

教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

高级财务会计

杨有红 主编

中央广播电视大学出版社

教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

高级财务会计

杨有红 主编

中央广播电视大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/杨有红主编. —北京: 中央广播电视大学出版社, 2001.12

教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

ISBN 7-304-02151-9

I. 高… II. 杨… III. 财务会计 - 教材 IV.F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 083615 号

版权所有, 翻印必究。

教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

高级财务会计

杨有红 主编

出版·发行: 中央广播电视大学出版社

电话: 发行部: 010-68519502 总编室: 010-68182524

网址: <http://www.crtvup.com.cn>

地址: 北京市海淀区西四环中路 45 号

邮编: 100039

经销: 新华书店北京发行所

策划编辑: 郭于红

封面设计: 杨德有

责任编辑: 郭于红

印刷: 北京德美印刷厂

印数: 101001-112000

版本: 2001 年 10 月第 1 版 2004 年 5 月第 7 次印刷

开本: 787 × 1092 1/16 印张: 24 字数: 552 千字

书号: ISBN 7-304-02151-9/F · 394

定价: 31.00 元

(如有缺页或倒装, 本社负责退换)

前 言

《高级财务会计》教材是北京工商大学与中央广播电视大学“会计学专业”本科开放教育合作办学的专业教材之一。在教材编写中,我们力求做到既体现本科会计学专业教学目的和要求,又尽量照顾电大学员以自学为主的特点。为此,我们着重处理好以下两方面的关系:

1. 系统性。对于高级财务会计内容的确定,我们遵循两点原则,一是以经济交易及事项与四项假设关系为理论基础确定高级财务会计的范围;二是考虑与中级财务会计及其他会计课程的衔接。我们力求使高级财务会计在内容上形成一个较完整的体系,使学员们学完会计学原理、中级财务会计和高级财务会计之后,对整个财务会计体系有一个全面系统的了解。

2. 通俗性。考虑到本教材的读者主要是边工作、边学习,并且以自学为主的大学员。我们在教材编写上力争做到深入浅出、通俗易懂,对难点做详细的解释,内容安排和举例切合实际。

3. 原理性。对于企业经营中出现的特殊交易和事项的会计确认、计量和报告,我们既考虑现行会计准则和制度的有关规定,立足于社会主义市场经济环境和会计法规对会计实务的要求,又着重从原理的角度进行阐述和解释,使得学员既具备一定的实际操作能力,又力求奠定会计学科的素质基础。另外,对于我国目前尚未发生,但在不久的将来必然出现的经济交易和事项(如互换交易等),也从原理上给予阐述。

本教材由北京工商大学教授、中国社会科学院博士后杨有红任主编、胡燕副教授任副主编,参加编写的人员有北京工商大学会计学院的欧阳爱平副教授、王仲兵博士。编写人员分工如下:杨有红第一、第二、第三、第十章;胡燕第四、第五、第十一、第十三章;王仲兵第六、第七章;欧阳爱平第八、第九、第十二章。

中国人民大学耿建新教授、首都经贸大学吴少平教授、北京工商大学金中泉教授对教材进行了审定并提出了宝贵的修改意见,谨此致谢。

作 者

2001年8月

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 高级财务会计的概念	(1)
第二节 高级财务会计产生的基础	(2)
第三节 高级财务会计的内容构成	(4)
第二章 企业合并	(9)
第一节 企业合并概述	(9)
第二节 购买法	(16)
第三节 权益结合法	(22)
第四节 购买法与权益结合法的比较	(25)
第三章 合并会计报表——股权取得日的合并会计报表	(29)
第一节 合并会计报表概述	(29)
第二节 合并会计报表的范围	(35)
第三节 编制合并会计报表的方法和一般程序	(38)
第四节 控股权取得日合并会计报表的编制	(40)
第四章 合并会计报表——股权取得日后的合并会计报表	(55)
第一节 股权取得日后首期合并会计报表的编制	(55)
第二节 股权取得日后连续各期合并会计报表的编制	(68)
第五章 集团公司内部交易事项的处理	(76)
第一节 集团公司内部交易事项概述	(76)
第二节 集团公司内部存货交易	(78)
第三节 集团公司内部往来业务	(83)
第四节 集团公司内部固定资产交易	(87)
第六章 企业合营与合并会计报表	(111)
第一节 企业合营概述	(111)
第二节 合营者对长期投资的处理方法	(116)
第三节 比例合并法及其运用	(119)
第七章 外币会计	(133)
第一节 外币交易和外汇汇率	(133)

