

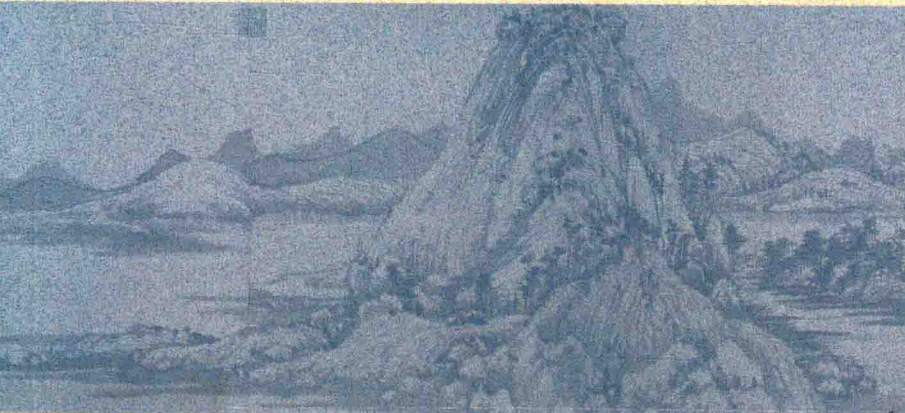


21世纪普通高校会计学系列精品教材

中国著名会计学家 **郭道扬** 作序推荐

高级财务会计学

(第二版)



李现宗 © 主 编



清华大学出版社

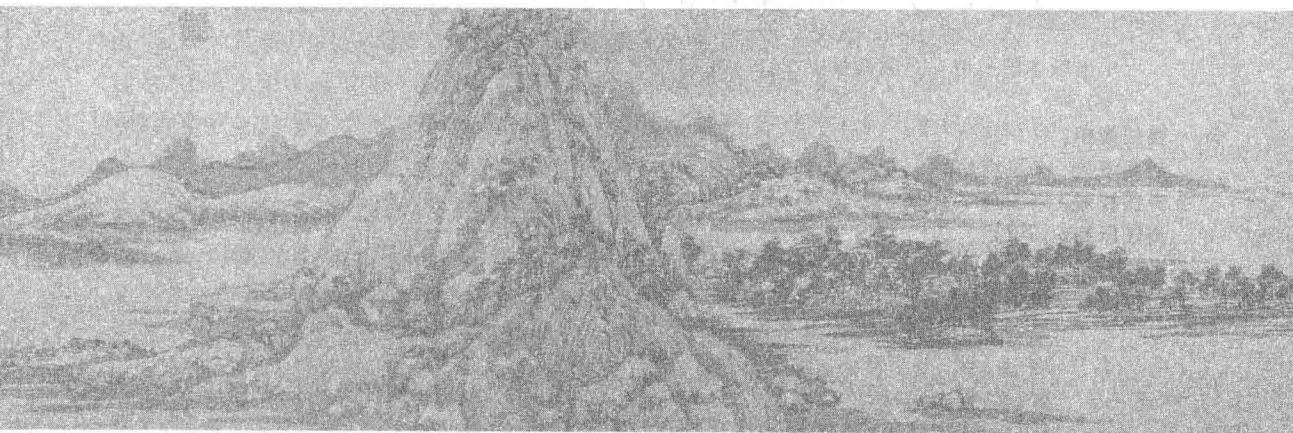


21世纪普通高校会计学系列精品教材

高级财务会计学

(第二版)

李现宗 © 主 编



清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本教材在中级财务会计学的基础上,以“高级”为基点,同时兼顾“特殊性”,从而形成本教材的特色。

本教材共分九章,第一章论述非同一控制下和同一控制下的企业合并会计处理方法;第二章讲述合并财务报表的理论基础,合并日合并财务报表的编制方法,每期末编制合并财务报表时对母、子个别报表的调整;第三章叙述企业集团各种内部交易、内部未实现损益、内部推定损益的抵销调整和确认,各种合并财务报表的编制,相互交叉持股下的有关抵销处理;第四章描述外币交易会计的两种观念,外币交易的会计处理方法及其运用,外币报表折算方法;第五章论述衍生工具和套期保值的会计处理方法;第六章讲述物价变动会计的基本理论及各种物价变动会计的会计处理方法;第七章叙述各种租赁业务的会计处理方法;第八章讲解合伙企业设立、权益变更、损益分配及清算的会计处理方法;第九章描述公司会计信息披露的内容与方法。

本教材尽可能结合近几年相关会计准则的国际变化趋势和截至目前最新修订的国内企业会计准则、国际财务报告准则(含国际会计准则)的相关内容,力求借鉴相关会计理论研究的最新成果,进一步训练学生在更高层面上的财务会计业务处理技能。本教材适用于高等院校会计学、财务管理、审计学等专业的本科生,也可作为实务界人员学习高级财务会计知识的参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学/李现宗主编. —2版. —北京:清华大学出版社,2017

