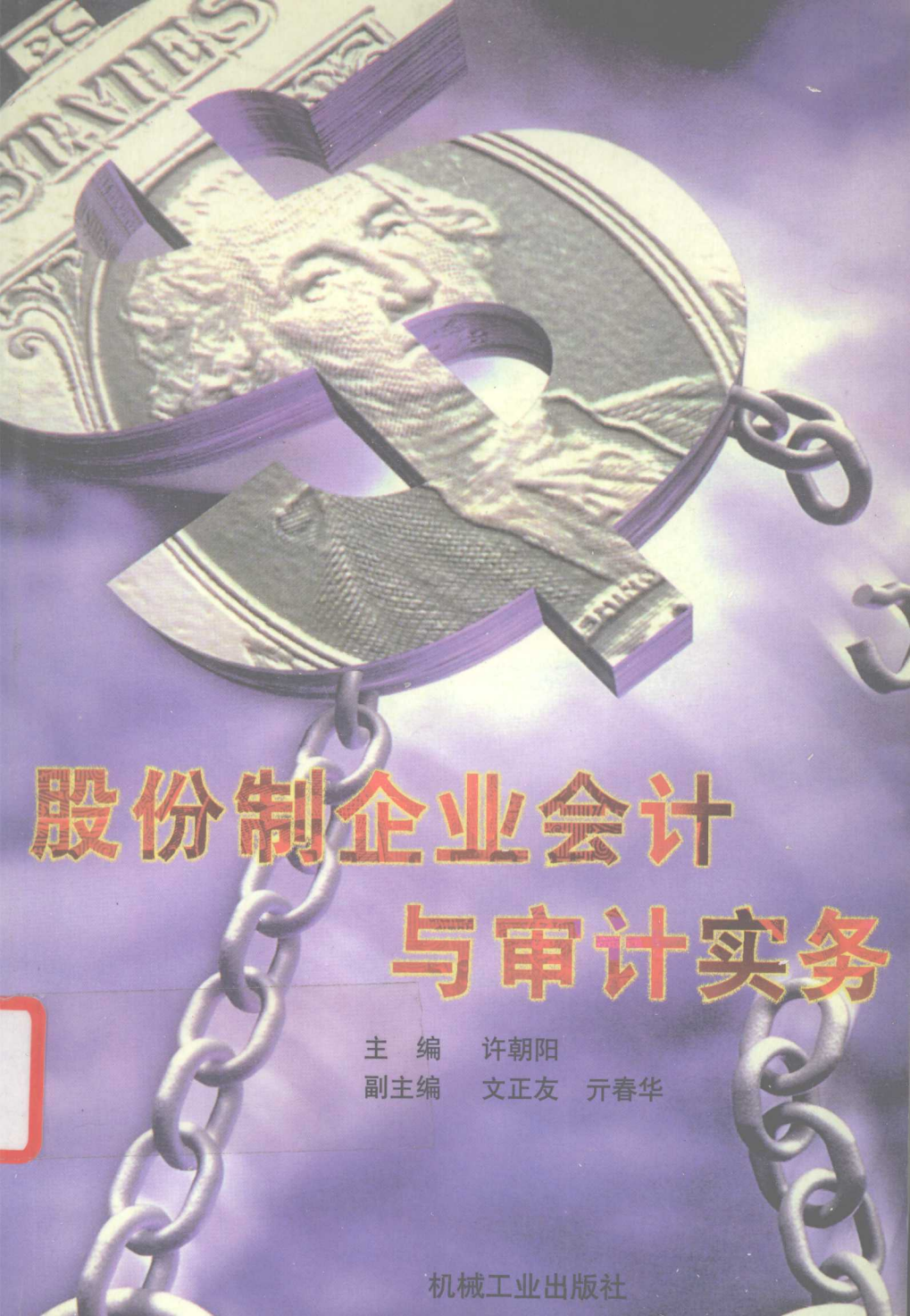




股份制企业会计 与审计实务

主 编 许朝阳
副主编 文正友 亢春华

机械工业出版社

股份制企业会计与审计实务

主 编 许朝阳

副主编 文正友 亓春华



机械工业出版社

本书系统地阐述了股份制企业会计及审计的最新理论和实用技术,对股份制企业中经常遇到的难点及容易出错的地方作了重点论述,如企业改组、所得税会计、衍生金融交易、资产负债表日后交易事项等的会计处理及审计重点。书中还用一定的篇幅介绍了西方国家盛行的循环审计。

