

学校编码: 10384 分类号 \_\_\_\_\_ 密级 \_\_\_\_\_  
学号: X2005157029 UDC \_\_\_\_\_

**厦门大学**  
硕士学位论文

**新准则下合并财务报表编制的若干问题研究**  
**A Study on some preparation issues of Consolidated  
Financial Statements under the new Accounting Standard**

黄宇

指导教师姓名: 徐玉霞 副教授  
专业名称: 会计硕士 (MPAcc)  
论文提交日期: 2010 年 10 月  
论文答辩日期: 2010 年 月  
学位授予日期: 2010 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_  
评阅人: \_\_\_\_\_

2010 年 10 月

新准则下合并财务报表编制的若干问题研究

黄宇

指导教师 徐玉霞 副教授

厦门大学

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。
2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要

## 摘 要

20 世纪以来,随着世界范围内企业集团化进程的加快,以及各相关利益主体对财务信息需求的日益增强,企业需要编制合并财务报表来真实反映企业集团的整体全貌,合并财务报表的编制问题已经成为国际会计界深入研究探索的重要课题之一。财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了新的《企业会计准则》,其中《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》及其指南,针对我国的实际情况,对合并会计报表编制的要求、方法和信息披露进行了比较详细的规定。

本文借鉴国内外合并财务报表的研究成果和实践经验,对我国合并财务报表编制的相关理论和相关问题进行分析,找出准则中存在的问题和相关规定在实务中出现的模糊性的、难以操作的部分进行了探讨和研究。

本文研究的主要内容包括以下几部分:第一部分,介绍了国内外新准则的变化以及对合并财务报表编制带来的影响,我国关于合并理论定位和合并方法选择的研究,我国学者在合并财务报表实务问题方面的研究;第二部分,介绍了合并财务报表编制的相关理论;第三部分,重点介绍了新准则下,合并财务报表编制在实务中遇到的若干有代表性的实务问题的处理;第四部分,为改进和完善合并财务报表编制的进一步探索提供了思路。

**关键词:** 新会计准则; 合并财务报表; 合并理论

厦门大学博硕士学位论文摘要

## Abstract

Since the 20th century, with the worldwide enterprise groups speeding up the process and the growing needs of financial information from different parties concerned, it has become one of the important studies for the international accounting field to explore regarding to how to reflect the whole picture of the enterprise groups accurately by preparing consolidated financial statements. The new Enterprise Accounting Standard was issued on Feb.15th, 2006 by the Ministry of Finance, of which Accounting Standard for Business Enterprises NO.33---Consolidated Financial Statements and its Guide made a detailed stipulation on the requirements, methods and information disclosure based on Chinese actual situation.

Based on the international and Chinese research results and practice experiences on consolidated financial statements, the analysis on related theories and problems of the preparation of Chinese consolidated financial statements, aims at the study and research on the existing problems of accounting standard and some vague and hard handling parts in practice.

This paper mainly includes 4 parts as following :

Part I , Introducing the change of international and Chinese accounting standards, influence on the preparation of consolidated financial statements, research on the choice of consolidation theories and methods ,research progress of the preparation issues of consolidated financial statements made by Chinese academicians.

Part II , Introducing related theories of the preparation of consolidated financial statements.

Part III, Mainly introducing the accounting treatment for some typical practice issues encountered in the preparation of consolidated financial statements under the new accounting standard.

Part IV , Providing a guidance for the further exploration of improving and perfecting the new accounting standard.