第二节	外币交易会计	(137)
第三节	外币报表折算	(148)
第四节	外币报表折算国际惯例及我国的选择	(162)
第八章	物价变动会计	(173)
第一节	物价变动会计概述	(173)
第二节	一般物价水平会计	(180)
第三节	现行成本会计	(190)
第四节	现行成本不变币值会计	(197)
第九章	商品期货会计	(206)
第一节	商品期货会计概述	(206)
第二节	期货交易所商品期货会计	(214)
第三节	期货经纪公司商品期货会计	(223)
第四节	企业商品期货会计	(228)
第十章	金融工具会计	(241)
第一节	金融工具会计概述	(241)
第二节	金融远期合同	(249)
第三节	金融期货合同	(259)
第四节	金融期权合同	(262)
第五节	金融互换合同	(268)
第十一章	重组与破产清算会计	(276)
第一节	重组会计	(276)
第二节	破产清算会计	(284)
第十二章	租赁会计	(311)
第一节	租赁会计概述	(311)
第二节	经营租赁会计	(316)
第三节	融资租赁会计	(321)
第四节	其他租赁会计	(339)
第十三章	上市公司会计信息披露	(344)
第一节	上市公司会计信息披露概述	(344)
第二节	上市过程中会计信息的披露	(349)
第三节	上市公司上市后会计信息的披露	(364)

第一章

绪 论

学习目标

高级财务会计是财务会计学科的重要组成部分。其理论与方法正处于完善过程之中。通过本章的学习，学生应掌握高级财务会计概念、产生的基础、在财务会计学科中的地位、研究范围等基本理论问题。

第一节 高级财务会计的概念

一、高级财务会计的定义

近几年，在社会主义市场经济体制逐渐确立过程中，会计环境不断发生变化，西方会计逐步引入，高级财务会计日益受到我国会计理论和实务界的重视。有关高级财务会计的著作也与日俱增。大凡在所有的会计系列教材中，高级财务会计均必不可少。但是，在所出版的高级财务会计教材中，基本上都没有从正面对高级财务会计的概念进行明确的定义。

高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上，对企业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。这一概念包括以下含义：

1. 高级财务会计属于财务会计范畴

企业会计由财务会计和管理会计两大领域构成。财务会计以编制对外报告为其目标；管理会计则从预算和内部管理控制两个方面提供内部管理所需的会计信息。高级财务会计解决的问题仍然是经济事项的对外报告问题。例如，物价变动会计研究物价变动达到一定程度的情况下的对外会计信息问题；合并财务会计报表则以企业集团为会计主体研究如何在个别会计报表的基本上编制能反映集团整体财务状况、经营情况的财务报表。也就是说，高级财务会计与中级财务会计（即通常所说的“财务会计学”）的目标是一致的，都是向企业外部投资

者、债权人以及其他与企业有利害关系的人提供有关企业财务状况、经营情况和经营成果的信息,以满足他们的决策对财务会计信息的需求。

2. 高级财务会计处理的是企业面临的特殊事项

财务会计对象以内的经济事项可分为一般事项和特殊事项。一般事项和特殊事项的划分标准是其发生的频率。一般事项属于企业经营过程中的经常性事项,如固定资产、存货、投资、应收款项、应付款项的会计核算;特殊事项是企业经营的某一特定阶段或某一特定条件下出现的事项,如公司在濒临破产状态下进行的清算或重组事项;跨国经营情况下的外币报表折算,等等。