图书在版编目(CIP)数据

股份制企业会计与审计实务/许朝阳主编. —北京:机械工业出版社, 1999.12

ISBN 7-111-07737-7

I. 股… II. 许… III. ①股份有限公司企业管理会计②股份有限公司-审计 IV. F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 71497 号

出版人: 机械工业出版社 (北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑: 符建云 王淑芹

封面设计: 宋晓磊 责任校对: 王淑芹

三河市宏达印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

2000 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

850mm × 1168mm¹/₃₂ · 10 印张 · 268 千字

0 001—5 000 册

定价: 23.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换
本社购书热线电话 (010) 68993821、68326677 - 2527

编写人员名单

主 编 许朝阳

副主编 文正友 亓春华

参 编 (以姓氏笔画为序)

王彭生 刘 力 李云龙 张丽萍

张曼曼 吴元龙 苗先起 姚顺宝

赵旭安 赵旭东 郝俊财 黄 峥

韩振忠

前 言

股份制企业审计是宪法赋予审计机关的权利，也是国家审计的组成部分。随着社会经济的发展，股份制企业作为现代企业的一种主要形式正逐步发展壮大。为规范企业的发展，国家相继在所得税、合并报表、商品期货及资产重组等财务会计方面颁布了一系列法规。《中华人民共和国审计法》，对企业审计提出了要对企业财务收支是否真实、合法，经济效益情况做出回答的问题，对审计提出了新的和更高的要求。为适应审计发展的需要，我们组织了部分具有多年股份制企业会计理论研究、审计实践经验的同志共同编写了这本《股份制企业会计与审计实务》。

本书涉及了现代审计的最新理论和实用技术。选材丰富，注重案例。强调审计的可操作性、可借鉴性。部分内容具有超前性。主要由四部分组成：第一、二、三、四章主要讲述股份制企业资产重组的有关会计处理及审计要点；第五、六、七、八章主要讲述目前比较难掌握的特殊业务的会计处理并附简要的审计重点；第九、十、十一、十二、十三章主要介绍美国的一些会计师事务所审计中运用的方法，需要指出的是本部分内容受中美两国政治经济制度、政策法规、观念意识等方面诸多不同的制约，在阅读过程中可能会有费解之处，某些专有名词在我国还没有出现，为准确地反映其情况，只好沿用。读者在使用时，只可借鉴，切勿生搬硬套。最后附了一些国内、国外成系统的审计案例和法规。

由于书中涉及的内容有些尚处于发展、探索阶段，审计实践有的也刚刚起步，将其编写成书，实非易事。加之在成书期间，适逢国家机关机构改革，编写人员又作了部分调整，仓促成稿付梓，书中错误在所难免。恳请读者不吝赐教，恭请斧正。

目 录

前言

第一章 资产重组之一——企业改组	1
第一节 企业改组的原因及形式	2
第二节 企业改组的会计处理	5
第二章 资产重组之二——终止与清算	13
第一节 公司的终止与清算	13
第二节 有关会计处理	17
第三章 资产重组之三——债务重组	20
第一节 债务重组的原因及方式	20
第二节 债务重组的会计处理	22
第四章 资产重组之四——重组中的关联关系及债务 重组的审计	39
第一节 关联关系及其交易	39
第二节 债务重组的审计	45
第五章 特殊业务的会计处理之一——衍生金融工具	54
第一节 期货	54
第二节 期权	58
第三节 互换	60
第四节 衍生金融工具的审计	64
第六章 特殊业务的会计处理之二——收入的确认及其 相关成本的结转	66
第一节 收入的基本问题	66

第二节	有关问题的确认	73
第三节	相关的帐务处理	85
第七章	特殊业务的会计处理之三——所得税会计及 租赁会计	93
第一节	所得税会计	93
第二节	租赁会计	105
第八章	资产负债表日后事项及合并会计报表	117
第一节	资产负债表日后事项	117
第二节	合并会计报表及其审计	122
第九章	循环审计介绍之一——营业收入和现金收入 审计	138
第一节	本循环的功能及其主要活动	138
第二节	内部会计控制的评价	142
第三节	测试控制和交易事项明细	150
第四节	余额的实质测试和分析检查	154
第十章	循环审计介绍之二——采购和现金支出 循环审计	163
第一节	循环的功能及其主要活动	164
第二节	评价内部会计控制的目标、风险分析和方法	168
第三节	测试控制和交易事项明细	179
第四节	余额的实质测试和分析检查	183
第十一章	循环审计介绍之三——人力资源管理 循环审计	192
第一节	循环的功能及其主要活动	192
第二节	酬金和福利范围	195
第三节	内部会计控制的评价：目标、风险分析和方法	199
第四节	审计测试	209

