

学校编码: 10384

学号: X200411062

分类号 _____ 密级 _____

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

我国合并财务报表准则及实务问题探讨

Discussion on China standard of consolidated financial statements and problems

张立贺

指导教师姓名: 黄京菁 教授

专业名称: 会计硕士(MPAcc)

论文提交时间: 2007 年 11 月

论文答辩日期: 2007 年 12 月

学位授予日期: 年 月

答辩委员会主席 _____

评 阅 人 _____

2007 年 11 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，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的其他个人或集体的研究成果，均在文中以
明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。

2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

摘 要

本文以我国新颁布的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(以下简称合并报表准则)为研究对象,以我国《合并会计报表暂行规定》等原制度(以下简称《暂行规定》等原制度)、国际会计准则委员会的合并财务报告准则为参照物,在简要回顾合并财务报表会计准则产生和发展的基础上,通过对合并理论、合并范围、合并程序、会计政策协调以及合并财务报表编制特殊问题等诸多方面的规定进行横、纵向比较,并结合实务操作中经常遇见的疑难问题,对《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》趋同问题提出粗浅的看法,以期对我国合并财务报表准则规定及会计实务的完善有所裨益。

全文共分五章。第一章简要回顾了美国等发达国家、IASC 以及我国的合并财务报表会计准则的历史沿革。本文分析表明,较之美国和 IASC,我国合并财务报表会计准则的历史虽然短,但发展却很快。第二章介绍了合并财务报表准则采用的合并理论。首先通过对母公司理论和主体理论的辨析,继而对其利弊进行比较评述;在此基础上,分析合并理论在我国《暂行规定》及合并报表准则中的运用。第三章研究了合并报表准则与《暂行规定》等原制度在合并财务报表构成及提供、合并范围、合并程序等方面存在的主要差异,在此基础上,探讨合并报表准则的执行将对企业的资产结构、权益及损益等经济事项产生的影响。第四章首先辨析了合并报表准则与 IASC 存在的差异,其次探讨了新准则需要进一步明确的事项,最后对合并报表准则国际趋同提出了几点拙见。第五章探讨了合并财务报表编制中的实务问题,包括合并范围的判断、同一控制下企业合并而产生的合并报表编制问题等等,并就处理方法提出了若干对策建议。

关键词: 合并报表; 会计准则; 国际趋同

Abstract

The thesis makes a study of *No. 33 of China Accounting Standards for Business Enterprises--Consolidated Financial Statements* (the CAS 33) newly-promulgated in PRC, and makes references to the *Provisional Regulations of Consolidated Financial Statements* (the Provisional Regulations) promulgated by Ministry of Finance, PRC and the International Accounting Standards of Consolidated Financial Statements. After brief review of the origin and development of the Accounting Standard of Consolidated Financial Statements, the thesis draws some horizontal and vertical comparisons on consolidation theories, scopes and procedures, accounting policies harmony, and special issues of preparation of consolidated FS, finally gives opinions on the convergence issue of CAS 33 by analyzing frequently-occurred practice difficulties and intends to be of help to the perfection of regulations and accounting practice of consolidated FS in PRC.

There are five chapters. Chapter One briefly reviews the histories of the accounting standard of consolidated FS of the United States, IASC and PRC. The review shows the history of the accounting standard of consolidated FS of PRC is short, but it develops rapidly compared to that of the United States and IASC. Chapter Two introduces the consolidation theory adopted by the accounting standard of consolidated FS, analyses the parent company theory and entity theory firstly, compares between advantages and disadvantages of two theories, then discusses the applications of the consolidation theories in the Provisional Regulations and CAS 33. Chapter Three studies on the major differences between the Provisional Regulations and CAS 33 about the constitutions, scopes and procedures of consolidated FS, and discusses the possible impacts of implementation of CAS 33 upon capital structures, equities and losses and profits of business enterprises. Chapter Four differentiates between CAS 33 and IASC first of all, then talks over issues of CAS 33 to be further definite, finally gives opinions on the international convergence of CAS 33. Chapter Five discusses practice issues of consolidated FS preparation, including the

judgment of consolidation scope, preparation issues of consolidated FS for the merger of enterprises under the same control, etc, and offers suggestions of settlements on such issues.