**Key words:** New Accounting Standard; Consolidated Financial Statements ;

Consolidated theory

厦门大学博硕士学位论文摘要

# 目 录

<b>第 1 章 导 论</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 研究的背景及意义</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2. 文献综述</b> .....	<b>2</b>
1.2.1 合并规范综述 .....	2
1.2.2 我国关于合并理论定位和合并方法选择的综述 .....	4
1.2.3 我国合并财务报表实务问题研究综述 .....	7
<b>1.3 研究的方法与内容</b> .....	<b>8</b>
<b>第 2 章 合并财务报表编制的相关理论</b> .....	<b>9</b>
<b>2.1 合并财务报表的有关基本概念</b> .....	<b>9</b>
2.1.1 合并财务报表 .....	9
2.1.2 企业集团 .....	10
2.1.3 合并范围 .....	10
<b>2.2 合并财务报表的合并理论</b> .....	<b>11</b>
2.2.1 母公司理论 .....	11
2.2.2 实体理论 .....	12
2.2.3 所有权理论 .....	13
2.2.4 我国新合并财务报告准则中合并理论的选择 .....	14
<b>2.3 合并方法</b> .....	<b>14</b>
2.3.1 购买法 .....	14
2.3.2 权益结合法 .....	15
2.3.3 购买法和权益结合法对合并财务报表的影响比较 .....	15
<b>第 3 章 我国新会计准则下合并财务报表编制的变化</b> .....	<b>17</b>
<b>3.1 我国合并财务报表编制合并理论的变化</b> .....	<b>17</b>
<b>3.2 我国合并财务报表编制合并范围的变化</b> .....	<b>18</b>
<b>3.3 我国合并财务报表编制内容的变化</b> .....	<b>19</b>
<b>3.4 我国合并财务报表编制方法的变化</b> .....	<b>20</b>

第 4 章 新准则下合并财务报表编制的若干实务处理.....	22
4.1 多层控股情况下的合并财务报表编制和信息披露 .....	22
4.2 子公司资不抵债和超额亏损时的合并财务报表问题 .....	26
4.3 新准则下合并范围的重新认定 .....	31
4.4 合并财务报表编制中所得税的处理问题 .....	33
4.5 债务重组在合并财务报表中的会计处理 .....	37
4.6 母公司在报告期内处置子公司合并财务报表的编制 .....	41
第 5 章 合并财务报表编制的有关问题的进一步探讨.....	47
5.1 按实质重于形式原则选择企业合并会计方法 .....	47
5.2 新准则对上市公司利润操纵的影响 .....	47
5.3 现有财务评价指标体系不完全适用 .....	49
5.4 进一步修订特殊目的实体的合并规定 .....	49
5.5 非营利性组织是否纳入合并范围的问题 .....	50
第 6 章 结论 .....	51
参考文献.....	52
致 谢.....	54

## CONTENT

<b>Chapter 1.Introduction.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Background &amp; Purpose .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2. literature review .....</b>	<b>2</b>
1.2.1 Review of Consolidation Standard .....	2
1.2.2 Review of the choice of Chinese consolidation theories & methods.....	4
1.2.3 Review of reserch on the practice issues of Chinese Consolidated Financial Statements.....	7
<b>1.3 Method &amp; Content of reserch.....</b>	<b>8</b>
<b>Chapter 2. Related theories of the preparation of Consolidated Financial Statements.....</b>	<b>9</b>
<b>2.1 Some basic concepts of Consolidated Financial Statements.....</b>	<b>9</b>
2.1.1 Consolidated Financial Statements.....	9
2.1.2 Enterprise group.....	10
2.1.3 Consolidation Scope .....	10
<b>2.2 Consolidation theories of Consolidated Financial Statements</b>	<b>11</b>
2.2.1 Mother company theory .....	11
2.2.2 Entity theory .....	12
2.2.3 Ownership theory.....	13
2.2.4 Choice of consolidation theory under Chinese new accounting standard .....	14
<b>2.3 Consolidation Method .....</b>	<b>14</b>
2.3.1 Purchasing Method .....	14
2.3.2 Pooling of interest Method .....	15
2.3.3 Comparison of influence of Purchasing Method & Pooling of interest method .....	15
<b>Chapter 3.Change of the preparation of Chinese consolidated financial statements under new accounting standard .....</b>	<b>17</b>
<b>3.1 Change of consolidation theory .....</b>	<b>17</b>