第十二章	循环审计介绍之四——生产循环和存货审计	215
第一节	循环的功能及其主要活动	216
第二节	内部会计控制的评价：目标、风险分析和方法	220
第三节	测试控制的交易事项明细	232
第四节	余额的实质测试和分析检查	236
第十三章	循环审计介绍之五——资本资产和财务管理	
	循环审计	247
第一节	资本资产循环的功能及其主要活动	248
第二节	资本资产循环的内部会计控制的评价：目标、风险分析和 方法	250
第三节	资本资产循环的实质测试	255
第四节	财务管理循环的功能及其主要活动	256
第五节	财务管理循环的内部会计控制的评价：目标、风险分析和 方法	260
第六节	财务管理循环的实质测试	268
附录 A	美国阿莫科公司合资企业审计	273
附录 B	费用计算与原材料对帐练习	284
附录 C	合并会计报表综合举例	294
附录 D	财政部关于执行具体会计准则和《股份有限 公司会计制度》的有关会计问题解答	302
参考文献		311

第一章 资产重组之一——企业改组

现代企业制度是指符合社会化大生产和适应市场经济体制要求，在国家各种特定法规的规范和约束下，具有独立的法人实体、财产权力和责任的一种企业制度。这种企业制度具有以下特征：产权关系明晰；依法自主经营，自负盈亏，照章纳税；出资者按投入企业的资本额享有权益；企业按照市场需求组织生产和经营；建立科学的企业领导体制和组织管理体制。

现代企业制度的基本组织形式是公司制。《公司法》规范了公司的两种基本形式：有限责任公司和股份有限公司。具备条件的单一国家投资主体的国有企业，可改组为国有独资公司；多个投资主体的企业，可改组为有限责任公司或股份有限公司；现有的全国性行业总公司，可逐步改组为控股公司。上市公司是指公司的股票，经国家有关部门批准在证券交易所公开发行并上市交易的股份有限公司。是股份有限公司中规模较大、效益较好的少数公司。股票申请上市，必须符合《公司法》的规定，上市交易后，必须按照法律、法规的要求，定期公布其财务状况和经营情况，在每会计年度内半年公布一次财务会计报告。

国有企业改组为股份有限公司时，不仅是企业名称的改变，它涉及到管理形式、方法及财务会计制度等的变化。在改组工作中，除了根据《公司法》进行公司的组织建设，制定公司章程和各项管理制度外，在财务会计方面，要聘请有政府核准资格的资产评估机构和会计师事务所进行资产评估和审计，根据评估和审计的结果，调整帐面价值，结束旧账，建立新帐。

国有企业依法改组为股份有限公司时，要根据有关法规清查企业财产，清理债权、债务，委托专门的资产评估机构进行资产评估，并委托专门的中介机构进行审计，界定国有资产产权和价

值，然后由国有资产管理部門复查确认，据以调整帐面价值。

股份制企业用国有资产入股形成的股份，可以分别构成国家股和国有法人股。具体包括：现有的国有企业整体改组为股份制企业，其净资产折成的股份；有权代表国家投资的政府部门或机构，向新设股份制企业投资形成的股份；经授权代表国家投资的投资公司、资产经营公司、经济实体性总公司等机构，投资形成的股份。投入股份制企业的国家股，一般为普通股。

第一节 企业改组的原因及形式

一、企业改组的原因

(一) 协同效应

企业改组能增加改组企业的价值是大多数企业改组的基本起因，体现在四个方面：①经营规模经济，即由生产、流通和管理的规模经济产生的效益；②财务经济，如较低的贷款费用和较强的偿债能力；③效率上的差异，如果某企业管理不善，效率低下，通过改组可以提高企业资产的生产率，提高市场竞争力，因为改组可能会减少同类企业竞争。

(二) 纳税因素

纳税是许多企业改组的重要原因。一家获利高并因此归于最高课税等级的企业可以兼并一家有累积亏损的企业，这些纳税亏损在兼并后可立即变为减税节留。

(三) 经营多样化

企业改组的一个重要原因在于经营的多样化。多样化经营可以稳定企业的收益，况且收购企业的资产比重置资产的市场价格要低。

(四) 领导者个人的动机

改组时经济因素固然重要，但有些决策大半是出于领导者的个人动机而不是缜密的经济分析。

二、企业改组的形式

企业改组存在着各种不同的形式，这些形式是由法规或经济等因素决定的。在国际上主要有吸收合并、创立合并和控股合并三种形式。我国《公司法》第 184 条规定：“公司合并可以采取吸收合并和新设合并两种形式”。