Key Words: Consolidated Financial Statements; Accounting Standards; International Convergence

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

| | |
|---|----|
| 导 言 | 1 |
| 第一章 合并财务报表准则发展概述 | 2 |
| 第一节 国际合并财务报表准则的发展 | 2 |
| 第二节 我国合并财务报表准则的发展沿革 | 4 |
| 第二章 合并财务报表基本理论及其在我国的应用 | 7 |
| 第一节 合并财务报表基本理论 | 7 |
| 第二节 合并理论在我国的运用 | 10 |
| 第三章 合并报表准则与《暂行规定》等原制度的主要差异以及产生的影响 | 13 |
| 第一节 合并报表准则与《暂行规定》等原制度的主要差异 | 13 |
| 第二节 执行新准则产生的影响 | 20 |
| 第四章 合并报表准则与 IASC 主要差异以及国际趋同的思考 | 24 |
| 第一节 合并报表准则与 IASC 的主要差异 | 24 |
| 第二节 合并报表准则国际趋同的思考 | 26 |
| 第五章 合并财务报表准则若干实务问题探讨 | 32 |
| 第一节 合并范围的确定问题 | 32 |
| 第二节 其他方面的问题 | 35 |
| 主要参考文献 | 39 |
| 致 谢 | 42 |

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Contents

| | |
|---|----|
| Introduction..... | 1 |
| Chapter 1 Summary of Development of the Accounting Standard of Consolidated FS | 2 |
| Subchapter 1 Development of Interantional Accounting Standard of Consolidated FS..... | 2 |
| Subchapter 2 History of the China Accounting Standard of Consolidated FS | 4 |
| Chapter 2 Basic Principles and Application of Consolidated FS in PRC ... | 7 |
| Subchapter 1 Basic Principles of Consolided FS | 7 |
| Subchapter 2 Application of Consolidation Theory in PRC | 10 |
| Chapter 3 Major Differences between CAS 33 and the Provisional Regulations and Their Impacts | 13 |
| Subchapter 1 Major Differences between CAS 33 and the Provisional Regulations..... | 13 |
| Subchapter 2 Possible Impacts of Implementation of CAS 33..... | 20 |
| Chapter 4 Major Differences between CAS 33 and IASC and Opinions on International Convergence of CAS 33 | 24 |
| Subchapter 1 Major Differences between CAS 33 and IASC..... | 24 |
| Subchapter 2 Opinions on International Convergence of CAS 33 ... | 26 |
| Chapter 5 Discusses on Practice Issues of CAS 33 | 32 |
| Subchapter 1 Consideration of Consolidation Scope | 32 |
| Subchapter 2 Other Issues | 35 |
| Bibliography | 39 |
| Thankfulness..... | 42 |

厦门大学博硕士学位论文摘要库

导 言

众所周知，在上世纪 80 年代之前，物价变动会计、外币折算和企业合并及合并报表是国际会计中的三大难题，进入 80 年代以后，金融衍生产品的会计计量、股票期权的会计处理与定价、企业合并及合并报表成为新的国际会计三大难题^①。无论是老三大会计难题还是新三大会计难题，无论在理论界或实务界，合并财务报表都称得上是当前财务会计中问题最多、最为复杂和充满争议的领域。由于合并财务报表会计信息生成过程的复杂性，以及该信息对投资者决策有着重大影响，如果不对合并财务报表会计信息进行规范和监管，编制者有可能在合并财务报表的编制过程中发生失误或进行会计操纵，从而误导投资者的决策。毋庸置疑，必须制定并逐步完善合并财务报表会计准则。

