	1
(一) 合并会计报表的产生与发展	1
(二) 合并会计报表的主要特点	4
(三) 合并会计报表与汇总会计报表	6
(四) 合并会计报表与投资	7
(五) 合并会计报表与企业合并	9
(六) 合并会计报表的合并范围	10
二、合并会计报表的编制原则和程序	17
(一) 合并会计报表的种类及附注	17
(二) 合并会计报表的编制资料	19
(三) 合并会计报表的编制原则	20
(四) 合并会计报表的编制程序	22
三、外币会计报表的折算	29
(一) 外币会计报表的折算意义	29
(二) 外币会计报表的折算步骤和折算汇率	30
(三) 外币会计报表的折算差额	32
(四) 外币会计报表的折算方法	36
(五) 我国外币会计报表的折算方法	49
四、内部会计事项与抵销分录	64
(一) 内部会计事项核算的意义	64
(二) 内部会计事项的内容	68
(三) 内部会计事项的核算方法	68

(四) 抵销分录	69
五、投资性内部会计事项的抵销	88
(一) 内部权益性资本投资的抵销	88
(二) 内部债权性债券投资的抵销	107
(三) 内部投资收益的抵销	117
六、往来性内部会计事项的抵销	145
(一) 内部应收与应付帐款的抵销	146
(二) 内部应收帐款计提坏帐准备的抵销	147
(三) 内部应收帐款和坏帐准备的连续抵销	149
(四) 内部预收与预付帐款的抵销	155
(五) 内部应收与应付票据的抵销	157
(六) 内部借贷的抵销	159
(七) 往来性内部会计事项抵销综合举例	171
七、交易性内部会计事项的抵销	180
(一) 交易性内部会计事项的特点	180
(二) 交易性内部会计事项的分类	181
(三) 存货内部交易的抵销	182
(四) 固定资产内部交易的抵销	207
(五) 无形资产内部交易的抵销	231
(六) 内部租赁的抵销	238
八、合并会计报表综合实例	251
(一) 第一个合并期编制合并会计报表	251
(二) 第二个合并期编制合并会计报表	275
九、合并会计报表应用软件设计简介	320
(一) 合并会计报表应用软件的系统设计	320
(二) 合并会计报表应用软件的库文件设计	327
(三) 合并会计报表应用软件的模块划分	346
附录一 合并会计报表抵销分录举例	358

附录二 合并会计报表计算公式..... 371

附录三 财政部《关于印发〈合并会计报表暂行规定〉
的通知》..... 375

附件一 合并会计报表暂行规定..... 375

附件二 股份制试点企业合并会计报表格式..... 387

一、合并会计报表的基本概念

(一) 合并会计报表的产生与发展

合并会计报表也称合并财务报表。它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(指单个企业编制的会计报表,为区别于合并会计报表,故称其为个别会计报表)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,综合反映企业集团经营成果、财务状况及其资金变动情况的会计报表。

编报合并会计报表,对于正确了解与评估企业集团的经济实力及经营状况有非常重要的意义,企业有时在合并前与合并后,会得出截然不同的损益概念。如日本托士巴(Toshiba)公司,1976年合并前盈利3,000万美元,合并后亏损1,300万美元,这时若不编报合并会计报表,有可能使集团决策者及其他有关方面产生误解,导致严重错误。

合并会计报表是近代会计理论与实践发展的产物,它同股份制经济的产生与发展有联系,尤其与股份有限公司这种企业组织形式密切相关。

股份制经济最先作为资本主义经济发展的产物,它以资本主义大工业的发展为背景,诞生于17世纪的欧洲。从世界上最早的股份公司——荷兰东印度公司于1602年成立算起,迄今已有近400年的历史。在这风风雨雨的数百年中,经历了从无限责任制到有限责任制,从有限责任制到股份有限制,从人合性到资合性,从股票买卖到自由流通,从股票交易所到证券交易的规范,这期间,