3. 高级财务会计所依据的理论和采用的方法是对原有财务会计理论与方法的修正

在中级财务会计所论及的财务会计目标、会计信息质量特征、会计确认及计量原则等理论问题中,都严格遵循四项基本会计假设。当会计所处的客观经济环境发生变化而出现突破四项基本假设的特殊会计事项时,产生了高级财务会计。会计假设的松动必然引起以四项假设为基础的财务会计理论与方法发生相应的变化。例如,当原会计实体无法持续其经营活动时,破产清算会计理论与方法则应运而生。当物价波动冲击着货币计价假设中隐含的币值稳定假设时,人们必然要寻求新的会计模式替代“历史成本/名义货币”会计模式。

二、高级财务会计在财务会计学科中的地位

在会计学中,属于财务会计领域的有会计学原理、财务会计学(即中级财务会计)和高级财务会计。会计学原理主要阐述会计确认、计量、记录和报告的一般原理,属于入门课程。中级财务会计着重阐述企业一般会计事项,如货币资金、应收款项、存货、流动及长期负债、投资、固定资产、损益、所有者权益等事项的会计处理,是财务会计一般理论与方法的运用。高级财务会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理。高级财务会计之所以“高级”,是它对特殊事项的会计处理,无论在假设和原则方面,还是在程序和方法方面,都是对中级财务会计的突破。只有在掌握会计学原理和中级财务会计之后,再掌握高级财务会计知识,才能对财务会计学科有一个比较系统的了解。

第二节 高级财务会计产生的基础

会计假设被会计界认为是“自我证明的会计环境命题”,在几个世纪以来都被认为是正确的推论。在西方会计理论中,假设通常被认为是原则赖以存在的基本假定。人们所探求的会计理论正是要确定假设与原则间的联系以及假设、原则与会计方法之间的关系。企业会计的原则和方法在几个世纪中能够获得较稳定的发展,是在会计假设与会计面临的经济环境基本一致,没有出现有悖于会计假设的“特殊事项”的条件下,人们不断探索的结果。高级财务

会计对特殊会计事项处理的原则和方法与中级财务会计对一般会计事项的处理原则和方法存在着很大差别,这种差别源于特殊会计事项对会计假设的背离。高级财务会计产生于会计所处的客观经济环境的变化,是客观经济环境发生变化引起会计假设松动后,人们对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法研究的结果。

一、会计主体假设的松动

会计主体是会计为之服务的特定单位。会计主体界定了会计服务的空间。一般而言,会计主体可以是一个独立核算的单位,也可以是独立核算单位下的一个特定部分。典型的会计主体是一个独立核算的企业,会计以此为服务对象进行会计事项的处理,并通过编制会计报表系统反映该主体的财务状况和经营成果。但是,随着构成母子关系的企业集团的出现,会计主体显然突破了某一企业的概念。因为,母公司本身是一个独立核算的企业,这一会计主体下的每一子公司及其他分支机构也是一个会计主体。在这种情况下,站在集团的角度,会计服务对象的空间范围显然是由母公司以及下属单位构成的整体。也就是说,会计不仅要以每一独立的企业为单位进行核算,编制会计报表,还要以整个企业集团为服务对象,在个别报表的基础上采用专门的方法编制合并会计报表。