（一）吸收合并

吸收合并也称兼并，是指一个企业或几个企业被其他企业吸收，合并为一个企业。合并后由吸收的企业统一经营，成为一个法人。被吸收的企业不复独立存在，便失去法人地位。吸收合并可以由吸收企业以现金购买或发行股份换取被吸收企业的净资产或股权，并可承担其债务。

（二）创立合并

创立合并是由若干个企业合并起来创建新企业的合并。即我国《公司法》所称的新设合并。这种合并，原来的各个企业合并后均不复存在，由创立的新企业接收原有各企业的资产和负债，统一经营并发行新股份给原有企业的股东。如原有企业的所有者不再是新设企业的所有者，则由新设企业向原企业的所有者支付产权转让价款，而原企业的所有者便不再分享新设企业的权益。

（三）控股合并

控股合并是指一个企业购买其他企业的股份，达到可控制该企业的程度，使被控制的企业成为它的附属企业或子公司，而它自己成为控股企业或母公司的一种合并形式。在这种合并形式下，控股企业或母公司拥有受控制企业或子公司股份的比例，称为控股比例，通常要达到 50% 以上，但在证券市场发达的国家，一个企业的股份分散在众多的股东手中，母公司只要能控制子公司 30% 甚至更少的股份，或控股比例虽低于 50%，但根据合并协议、合同或子公司章程的规定，母公司拥有对子公司的重大经营决策权和重大财务决策权，甚至拥有对董事长和多数董事的任免权时，也视为拥有控制权。因此这种形式的合并概念，实质上

应以投资企业的生产经营和财务活动是否具有重大影响力，即能否拥有被投资企业的控制权为标准，而不是以绝对的控股比例为标准。

我国《公司法》中，未规定控股合并的形式。这是由于这种合并形式是经济上的合并，不属于法律上的合并形式，并且由于我国目前股份有限公司为数不多，证券市场试办不久，股票上市交易受到严格的限制，更重要的是我国的股份有限公司的股份中，国家股所占比例大且不能上市交易，因而这种形式的合并尚未纳入法律的规范。但是，在我国当前的企业合并实务中，不少企业以现金或实物的形式投资新建或合营其他企业，投资的比例达到了控股比例或拥有控制权，使被投资企业受控于投资企业。此时，投资企业成为控股公司或集团公司，被投资企业则成为子公司。这类合并形式也属于控股合并形式。

三、当前上市公司企业改组（资产重组）中的流行称谓简介

近几年来，人们对上市企业的改组冠以不同的称谓，概括起来有以下几种：

组壳：上市前资产重组，取得股票发行额度的企业在公开发行股票上市前，按照有关法规对发起人的资产负债结构进行调整，对募股资金的用途作出预先安排，其中涉及对原有企业以外的企业进行收购兼并。社会上也称之为包装上市。

买壳：上市公司股权转让，法人通过购买已上市公司流通股或者尚未流通的国家股或法人股，取得对该上市公司的控制权，即“买壳”（对卖方而言为“卖壳”）。购买流通股取得控制权的，市场上称之为“举牌收购”。仅就此类买壳行为而言，由于仅是股东的变更而不涉及资产的变动，因此对此类行为是否为资产重组存在争议。实际中，买壳通常是上市公司进行资产置换的前提。

换壳：已上市公司资产置换，通常是由上市公司控股股东（集团公司）与上市公司进行资产交换。当变动数额较大，上市公司资产的主要内容发生变化，甚至整体置换时，可称之为换

壳。

补壳：上市公司控股股东（集团公司）通过配股向上市公司注入资产，上市公司的资产和股份相应增加，可称之为补壳。

拼壳：上市公司吸收合并。上市公司通过增发暂不上市股票方式吸收合并其他企业，或与其他上市公司合并，可称之为拼壳。在此类行为中，上市公司的股东和资产都发生变化。

借壳：最近还出现将以上方式合并运用的形式：如换壳与买壳的组合，因上市公司原控股股东（集团公司）实力较弱，则先向另外实力较强的法人卖壳，即买壳方式股权转让，由后者与上市公司进行资产置换交易，对后者而言，市场上称之为借壳。