财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了新的会计准则（包括 1 项基本准则和 38 项具体准则），已于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司及 24 家中央企业执行。其中新颁布的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称合并报表准则）和《合并会计报表暂行规定》等原制度（以下简称《暂行规定》等原制度）相比，发生了较大的变化。此外，《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》在与我国国情相适应的同时，又实现了与国际财务报告准则的实质性趋同。那么与《暂行规定》相比，合并财务报表准则究竟发生了哪些实质性的变化，是否能够完全解决实务操作中的疑难问题，以及在国际趋同方面还存在哪些差距，这些都是本文选题所关注的问题。

本文以合并报表准则为研究对象，以《暂行规定》等原制度、国际会计准则委员会的合并财务报告准则为参照物，在简要回顾合并财务报表会计准则产生和发展的基础上，通过对合并理论、合并范围、合并程序、会计政策协调以及合并财务报表编制特殊问题等诸多方面的规定进行横、纵向比较，并结合实务操作中经常遇见的疑难问题，对《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的改进提出若干建议，以期对我国合并财务报表准则规定及会计实务的完善有所裨益。

^① 常勋，财务会计三大难题，1999；财务会计四大难题，2002

第一章 合并财务报表准则发展概述

19 世纪末，随着科技技术的进步，企业生产规模的急剧扩大，控股公司甚至跨国公司随之出现并得到迅速发展。为了满足有关信息需求者了解集团公司整体经营情况，需要通过编制合并财务报表的方式反映集团公司的综合财务信息。跨国经营、控股公司率先在美国兴起，在此背景下，美国成为最早编制合并财务报表的国家，第一份合并会计报表是由美国科尔顿石油托拉斯于 1886 年编制的^①。但是直到 1901 年，从在新泽西州注册成立的美国钢铁公司编制合并报表开始，才正式确定了合并会计报表的模式^②。

第一次世界大战期间，美国在税法中规定母子公司合并纳税，从而导致在全国范围内大部分控股公司都开始编制合并会计报表^③。到了 1940 年，美国证券交易委员会（SEC）规定上市公司必须编制和提供合并财务报表，使得编制合并财务报表成为上市公司的法定义务，由此编制合并财务报表的企业越来越多^④。受美国合并财务报表的影响，其他西方国家在二战之后也逐步重视合并财务报表的作用，并纷纷采用合并报表模式。纵观各国情况，不难发现，随着合并财务报表的日益盛行，合并财务报表准则也相应地得以产生和发展。以下将从国外和国内两方面简要概述合并财务报表准则的发展进程。

第一节 国际合并财务报表准则的发展

（一）美国始终走在规范合并财务报表准则的前列

在美国，最早规范合并会计方法的会计准则是美国注册会计师协会（AICPA）的会计程序委员会（CAP）于 1950 年第 40 号会计研究公报（ARB40）发布的^⑤。ARB40 正式提出购买法和权益集合法，对购买法和权益集合法的区分标准作了原则性规定。而有关合并财务报表的公认会计原则最早应该是 1959 年 CAP 发布了第 51 号会计研究公报（ARB51）《合并财务报表》。该公报对合

①常勋，财务会计三大难题，1999，P116

②财政部会计准则委员会编，企业合并与合并会计报表，2005，P57

③杜兴强，高级财务会计，2004，P300

④王鹏程，会计报表通论，立信会计出版社，1998 年 10 月，P156

⑤杨绮，合并财务报表会计准则的历史沿革，工业会计，2003（1）

并报表的目的，合并范围、合并政策的选择、编制程序、内部交易抵消以及一些会计处理方法作出了规范^①。

而后，主要围绕着购买法和权益集合法的选择问题，美国陆续发布一系列规范。1957年，CAP发布了第48号会计研究公报（ARB48）《企业合并》，对权益集合法和购买法的应用条件规定的不是很明确，但规定企业不能一次性冲销商誉^②。美国会计原则委员会（APB）取代了CAP，于1970年发布了第16号意见书《企业合并》（APB16），对企业合并会计进行了较为系统、全面的论述，其中提出了使用权益集合法必须满足的12条严格的限制条件。该文献一度成为国际上企业合并会计规范文献的蓝本^③。继APB之后，1973年美国财务会计准则委员会（FASB）成为会计准则制定机构。期间，陆续发布了《对拥有多数股权的子公司的合并》（SFAS94）、《合并财务报表：政策和程序》（征求意见稿）、《合并财务报表：目的和政策》（征求意见稿）、《企业合并和无形资产》（征求意见稿）^④。