股份制经济得到了长足的发展。

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。投资者(股东)以其出资额为限承担有限责任,大大减少股东的风险与压力;创办人依法提出设立公司申请,认购股份,就可以从社会各个角落迅速筹集大量资金,集中组建大型企业,实现集约化经营;在宏观调控上,可利用规范化的股票交易,在利益驱动的强劲动力下,轻易地实现企业兼并与联合,无情地淘汰那些社会经济生活中的不适者,从而使社会资源的重新优化配置与组合、产业结构的合理调整,来得更快、更容易,也更适合市场经济的需要;在微观管理上,由于受托经营而形成的所有权与经营权的两权分离,有利于职业企业家队伍的形成,实现专家治厂,促进企业管理科学水平的迅速提高。可以说,股份制是达尔文“适者生存”自然法则的进化理论在市场经济领域的最佳表现形式。

股份制经济在会计核算上,则要求在公认会计原则的规范下,围绕“分期损益”这个中心环节,确定会计期间、划分资本与收益支出、资产计价、收入与成本费用的确认、跨期摊配与调整等,以便正确进行利润分配,实现股东的投资回报。早期的股份有限公司仍然是单个企业,其所编报的会计报表仍属个别会计报表,不存在合并会计报表的问题。

随着科学技术的飞速发展,企业生产规模急剧扩大,经营内容和生产品种日益多样化、系列化,出现了大公司,甚至大型跨国公司。这些公司大都拥有巨额资金,市场占有率较大,带有一定程度的垄断性质,采用控股公司的形式进行生产经营。同时,随着市场竞争的加剧,企业兼并与合并现象日益增多。一些有实力的企业,为了自己的生存与发展,购买或收购其他企业的股份,或直接投资,将其纳入自己的势力范围,置于自身的控制之下。在上述客观存在的社会经济条件下,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,又称持股公司或股权公司,是指以资本控制其他企业为业务的公司。控股公司按持股方式可分两种:一是纯粹的持股公司,即只凭借持有其他企业的股票来实现控制与操纵,他自己并不经营实际业务;二是混合持股公司,即除控制和操纵其他企业之外,自己还经营某种业务。控股公司可以在短时间内加速资本的积聚,取得对其他企业的控制权。

控股公司使企业间的控制与被控制形成一种复杂的经济联合体,共同的利益驱动机制反映在会计核算上,就是要求按公认会计原则编报合并会计报表。

另一方面,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,借集团内部交易来人为地操纵集团利润,造成集团的虚假繁荣,也要求编报合并会计报表。

从世界各主要资本主义国家看,美国在 1940 年,英国在 1948 年,德国在 1965 年,法国在 1971 年,日本在 1977 年,相继在公司法或有关证券交易规范中,要求编报合并会计报表。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。随着改革开放的深入发展,国内一些股份制试点企业开始公开发行股票,并在国内或海外证券市场上市,为适应上市交易的需要,开始编制合并会计报表。到 1994 年初,我国制定发布了《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实务的序幕,进一步加快了我国会计溶于国际会计洪流步伐。

如果说,五百年前中世纪的钟声敲响了人类会计的文明,酿就了以复式簿记为重要特征的“帕乔利”时代,为其后世界经济的发展开创了一个基本条件,标志着现代会计的诞生。那么,百余年之后的荷兰东印度公司的成立,则标志着世界经济迈入了“公司化”

的一个重要历史时期,酿就了以公认会计原则为重要特征的“公司化”时代,为其后股份有限公司,乃至控股公司的发展指明了方向,它完全可以与“帕乔利”时代相媲美。合并会计报表不过是“公司化”时代公认会计原则的延续和发展,将其在单个公司层次上的运用,提升到集团公司层次上的运用。

综上所述,合并会计报表是社会经济发展到一定阶段的产物,它适应控股性质的企业集团的需要,由集团中的母公司运用一整套专门方法编制的,旨在反映整个集团会计信息的会计报表。它是当今会计界认可的难题之一。