二、持续经营假设和会计分期假设的松动

持续经营假设指会计主体的经营活动将会持续经营下去,在可预见的将来不会出现因破产等原因而清算。但是,对于一个持续经营的企业,会计不能在企业结束其全部业务活动后才进行财务状况和经营成果的编报,因此,需要将持续经营的企业划分为相等的时间跨度,以此为基础编制会计报表。这两个假设为解决会计核算中资产计价和收益确定问题提供了基础。例如,正是基于持续经营假设和会计分期假设,对资产的计价采用历史成本而不用变现价值,以等同的时间间隔编制会计报表。如果企业面临清算,投资者和债权人关心的将是资产的变现价值和资产的偿债能力,按变现价值计价才能提供决策有用的信息。也正是在这两假设前提下,会计确认和计量的原则与方法才具有稳定性和可比性。一旦有迹象表明企业因出于某种原因而面临着破产或兼并、收购等方式的重组,这两个假设则丧失了前提,以这两个假设为基础的会计确认、计量的原则和方法将会无法采用。例如,当企业清算时,将采用破产清算会计程序,资产以清算价格计价,并编制清算开始日和结束日会计报表。由于现代经济生活中有许多不确定因素可能导致企业破产、重组,才使企业面临破产清算和重组等特殊会计事项。高级财务会计中的破产清算会计和重组会计正是持续经营假设和会计分期假设动摇的结果。

三、货币计量假设的松动

以货币为计量单位是会计核算区别于其他核算的显著特征。货币计量假设指会计对企业

资产、负债、所有者权益、收入、费用以及利润的核算以货币为统一的计量单位,会计报表所反映的内容只限于能够用货币来计量的经济活动。货币计量假设中隐含着一个十分重要的假设:币值稳定。也就是说,如果以货币为计量单位的会计报表要能够为投资者、债权人以及会计报表的其他使用者提供有用的信息,会计计量所使用的货币其本身的价值必须是稳定的,至少其价值波动必须限定在不足以使会计报表对经济业务产生歪曲的反映。但第二次世界大战以后,西方国家出现了普遍的、持续性的通货膨胀,货币购买力不断下降,货币计量假设中隐含的币值稳定的假定已严重脱离现实。仍以币值稳定为假设前提的以历史成本为基础的传统会计模式所提供的会计报表必然会严重失实,引起报表使用者的误解,迫使人们对物价变动会计进行研究。

前面已述,企业合并和企业集团的建立突破原来的会计主体观念,出现了合并会计报表。但是,报表合并的范围并不限于国内的子公司。跨国集团为了对遍及于其他国家的子公司的管理,为了向报表使用者提供决策所需的有关跨国集团整体财务状况和经营情况的信息,同样需要编制跨国集团合并报表。比国内企业集团合并报表更为复杂的是,跨国集团合并报表之前,必须将子公司按所在国外币编制的会计报表折算成以母公司报告货币表述的报表。货币计量概念还延伸至将某一国外子公司以外币表述的会计报表转化成以母公司本国货币表述的会计报表。如果各种货币之间的汇率一直是固定不变的,外币报表的折算不是一个困难的问题。只需将某一子公司按所在国或地区的货币编制的会计报表按固定汇率折成本国货币即可。但在汇率变动的情况下,流动项目和非流动项目、货币项目和非货币项目受汇率的影响是不同的,因此,不同类型的项目必须采用不同的汇率折算。由此而出现的折算汇率选择和折算差异的处理问题是中级财务会计中的理论和方法所无法解决的。从而使外币报表折算成为高级财务会计研究的课题之一。

第三节 高级财务会计的内容构成

一、确定高级财务会计内容的基本原则

(一) 以经济事项与四项假设关系为理论基础确定高级财务会计的范围

前面已述,客观经济环境的变化造成会计假设的松动是高级财务会计产生的基础。也就是说,划分中级财务会计与高级财务会计的最基本标志在于它们所涉猎的经济业务是否在四项假设的限定范围之内。属于四项假设限定范围内的会计事项属于中级财务会计的研究范围;而背离四项假设的会计事项则归于高级财务会计的研究范围。我们之所以将外币会计、物价变动会计、合并会计、破产会计等内容归于高级财务会计正是基于这一点考虑的。