第二节 企业改组的会计处理

企业在不同的合并形式下，有不同的会计处理。

一、吸收合并和创立合并下的会计处理

在吸收合并形式下，被兼并的企业将按照企业解散和清算的会计程序清理债权债务，进行资产评估，再将其净资产转让，并将转让所得分配给原来的股东。最后结束全部会计记录。进行兼并的企业，在其帐簿中，按其受让资产的重估价值和承担的负债，以及所支付的现金或其他资产等，均按单一会计主体的会计事务处理程序进行会计处理，因而在这种合并形式下，不存在合并会计报表的编报问题。

在创立合并形式下，所有被合并的企业，都要通过解散和清算的会计程序进行会计事务处理，最后结束全部会计记录。新设立的企业则应在所启用的帐簿中，记录按重估价值取得的资产和承担的负债以及实收资本，作为单一的会计主体处理会计事务。因此，在这种合并形式下，也不存在合并会计报表的编报问题。

二、控股合并下的会计处理

在控股合并形势下，无论是控股企业（或母公司）还是附属企业（子公司），合并后在企业集团内部各自都作为独立法人的

会计主体进行持续经营条件下的会计处理，编制各自的会计报表。但对控股企业（或母公司）来说，要采取一定的方法对取得附属公司（或子公司）的股权，进行长期投资的会计处理。同时，由于控股公司（或母公司）拥有对附属公司（或子公司）的控制权，因而在法律上尽管各自都是独立法人，但从经济上来看，母子公司已成为一个整体。为了正确地反映出这个经济整体的财务状况和经营成果，就要另外为这个经济整体或企业集团编制一套合并会计报表。

三、企业合并的会计处理方法介绍

关于企业合并时的会计处理方法，在国际上一般采用购买法和股权联合法。

（一）购买法

购买法，是指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式，由一个企业（购买企业）获得对另一个企业（被购买企业）净资产的控制权和经营权的合并会计处理方法。采用购买法进行合并会计处理时，购买企业应如同购买一项资产那样，以购买日的公允价值和相关费用为购买成本进行记录。这就涉及到购买日、公允价值、相关费用和购买成本的确定问题。

1. 购买日的确定 国际会计准则 22 指出：“购买日期，就是对被购买方的净资产和经营的控制权实质上转让到购买方的日期，并且是购买法开始运用的日期。”按这种解释，购买日实质上是购买方取得并开始行使其对被购企业的财务和经营决策控制权，以便从其业务活动中获取利益的日期。对控制权的含义，将在下面阐述合并会计报表的合并范围时，一并阐述。

2. 公允价值 国际会计准则 22 指出：“公允价值，是指在一项公平交易中，由熟悉情况并且自愿交易的双方能将一项资产进行交换或将一项负债进行结算的金额。”采用购买法进行合并会计处理，要按公允价值对原有资产和负债项目进行评估和调整，作为母公司的原始成本入帐。不过在确定资产和负债的公允价值时，不应为日后的营业亏损提取准备金。公允价值可能受买

方主观意向的影响。例如，某项资产对买方或许有专门的用途，而其他资产则用途不大。买方可能打算在购入企业后进行一些改革，如辞退部分职工、迁移厂房、改造设备等，因而，还必须为日后的费用提取相应的准备金。

3. 购买成本的确定 所谓购买成本，是指购买企业为取得对其他企业净资产的控制权而支付的现金或现金等价物的金额，或者是在交易发生日，为取得对其他企业净资产的控制权而支付的购买价款的公允价值与直接归属于该项购买的相关费用。即购买成本中包括：买价和相关费用两部分。

购买成本中的买价，由于支付价款的方式不同，买价的确定也不同。

(1) 用现金支付买价时，支付的现金数额为买价。

(2) 用非现金资产作价时，按非现金资产的公允价值计算买价。

(3) 用放弃的货币性资产和所承担的负债来支付买价时，应按交易日的公允价值计量。当购买价款的结算推迟时，应考虑货币的时间价值或在结算中可能发生的溢价或折价，采用买价的现值计量，而不是应付款的名义价值。

(4) 用购买方发行的有价证券来支付时，如果市场价不是过于动荡，应以交易当日的市价计量。如果特定日期的市价不可靠，可考虑宣告购买条款前后适当期间的价格波动的影响来计量。

购买成本中的相关费用：

购买成本中还应包括购买企业发生的与购买有关的直接费用。如注册费用、发行证券的费用、聘请注册会计师、法律顾问、评估师等费用。但维持购买部门的费用以及其他不能直接计入特定购买事项的费用，不应包括在购买成本中，而应在发生的当期确认为费用。