(二) 合并会计报表的主要特点

个别会计报表只反映单个企业的经营状况及财务成果,合并会计报表则反映整个企业集团的经营状况及财务成果。两者相比,具有以下几点主要区别:

1. 反映的对象不同

个别会计报表只反映单个独立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,又是法律意义上的主体。合并会计报表则反映整个企业集团的会计信息,反映的对象是各成员企业若干法人组成的会计主体,是经济意义上的会计主体,而不是法律意义上的主体。

2. 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各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则是在企业集团中对其他企业拥有控制权的控股公司或母公司,集团中的其他成员企业,即被控制企业,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。

3. 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帐簿记录,从设置帐户、编制分录、登记帐簿到编制报表,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个别会计报表,它并不需要在现行帐表核算体系之外,再单独设置一套帐簿,在对全部会计事项重新进行一次确认、计量与记录之后编制。

4. 编制的方法不同

个别会计报表的编制,有一套人们比较熟悉的、固有的方法和程序,如期末结帐,进行调整,试算平衡,然后编制会计报表。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,如在个别会计报表简单汇总的基础上,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。这些特殊的编制方法目前人们往往还不大熟悉。

5. 编制的目的不同

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信息,包括单个企业的所有者、债权人及其他有关人员和部门。合并会计报表的编制目的主要是为企业集团的会计信息使用者提供信息,包括企业集团的所有者、潜在的投资人、债权人及其他有关人员和部门。两者编制目的有层次上的区别。

合并会计报表既然还是会计报表,就必然会与个别会计报表有相同之处。

1. 编制会计报表的种类相同

个别会计报表与合并会计报表都要编制资产负债表、损益表、利润分配表和财务状况变动表。

2. 编制会计报表的格式相同

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少数几个项目,如“合并价差”、“外币报表折算差额”、“少数股东权益”、“少数股东损益”等项目。

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的编制都要遵循公认会计原则的共同要求,不得违背。

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原则中财务报告的规范内容,都需要经注册会计师审查签证,公开披露,不得弄虚作假。

(三) 合并会计报表与汇总会计报表

汇总会计报表主要是指由上级管理部门,根据所属企业报送的个别会计报表,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. 从编制目的看

汇总会计报表编制的目的主要是为了满足宏观经济管理的需要,反映整个行业、部门或行政区划的财务经营情况。合并会计报表编制的目的则主要是为满足整个企业集团的所有者、潜在的投资人、债权人及其他有关人员和部门的需要,反映整个集团的财务经营情况。

2. 从编制范围看

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,凡被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. 从编制方法看

汇总会计报表以个别会计报表为依据,主要采用分行业、分所有制和分行政区划简单加总的方法编制。合并会计报表虽仍以个别会计报表为依据,但必须在抵销内部会计事项的影响后编制,它比汇总会计报表的编制要复杂。

(四) 合并会计报表与投资

合并会计报表所称的企业集团,是以企业之间的资本投资为主要特征,产权主体多元化的一种复杂的经济联合组织。它是由若干个具有法人资格的独立企业所组成,这些独立企业成为集团中的成员企业。任何一个企业集团,都至少由两个成员企业所组成,单一企业不成其为企业集团。企业集团的实质是指由于资本投资活动而形成的各成员企业之间的一种控制与被控制关系。这种控制与被控制关系,使有关企业产生共同的利益与风险,一荣俱荣,一损俱损,从而形成一种超越于个别企业之上的利益与风险意识——利益共同体,这正是企业集团的整体利益与风险,而合并会计报表的目的就是要反映这一集团整体的会计信息。可见,合并会计报表与资本投资活动有密切的联系。可以说,企业集团是在企业间的资本投资达到一定程度时产生的。没有对外资本投资活动,就不会形成企业之间的控制与被控制关系,也就没有利益共同体,不会产生集团整体利益与风险意识,也就不存在企业集团,更不必编制合并会计报表。