（二）考虑与中级财务会计及其他会计课程的衔接

上面从理论上论述了高级财务会计产生的基础。由此不难看出，划分中级财务会计与高级财务会计的理论标准应该是：限定在四个基本假设之内的会计事项属于中级财务会计的内容，超出四个基本假设的会计事项归属于高级财务会计。但是，中级财务会计阐述的是基于四个假设基础之上的一般会计事项，但有些会计事项虽然未背离四个基本假设，但并不具有普遍性，而业务处理的难度也较大，不宜放在中级财务会计中讲述，如商品期货、衍生金融工具、租赁业务、上市公司会计信息披露等。纵观各院校目前所出的会计系列教材，将企业合并与合并会计报表、物价变动会计、破产清算会计、外币报表折算等作为高级财务会计的内容目前已达成共识，而所得税会计、所有者权益会计、政府及非盈利组织会计、独资企业会计、合伙企业会计、上市公司信息披露是否列入高级财务会计，各校的系列教材间存在着差别，其主要原因在于是否将这些内容纳入高级财务会计，主要考虑会计系列教材的衔接性。例如，将所得税会计放入高级财务会计后，中级财务会计则不再讲述这部分内容，否则必须将其列入中级财务会计。再比如，单独开设政府及非盈利组织会计的院校，高级财务会计则不包括这部分内容；而将政府及非盈利组织会计列入高级财务会计的院校，则不再单独开设政府及非盈利组织会计课程。

二、高级财务会计的内容

根据上述两项原则，我们将高级财务会计的内容确定为以下几个方面：

（一）企业合并（本书第二章）

企业合并包括多种类型，不同类型的合并应采用不同的会计处理程序和方法。企业合并会计主要研究企业合并的性质及其与会计处理方法的关系。本书第二章主要阐述购买性质合并所采用的购买法和股权联合性质的合并所采用的权益联合法。

（二）合并会计报表（本书第三章至第六章）

企业合并按其法律形式分为吸收合并、创立合并和取得控制股权。经吸收合并或创立合并后，仍然只有一个经济实体从事其经营活动。从会计角度而言，合并后只有一个会计主体。但取得控制股权后，母公司和子公司仍然是单独的经济实体，从会计角度看，不仅企业集团是一个会计主体，母公司和其下属的每一个子公司也仍然是一个相对独立的会计主体。因此，合并日后存在着合并会计报表的编制问题。本书第三章至第六章主要介绍合并会计报表编制的一般程序、编制合并会计报表的有关理论以及相应的方法。

(三) 外币会计 (本书第七章)

外币会计包括外币交易会计和外币报表折算,其核心问题是选用何种汇率对外币交易和外币报表进行折算,以及对由此产生的外币折算差额应如何处理。就外币交易会计而言,其货币计量不仅表现为以原币来表述交易事项,还表现为以记账本位币来对外币进行再一次计量。外币报表折算实际上是跨国公司中的母公司将境外子公司以外币表述的报表转换为以母公司报告货币来表述的报表,由于汇率的波动以及报表中不同项目的特性决定着不可能采用某一单一汇率用报告货币对外币报表进行再一次计量。高级财务会计则必须研究外币报表折算方法的系统设计问题。

(四) 物价变动会计 (本书第八章)

以货币为计量单位是会计核算区别于其他核算的根本特征,它将本来不可比的经济事项用货币这一计量单位进行统一的反映,使会计核算具有综合性和全面性。但是,一旦货币计量假设中隐含的币值稳定假定受到动摇且物价波动超过一定的幅度,会计对企业财务状况和经营成果的反映则失去客观性,使会计信息无法成为制定经济决策和处理各方经济利益的可靠依据。为了消除物价变动对会计事项的歪曲反映,真实再现企业财务状况和经营成果,必须在传统的财务会计模式之外寻求新的会计模式。物价波动对会计信息的影响大体可分为两类:一是动摇会计计量单位的稳定性;二是影响会计计量基础的客观性。从理论上讲,除传统会计模式外,任何一种计量属性与任何一种计量单位都能组成一个在不同程度上消除物价波动影响的会计模式。从应用性及篇幅考虑,本教材只介绍一般物价水平会计和现行成本会计。