3.2 Change of consolidation Scope .....	18
3.3 Change of content .....	19
3.4 Change of method.....	20
<b>Chapter 4.Illustration of accounting treatment for some actual pratice issues for the preparation of Chinese consolidated financial statements under new accounting standard .....</b>	<b>22</b>
4.1 Consolidation & information disclosure under the situation of multiple stock holding .....	22
4.2 Consolidation of insolvency/excess deficit subsidiaries.....	26
4.3 Re-cognize of the consolidation scope under new accounting standard.....	31
4.4 Accounting treatment of Income tax for consolidation .....	33
4.5 Consolidation of debts reform.....	37
4.6 Consolidation for the parent company which disposes the subsidiaries in the report period.....	41
<b>Chapter 5. Further study on the improvement &amp; perfection of the preparation of Chinese consolidated financial statement .....</b>	<b>47</b>
5.1 Choose consolidation method based on the principle of substance over form .....	47
5.2 Influence on the profit manipulation of listed company under new accounting standard .....	47
5.3 Current financial evaluation index system are not completely applicable .....	49
5.4 Further revise the consolidation rules for SPE .....	49
5.5 Should the non-profit organizations be consolidated? .....	50
<b>Chapter 6.Summary .....</b>	<b>51</b>
<b>Reference Books .....</b>	<b>52</b>
<b>Thank You! .....</b>	<b>54</b>

## 第 1 章 导 论

### 1.1 研究的背景及意义

从 20 世纪开始，世界范围内的企业集团化进程开始加快，20 世纪 90 年代以来，新一轮的企业合并浪潮更是在全世界范围内掀起，对全球经济与社会的进步产生了深远的影响。各相关利益主体对财务信息需求也日益增强，企业需要编制合并财务报表来真实反映企业集团的整体全貌，从而正确反映企业集团的财务状况和经营业绩。因此，合并财务报表的编制问题已成为全世界会计界共同关注的议题之一。

1888 年，美国新泽西州公司法第一次对合并财务报表进行了规定，如今，合并财务报表已有一百多年的历史。我国企业的集团化进程开展的比较迟，企业合并财务报表编制仅仅只有十几年的历史，在合并财务报表的实践中还存在着许多需要继续加以研究和解决的问题。我国在发展完善会计准则，使其逐渐与国际准则趋同上是不遗余力的。我国最早规范编制合并财务报表的法规是财政部 1995 年《合并会计报表暂行规定》，尽管合并财务报表在我国已经推行十几年，但随着市场经济的不断发展，企业所处的经济环境发生了巨大的变化，有关合并财务报表的一些新问题也不断涌现。为了顺应我国企业集团发展的趋势和规律，规范企业财务报告的编制，财政部 2006 年发布了新的《企业会计准则》，包括基本准则、具体准则以及《企业会计准则一应用指南》，其中《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》及其指南规范了合并财务报表的编制和列报。在全面考察我国国情的基础上，借鉴了国际会计准则与美国财务会计准则的有益经验，总结了我国在合并财务报表会计处理规定方面的得失，顺应国际化趋同的大趋势，实现了历史性的突破。

合并财务报表的合理编制，在一定程度上能有效地防止母公司任意操纵利润、扭曲会计信息，从而提高合并财务报表的可靠性和相关性。所以有必要对新准则下合并财务报表的编制问题进行研究和探讨，把握其中的规律，以便指导今后的工作。在实务中，由于企业集团业务的复杂程度和集团财务人员的水平差异很大，很多企业对合并财务报表只是进行简单的汇总合并和抵消，而对于内部往