2001年6月，FASB发布了SFAS141《企业合并》（2003年12月修订）和SFAS142《商誉和无形资产》，其中：SFAS141废除了争论已久的权益集合法，SFAS142规定每年至少对商誉进行一次强制性的减值测试、并且不允许摊销。“安然事件”之后，特殊目的实体的合并范围引起了FASB的重视。FASB于2003年1月发布了第46号解释公告《可变权益实体的合并——对第51号〈会计研究公报〉的解释》，要求“如果某一公司须承担由某一可变利益实体的活动产生的多数风险或损失，或者有权收取某一可变利益实体的多数剩余报酬，或者两种情况兼有，那么该公司（即主要收益方）应合并该可变权益实体^⑤”。而关于合并财务报表的新准则的制定工作，自1995年10月发布《合并财务报表：政策和程序》建议准则的征求意见稿以来，几经曲折，至今尚未能制定和发布最终的准则公告^⑥。

（二）合并财务报表国际会计准则的发展

受美国合并财务报表的影响，一些发达的资本主义国家在第二次世界大战

①财政部会计准则委员会编，企业合并与合并会计报表，2005，P244

②财政部会计准则委员会编，企业合并与合并会计报表，2005，P69

③杨绮，合并财务报表会计准则的历史沿革，工业会计，2003（1）

④杨绮，合并财务报表会计准则的历史沿革，工业会计，2003（1）

⑤财政部会计准则委员会编，企业合并与合并会计报表，2005，P251

⑥常勋，合并财务报表的概念架构及其重大变革，会计之友，2004（3）

后也逐步重视合并财务报表的作用。英国在 1948 年、德国在 1965 年、法国在 1971 年、日本在 1977 年开始在法律上要求企业集团编制合并会计报表^①。

为了协调各国合并财务报表的编制，国际会计准则委员会（IASB）于 1976 年发布了第 3 号国际会计准则（IAS3）《合并财务报表》^②，1989 年修订为第 27 号国际会计准则（IAS27）《合并财务报表和对子公司投资的会计》。期间，IASB 陆续发布的与其有关的会计准则还有：IAS22《企业合并》（2004 年由 IFRS3 取代）、IAS25《投资会计》、IAS28《对联营企业投资的会计》（最后修订 2003）、IAS31《合营中权益的财务报告》（最后修订 2003）等。

国际会计准则委员会目前对合并财务报告的要求主要体现在两个文件中：IAS27《合并财务报表和单独财务报表》（最后修订 2003）与 SIC-12《合并：特殊目的的主体》（最后修订 2004）。两者的区别主要在于纳入合并范围的主体，前者针对营利性商业组织，后者主要针对特殊目的实体（SPE）。

自 2002 年 9 月起，FASB 与 IASB 开始致力于二者的趋同。2004 年 4 月，二者决定共同制订高质量的合并财务报告准则。这一制订进程，目前来看，主要以 IASB 为主导。IASB 承诺在 2008 年推出该准则的讨论稿。根据对外公布的讨论会议纪要^③，这份 2008 年将要出台的合并财务报告的讨论稿，将会借鉴 FASB 现有的一些准则（主要是整合了 ARB 51 的 FIN46R），其形式将是以一个单独的准则，替代以往根据合并主体不同而分割开的多个准则（IAS27 和 SIC-12）。