(五) 商品期货会计 (本书第九章)

期货会计的发展决定于期货市场的发育状况。我国期货市场的组织结构一般由期货交易所、期货经纪公司和期货投资企业三大部分组成,与此相应,商品期货会计分为期货交易所会计、期货经纪公司会计和期货投资企业会计。其中,期货交易所会计、期货经纪公司会计属于特殊行业会计,而不属于一般企业中的特殊业务,所以,本教材中的商品期货会计只研究一般企业的期货投资会计。期货市场与期货交易从形成至今已具有一套规范的运作方式和标准的名词术语,商品期货会计中将运用这些约定俗成的名词术语,采用会计确认、计量与披露方法对企业的期货投资事项进行反映。

(六) 金融工具会计 (本书第十章)

金融工具的创新冲击了一直沿用的财务会计模式,迫使我们重新思考,对会计确认、计量基础与标准进行修正或补充,金融工具会计也由此而成为当今会计界的前沿性课题。金融工具包括基础金融工具和衍生金融工具。现金、票据、证券等基础金

融工具已在中级财务会计中做了系统的阐述,且向传统会计模式提出全方位挑战的主要是衍生金融工具,因此,在本教材中,我们只对衍生金融工具的会计确认、计量与报告进行论述。在此需指出的是,我国衍生金融工具市场发展所必备的条件目前尚不完全具备,本教材主要以国际较流行的四种主要衍生金融工具(事实上,尽管衍生金融工具层出不穷,种类繁多,但大都由几种主要衍生金融工具组合而成)为对象,对金融工具会计理论及实务进行探讨。

(七) 重组与破产清算会计 (本书第十一章)

企业严重亏损,无力清偿到期债务,债权人或债务人可向法院申请宣告企业破产。此时,对于无法持续经营而面临破产的企业来说,可供选择的出路有两条:一是企业与债权人达成和解协议,中止破产还债程序(即重组);二是进入破产清算程序。会计上与之相应的是重组会计和破产清算会计。重组是破产企业按照法律程序取得拥有一定股权的投资者和拥有一定债权额的债权人的同意后,在法律规定的期间内采取调整经营方针、改善经营管理、重组债务等方式摆脱财务困境,以试图回到正常持续经营的轨道。重组会计主要解决的问题是重组期间的会计处理以及重组后的会计方法选择。企业进入破产清算程序后,必须采用破产会计程序。破产会计以破产法及相关法律制度为依据,采用有别于持续经营状态下的会计原则与方法,向债权人、清算组、人民法院及其他信息使用者提供破产会计信息。破产会计主要研究破产资产、破产债务、清算净资产以及清算损益的确认与计量,破产企业债务清偿顺序的确定,破产会计报告体系的构成与编制。

(八) 租赁会计 (本书第十二章)

传统租赁通常只涉及出租人、承租人两方当事者,其主要表现为融物。现代意义上的租赁则是涉及多方当事人的一种新的信贷活动,通过融物达到融资的目的。租赁可按多种标准分类,如按与一项资产所有权有关的全部风险和报酬是否转移为标志,可将租赁业务分为融资租赁与经营租赁;按照租赁资产的资金来源可将租赁分为售后回租、杠杆租赁和转租赁。各国通用的做法是按其性质分类。经营租赁的会计处理较简单,但融资租赁的会计处理则较复杂,也颇具争议。从系统性考虑,本教材除阐述经营租赁和融资租赁外,对售后回租、杠杆租赁和转租赁业务的会计处理也做了介绍。

(九) 上市公司会计信息披露 (本书第十三章)

随着《企业会计制度》在各类企业的逐步实施,上市公司经济事项的会计处理与其他企业没有什么区别,但上市公司的信息披露有着特殊的要求和规定。本教材的第十三章着重介绍企业上市过程中的会计信息披露以及上市后的会计信息披露问题。