来比较多，业务比较复杂的大型集团尤其是上市公司来说，如何使合并财务报表更清晰、准确地反映整个集团的财务状况、经营成果和现金流量，对母子公司、子公司之间的关联交易正确编制抵销分录，则更为重要。随着新准则的颁布，许多新问题也随之而生，作为财务会计的四大难题之一，其编制问题也极其复杂。尤其是一些涉及特殊业务的合并财务报表编制，比如多层控股情况下的合并报表编制和信息披露，子公司资不抵债和超额亏损时的合并财务报表编制问题，合并财务报表编制中所得税的处理问题，债务重组在合并财务报表中的会计处理等，这些虽然在准则中有所提及，但是并没有比较详细的指导和解释，现有的许多论著也主要围绕合并财务报表的理论方面进行探讨，而在实务方面的研究却不多。对于很多财务工作者来说，常常苦于无法找到相关的理论支持，在实务处理时无从下手。笔者曾经有过多年的合并财务报表编制经验，在实务和对新准则的学习过程中也遇到了一些有代表性的问题，本文除了对合并财务报表的理论进行研究和阐述之外，对合并财务报表新准则中的具体处理方法以及实务中遇到的一些难点问题进行了详细的解读和探讨，希望能为财务人员更好的理解和编制合并财务报表提供参考。本文在对新准则下合并财务报表进行解读的基础上，还探讨了新准则下合并财务报表编制存在的问题，为以后完善合并财务报表准则或进一步修订相关准则提供了合理的建议。

## 1.2. 文献综述

### 1.2.1 合并规范综述

#### 一、美国合并财务报表准则的发展

美国有关合并财务报表的公认会计原则最早是 1959 年 AICPA 的会计程序委员会发布的第 51 号会计研究公报 (ARBN0.51)，要求当一家公司拥有另一家公司控制性的财务利益时，为了使报表公允地披露，应当编制合并报表。1995 年 10 月，会计准则委员会 (FASB) 发布了《合并财务报表：政策与程序》建议准则征求意见稿，1999 年 2 月发布了《合并财务报表：目的与政策》建议准则征求意见稿。但最终的正式准则至今尚未发布。权益结合法曾经在美国比较流行，为防止权益结合法被滥用，美国对权益结合法的使用规定了严格的限制条件。

2001年5月，美国发布的SFAS141《企业合并》和SFAS142《商誉和无形资产》则干脆彻底废除了权益结合法，并且改变了摊销商誉的做法，用减值测试加以取代。后来，美国财务会计准则委员会又发布了《财务会计准则第141号——商业合并》（2007年修订稿）和第160号《合并财务报告中的非控股权益》。以上两个准则于2008年12月15日后开始的会计年度生效，对于商业合并的会计处理和对合并财务报表中非控股权益的报告而言，出台的新准则使其更加完善，简化并加强了国际间的普遍适用性。

## 二、国际合并财务报表准则的发展

1989年4月，国际会计准则委员会（IASB）应有关合并报表准则国际协调的需求发布了《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》。随着经济的发展，原准则的一些方面已经脱离了实际。国际会计准则理事会（IASB）对《国际会计准则第27号》进行改进。改进后的第27号更加详细规定了“暂时控制”标准，并且指出在严格限制条件下经营的子公司仍然应该纳入合并范围。改进前的第27号对少数股权既不作为负债也不作为权益，改进后的第27号将其列为权益，但要与母公司的权益区别列示。2008年1月10日，国际会计准则理事会完成了企业合并项目第二阶段的全部工作，发布了修订后的《国际财务报告准则第3号——企业合并》（IFRS3）和修订后的《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》（IAS27），并自2009年1月1日之后开始的年度财务报表开始生效。企业合并是IASB与美国财务会计准则委员会（FASB）通力合作的一个重要项目，经过多年研究，最终以IASB修改IFRS3和IAS27、FASB修改《财务会计准则公告第141号——企业合并》（SFAS141）、发布《财务会计准则公告第160号——合并财务报表中的非控制权益》（SFAS160）而结束，从而消除了国际准则与美国准则在企业合并会计处理上的重大差异，标志着全球范围内企业合并会计处理基本实现趋同。

## 三、国内合并财务报表准则的发展

我国会计学者和会计从业人员始终不断地就合并财务报表问题进行探讨和研究。大多数文献的研究对象是我国合并理论的定位和合并方法的选择。

由葛希群主持编写的2002年出版的《合并会计报表问题研究》针对在编制

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要