企业集团可以由母公司直接投资组建子公司形成,也可以通过购买其他公司的股份,或直接投资于其他企业,使其成为子公司,形成企业集团。凡运用行政手段组建的企业集团,是一种指令性的“拉郎配”,而不是企业间的“自由恋爱”,各成员企业之间不存在经济上的控制与被控制关系,不会产生集团整体利益与风险意

识,不属于合并会计报表所称的企业集团范围,不涉及合并会计报表的编制问题。

企业的对外投资,按投资期的长短分为短期投资与长期投资。短期投资的目的,只是运用暂时闲置的资金取得短期投资收益,而不在于控制被投资企业,不涉及合并会计报表的编制问题。

长期投资是指投资期在一年以上的对外投资。按投资人在被投资企业所享有的权益分类,可分资本性投资和债权性投资两类。

债权性投资主要是指债券投资。投资企业只享有债权人权益,不享有所有者权益,不能参与债券发行企业的经营活动,更不可能控制被投资企业。因此,债权性投资无论其投资比重多大,都不必编制合并会计报表。

资本性投资,也称权益性投资,投资企业在被投资企业享有所有者权益,其权益的大小取决于投资份额的多少,决定着对被投资企业的影响程度。在会计核算上,分别采用不同的会计处理方法。

当只拥有被投资企业 20%以下的权益性资本投资时,说明投资企业对被投资企业的影响不大,不能左右被投资企业的经营和财务决策,不存在控制与被控制关系。在会计核算上,投资企业一般采用成本法进行核算,不存在合并会计报表的编制问题。

当拥有被投资企业 20%以上的权益性资本投资时,说明投资企业对被投资企业的影响较大,或被投资企业有重大影响,或可以直接控制被投资企业。在会计核算上,投资企业应当采用权益法进行核算,一般不存在合并会计报表的编制问题。

当拥有被投资企业 50%以上(不含 50%)的权益性资本投资时,投资企业可直接控制被投资企业的经营活动,成为其母公司。被投资企业处于被控制地位,成为子公司。母公司可以按其经营战略操纵子公司,子公司的经营活动实际上已经成为母公司经营活动的一部分,子公司的经营状况将直接影响母公司的经济利益,形成一个利益共同体。在会计核算上,作为投资企业的母公司必须采

用权益法进行核算,以反映由子公司当期盈亏和其他净资产增减所引起的、母公司在子公司所有者权益中的变动情况。但权益法并不是万能的,它不能反映利益共同体的情况,即不能反映企业集团的财务和经营状况。要了解这些情况,反映利益共同体,即反映企业集团的会计信息,就必须在权益法核算的基础上,编制合并会计报表,将母、子公司都纳入合并范围,并抵销各成员企业之间的内部会计事项,以通过合并会计报表全面、准确地反映整个集团的财务状况和经营成果。

(五) 合并会计报表与企业合并

企业合并是指企业为达到某种经营目的,通过兼并、控股等手段,控制和操纵其他企业经营活动的行为。随着我国社会主义市场经济的确立与发展,企业相互持股、合并现象已经出现,伴随着现代企业制度的建立与逐步完善,这种现象将会越来越多。企业合并有吸收合并、创立合并与控股合并三种合并形式,有的合并形式不涉及合并会计报表的编制,有的合并形式必然会涉及合并会计报表的编制。

1. 吸收合并

吸收合并也称兼并,是指两个或两个以上的企业进行合并时,其中一企业存续,保留其法人资格,其余企业则被解散,法人资格随合并而消失,其资产转给存续企业直接控制和管理。吸收合并时,被合并企业清算解散,不复存在,合并以后的企业仍是一个单一的会计主体和法律主体,其编制的会计报表仍属个别会计报表,合并后不存在企业集团,因而不涉及合并会计报表的编制。

2. 创立合并

创立合并也称新设合并,是指两个或两个以上的企业合并时,原来的企业均被清算解散而不复存在,其法人资格随合并而消失,另外再创立一个新的法人企业,原有企业的资产全部转交新创企业直接控制和管理。新创企业仍是一个单一的会计主体和法律主