小 结

高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上,对企业出现的特殊事项进行会计处理的理论与方法的总称。其产生的基础是客观经济环境变化造成的会计假设的松动。从理论上说,高级财务会计研究的范围是背离会计主体、持续经营、会计分期和货币计量这四项会计假设的特殊会计事项。但在具体内容安排上,还须考虑与中级财务会计的衔接问题。基于上述考虑,本教材将高级财务会计的研究范围定为期货会计、金融工具会计、租赁会计、外币会计、物价变动会计、合并会计和破产会计。

主要名词概念

高级财务会计 会计主体假设 持续经营假设 会计分期假设 货币计量假设

思 考 题

1. 高级财务会计产生的基础是什么?
2. 与中级财务会计相比,高级财务会计具有哪些特点?
3. 确定高级财务会计的依据是什么?
4. 高级财务会计应包括哪些内容?
5. 高级财务会计与会计学原理、中级财务会计之间存在着什么样的联系与区别?

第二章

企业合并

学习目标

本章着重介绍企业合并的方式及其与企业合并会计处理方法的关系。通过本章的学习，学生应掌握：企业合并的动因以及合并的基本类型、企业合并中的会计问题及购买法和权益结合法的基本原理。

企业合并（简称合并）是现代经济发展中的一个突出现象，是经济学中特别是微观经济理论中争论的一个重要问题。企业合并出现在不同国家的不同时期。例如，美国是出现在 20 世纪的 50～60 年代。我国自 1949 年以来出现过两次，第一次是在 50 年代，对民族资本主义工商业进行的公私合营，其目的在于改变企业的所有制性质，使这些企业成为社会主义公有制性质的企业；第二次是 80 年代末以来，随着经济体制改革的深入而掀起的企业合并浪潮，其目的在于优化经济资源的配置和组合，推动社会生产力的发展。前者是我国特定历史时期的产物，本书主要以后者为背景进行阐述。

第一节 企业合并概述

企业合并是指两个或两个以上的企业的联合，或一家企业通过购买权益性证券、资产、签订协议或以其他方式取得对另一家或几家企业净资产的控制权和经营权的行为。1998 年修订的国际会计准则第 22 号《企业合并》中指出：“企业合并是指通过一个企业与另一个企业实行股权联合或获得另一个企业净资产的控制权和经营权，而将各独立的企业组成一个经济实体。”美国财务会计准则委员会（FASB）2001 年颁布的《企业合并与无形资产》征求意见稿中将企业合并描述为：“企业合并发生于一个企业取得另一个或若干个企业的全部或部分净资产或股份并取得其控制权。”上述概念强调了两点：一是参与合并的企业在合并前是彼此独立

的,而合并后,它们的经济资源和经营活动就处于单一的管理机构控制之下,所以企业合并的实质是取得控制权;二是强调了单一的会计主体,即企业合并是以前彼此独立的企业合并成一个会计主体。一切有关企业合并的会计处理和有关合并会计报表的问题,都是建立在这两点认识的基础之上的。

一、企业合并的动机

某公司为了扩大生产规模,最常见的方式有两种:一是通过筹集权益资本及信贷资本或动用盈余来进行生产设备的购置、厂房的购建、新产品研制与开发,以达到扩大其市场份额、提升竞争优势的目的;二是通过收购其他同类生产厂家或者与其他厂家进行股权联合。后一种方式就是我们所说的企业合并。企业合并的动机主要有:

(一) 在尽可能的时间内扩大生产规模,达到快速扩张的目的

假设该公司通过自行购建厂房、生产设备的方式来扩大生产规模,不仅需要大量的资金,而且需要耗费相当长的时间。通常从选址、购建到完工投产需要四五年的时间,相比之下,企业合并的方式具有明显的优越性,它可以使企业得到迅速扩展。