4. 购买产生的商誉 按国际准则的规定，在购买法下，购买成本超过购买方在交易日对所购买的可辨认资产和负债的公允

价值中的权益的部分，应作为商誉并确认为一项资产。

购买产生的商誉代表了购买方预期取得未来经济利益而发生的支出。未来经济利益可能由于购买的可辨认资产的协同作用而形成，也可能形成于某些资产，这些资产在考虑单个资产价值时，虽不符合在财务报表中确认的标准，但购买方在购买时却为他发生了支出。因而，商誉应该在其使用年限中，通过确认为费用的方式进行摊销。商誉的摊销一般使用直线法。摊销期一般不超过 5 年，如果超过 5 年更合适，则最长不超过 20 年。

我国《工业企业财务制度》第 38 条规定，“除企业合并外，商誉不得入帐”。《商品流通企业财务制度》第 34 条规定，“商誉只有在企业合并或接受商誉投资时，才能评估作价”。商誉属于无形资产，要在其有效年限内摊销。此处所说的合并，主要是指吸收合并（兼并）或创立合并。

对控股合并所产生的合并商誉，按《合并会计报表暂行规定》和财政部《具体会计准则》（征求意见稿），对于母公司对子公司长期投资的数额与子公司所有者权益中母公司所拥有的份额不一致时，在编制合并报表时，将其差额作为“合并差价”项目在长期投资项目中单独反映（贷方余额以负数表示）。显然，合并商誉被包含在合并价差中，并不进行摊销。

5. 购买产生的负商誉 按国际会计准则所提出的基准处理方法，“当购买成本低于购买方在交易日购买的可辨认资产和负债的公允价值中所占的权益时，所购买的非货币性资产的公允价值应按比例降低，直至与购买成本一致。如果不能通过降低所购买的非货币性资产的公允价值的方式来完全抵消资产超出购买成本的部分，则剩余的超出部分应为负商誉，并应作为递延收益处理。应按系统的方法，在不超过 5 年的期限内将其确认为收益，除非超过 5 年更为合理，但最长不得超过从购买日开始 20 年。”

购买成本低于所购净资产的公允价值合计数，实际上是折价购买，因此，所购非货币性资产的公允价值，也因折价而减少，这样才能保证所购资产不会高于其成本入帐。折价入帐后，其减

少的价值便随资产的消耗降低成本，体现出收益的实现。例如，存货减少的价值，在存货被销售出去后便实现收益；固定资产减少的价值，通过逐年提取较低的折旧，便逐年实现收益。

在国际会计准则中，还提出一个备选的处理方法。这种方法是将购买成本小于所购净资产会计的差额，完全作为负商誉，并作为递延收益，在不超过 5 年的期间内摊销确认为收益。如果认为超过 5 年更合理，则最长不超过 20 年。

（二）股权联合法

股权联合法也称联营法，是基于以等量股权进行换股，将股权合并于母公司的方法。股权联合法的目的，在于使合并后企业的会计处理，如同过去各企业一样继续经营。在这种方法下，将企业合并视为现有的所有者权益的合并，应根据调整后的帐面金额入帐，并不确认商誉。

购买法与股权联合法的主要差别在于：对合并的资产和负债是按公允价值进行购买入帐还是按调整后的帐面价值直接合并入帐；是否在帐面上确认商誉；收益从何时起合并等等。在合并时，采用什么方法进行会计处理，要根据法规和合并企业的特点、合并方式以及合并行为等情况决定。在国际上多采用购买法，对股权联合法的采用，往往加以严格的限制。例如，美国在 50 年代到 60 年代，由于没有统一的规定和要求，普遍采用股权联合法，在实践中使用的很不规范。美国注册会计师协会提出了采用股权联合法的条件。

在企业合并中，采用不同的会计处理方法，必然会产生不同的经济影响。这些经济影响主要涉及合并后企业的业绩评价、所得税负担、成本费用补偿和投资者的报酬以及股票的价格等。

采用购买法，要进行资产评估，按公允价值调整帐面价值，计入合并后企业的帐簿。同时要确认商誉计入无形资产。在通货膨胀的条件下，公允价值通常高于原帐面价值。这样，合并后就表现出较高的净资产价值和所有者权益。但是，由于资产的价值高，便加大了成本费用，如耗用原材料的价值、折旧费、商誉摊