第二节 我国合并财务报表准则的发展沿革

合并财务报表在我国的历史并不长，最初编制的仅仅是汇总会计报表，主要是为了满足有关行政部门了解行业或整个部门所属企业的财务经营情况的需要，依据企业的隶属关系而简单加总编制的。我国最早对合并报表的编制提出

①杜兴强，高级财务会计，2004，P300

②杜兴强，高级财务会计，2004，P300

③IASB 与 FASB 趋同进程的备忘录（2/27/2006）

<http://www.iasb.org/Current+Projects/Memorandum+of+Understanding+with+the+FASB.htm>

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/874B63FB-56DB-4B78-B7AF-49BBA18C98D9/0/MoU.pdf>

正式要求的是 1992 年颁布实施的《股份制试点企业会计制度》^①，其中要求上市公司占有被投资企业 50%以上权益的应编制合并会计报表，此外该制度还对合并会计报表的编制方法做出了简要的规定。

1992 年 11 月财政部发布的《企业会计准则》（1993 年 7 月 1 日起实施）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。”这是我国有关合并报表编制要求的最早规范性文件。此后，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，合并报表编制的规定不断得以发展。

1、1995 年 2 月，财政部制定并颁布了《合并会计报表暂行规定》（下称《暂行规定》），填补了我国长期以来企业合并财务报表实务在理论上的空白。《暂行规定》对编报合并报表的企业范围、纳入合并的企业范围、合并会计报表内容、具体合并方法及报表附注的披露内容进行了详细规定。在过去近 10 年的时间中，该规定在指导合并报表编制的实践方面发挥着相当重要的作用。

2、1996 年，财政部财会二字（1996）2 号《关于合并会计报表合并范围请示的复函》，依据重要性原则，给出了对不纳入合并范围的小规模子公司的判定标准，即当子公司的资产总额、销售收入、当期净利润同时小于母公司与其所有子公司相应指标合计数的 10%时，该子公司可以不纳入合并范围。该文件同时规定，对于银行和保险业等特殊行业的子公司，可以不纳入合并范围。

3、1999 年，财政部财会函字（1999）10 号《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》，对纳入合并范围的资不抵债的子公司的合并给出了具体的处理方法。

4、2000 年，财政部颁布了《企业会计制度》（[2000]25 号）第一百五十八条明确规定，应将合营企业纳入合并范围，按照比例合并方法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并。

5、2002 年，财政部财会（2002）18 号《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》，文件对企业在报告期内出售、购买子公司时合并报表的编制作出三点规定：（1）将持有期间子公司的相关收入、成本、利润纳入

^①杜兴强，高级财务会计，2004，P301

合并利润表；（2）合并资产负债表的期初数不需要调整；（3）报表附注应披露出售或购买子公司对企业报告期（日）财务状况和经营成果的影响，以及对前期相关金额的影响。

6、2003年，财政部财会（2003）10号《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（二）》。文件进一步明确了合并报表涉及的以下几个问题：（1）对编报合并报表的企业范围作出明确规定；（2）规定纳入合并范围的母子公司，只要有一家执行《企业会计制度》，就应该按照已执行《企业会计制度》的公司的会计政策调整未执行《企业会计制度》的公司的个别会计报表，并按照调整后的数字编制合并会计报表；（3）规定对财务状况恶化的子公司所计提的坏帐准备或资产减值准备应全额抵消；（4）就企业在报告期内出售、购买子公司时合并报表的编制问题，对财会（2002）18号的相关规定进一步明确，同时对合并现金流量表的编制作出规定。

由此可见，长期以来对我国合并报表实务进行规范的主要是《暂行规定》及补充解答等（以下统称原制度），然而，随着我国市场经济体制的建立和现代企业制度的推行，企业国际化、集团化经营的不断发展，《暂行规定》在很多方面已经显示出不适应性和局限性。伴随着会计准则国际趋同步伐的加快，我国财政部于2006年2月发布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》（下称合并报表准则），已于2007年1月在上市公司及24家中央企业实施。

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 for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库