(二) 大幅度地节约企业扩展的成本,缓解现金压力

以企业合并的方式扩大企业规模不仅可以迅速获取规模经济效益,而且可以缓解资金压力,降低融资成本。例如,某公司要达到预期的生产规模目标,需要的资金总额为8 000万元。如果通过直接投资购建厂房、设备的方式,资金的需要量以及对企业的压力都很大。而采用企业合并的方式,这种压力会得到明显的缓解。如果该公司以发行股票并承担债务的方式并购一个资产规模为8 000万元,净资产为4 500万元的同类厂家,不仅能够大大降低融资成本,还大大减少了拓展规模对现金流出量的需求。尤其对资金暂时短缺的企业来说,效益更明显。

(三) 企业合并可能给有关方面带来税收上的好处

对于被合并企业的所有者来说,以其在原企业的权益交换一家大公司的股份,而不是直接出售企业获取现金,可能免除税收上的负担。在被吸收合并的企业以前年度发生累计亏损的情况下,如果税法允许将这种亏损抵消合并企业以前年度或以后年度的应纳税所得,则企业合并会给合并企业带来税收上的好处。如果被合并企业长期亏损,将来不能获取足够的应纳税所得,则该企业不可能独自获取这种税收上的利益。

(四) 提高管理人员的社会地位和市场价值

对于企业管理者来说,通过成功的企业合并来扩大企业规模、提高企业经营效益能够在经理人市场中提高他们自身的社会地位和市场价值。

(五) 防止兼并

在激烈的市场竞争环境 and 公司控制权争夺市场中, 为了防止被大企业吞并, 有些公司采用先下手为强的方法通过吸收合并并购其他企业, 或者通过与其他公司的创立合并组建更大的企业, 达到保护自己、保存竞争优势的目的。

二、企业合并的形式

企业合并有各种不同的方式, 这些方式受法律、税收、行业跨度以及其他方面因素的制约。企业合并可按不同的标志进行分类, 通常是按照法律形式、合并的性质以及行业跨度来进行分类。

(一) 按合并的法律形式分

企业合并按照法律形式可分为吸收合并、创立合并和控股合并三种。

1. 吸收合并

吸收合并也称兼并, 是指一个企业通过发行股票、支付现金或发行债券等方式取得其它一个或若干个企业的净资产而后者宣告解散。吸收合并完成后, 只有合并方仍保持原来的法律地位, 被合并企业失去其原来的法人资格而作为合并企业的一部分从事生产经营活动。合并后的企业除对所有被合并企业的原资产实行直接控制和管理外, 还往往承担被合并企业的负债。如果 A 公司通过吸收合并方式并购 B 公司, 则 A 公司仍然以原来的法律地位继续经营, 而 B 企业则被注销。这种合并可表示为:

$$A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = A \text{ 公司}$$

2. 创立合并

创立合并是指由两个或两个以上的企业联合成立一个新的企业, 用新企业的股份交换原来各公司的股份。创立合并结束后, 原来的各企业均失去法人资格, 而由新成立的企业统一从事生产经营活动。新企业在接受已解散的各企业资产的同时, 往往也承担其债务。新企业向原企业的股东发行股票或签发出资证明书, 从而使原企业的股东成为新企业的股东。如果原企业的股东不愿成为新企业的股东, 新企业应以发行债券或支付现金的方式向原企业股东支付产权转让价款。创立合并也就是我国《公司法》中所称的新设合并。如果 A, B, C 三个公司采用创立合并的方式进行合并, 新设的公司为 D 公司, 则这种合并可表示为:

$$A \text{ 公司} + B \text{ 公司} + C \text{ 公司} = D \text{ 公司}$$

3. 控股合并

控股合并也称取得控制股权, 是指一个企业通过支付现金、发行股票或债券的方式取得另一企业全部或部分有表决权的股份。取得控制股权后, 原来的企业仍然保持自独立的法律