(21世纪普通高校会计学系列精品教材)

ISBN 978-7-302-48539-1

I. ①高… II. ①李… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第235073号

责任编辑:杜 星

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:杨 艳

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:北京富博印刷有限公司

装 订 者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:22.5

字 数:525千字

版 次:2013年2月第1版 2017年8月第2版

印 次:2017年8月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:45.00元

产品编号:076948-01

第一版 总序

郑州航空工业管理学院是新中国成立以来较早开设会计学专业的院校,其师资力量雄厚,教学严谨,认真负责,已在会计教育方面积累了丰富的经验,在教材建设方面奠定了基础。改革开放后,为适应社会主义市场经济建设的要求和会计改革在制度与理论、实务方面发生的变化,自20世纪90年代,郑州航空工业管理学院已组织骨干教师编撰出版了多部会计专业教材,使教材建设得到显著推进。从2010年起,郑州航空工业管理学院又着手“21世纪普通高校会计学系列精品教材”编撰工作。经过精心策划与组织研究,以及在全院教学骨干努力撰稿与反复修订之后,目前已全部完稿,将与清华大学出版社合作出版这套系列精品教材。这套最新系列教材在总结以往教材使用经验的基础上,全面地、具有创新性地改革了教材结构与内容,在改革中推陈出新,形成了完善的会计专业教材体系。精品教材体系涵盖了会计本科教学的全部主干课程,它由16本教材组成,包括《基础会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《高级财务会计学》、《会计学》、《审计学》、《会计信息系统》、《财务管理学》、《税务会计学》、《政府与非营利组织会计》、《银行会计学》、《财务报表分析》、《会计基础实验教程》、《会计综合实验教程》、《会计信息系统实验教程》。从整体上研究,这套精品教材的基本特色在于:

第一,教材体系框架设计完整,内容衔接、布局合理,体现了专业知识的全面性、系统性和层次性。精品系列教材不仅为开展会计本科专业教学提供了具有教学引导力度与科学研究深度的内容,而且还为非财会类专业学生学习提供了具有针对性、切实性的教科书。在会计专业本科教学方面,这套教材体现了三个层次的结合:一是初级、中级和高级专业课程教材的结合,如初级层次的《基础会计学》,中级层次的《成本会计学》和《管理会计学》等,和高级层次《高级财务会计学》的结合;二是体现了会计一般业务和特殊业务的结合,如讲授会计一般业务的《财务会计学》和讲授特殊业务的《政府与非营利组织会计》的结合等;三是体现了会计理论和实践教学的结合,如这套教材中包含的三本实验教程,做到了以实践实证理论,以理论指导、提高实践。

第二,教材编写定位清晰,注重于培养综合能力,契合了会计专业本科培养目标。随着市场经济改革的深入,政府与实务界对会计人才培养提出了更高的要求 and 期望,面向未来的会计专业学生培养不能仅仅依靠传统会计类课

程的教学,而且还必须融入更多相关学科和跨学科领域知识的结合与储备,以实现学生专业能力的整合提升与兼容。这套教材以培育财经复合型实用人才为目标,注重培养学生的综合能力,采用统一、规范的教材编写体例,通过大量案例、习题和启发性思考题,为学生综合专业素质的提升进行了有益的尝试,体现了学科之间的交叉、渗透与融合,破除了就会计讲会计与研究会计问题的传统做法。

第三,教材内容丰富新颖,写作深入浅出,突出了课程的实用性和可操作性。如在引导学生研究新问题方面,基于实体经济和虚拟经济协调发展对会计学教育提出的更高要求,以及随着市场经济的深入发展,虚拟经济在市场经济中显示出来的不可忽视的重要作用,在教材中通过对虚拟经济环境下会计新问题的研究,引导学生正确认识实体经济与虚拟经济之间的关系,以此提高学生的知识面和研究新问题的能力。近些年来国际会计准则的改革和发展明显地反映与体现了虚拟经济对实体经济的影响与冲击,在这一背景下,会计作为协调经济社会发展的重要支撑力量,必须直面这些变化和趋势,做出相应调整。这套教材较好地处理了新经济问题对经济社会发展带来的影响,积极引入实务中出现的最新经济业务实例,尤其是引入了具有典型虚拟经济特征的案例与业务,正确而通俗易懂地对其进行研讨性讲解,并在教学案例和课后习题的编写上体现了这一特点。

第四,教材之间的内容组织得当,避免了重复和方便了教学。这套教材在内容设计上合理分工,如《财务会计学》不涉及税务处理的内容,而集中在《税务会计学》中系统进行阐述;再如《会计基础实验教程》设计的实验内容侧重培养学生基本的分析和解决专业问题的能力,而《会计综合实验教程》设计的实验内容则侧重培养学生综合的分析能力,使学生熟练掌握会计核算的全部工作流程。

第五,内容新颖,兼顾稳定性与前瞻性,显示了教材的先进性。精品教材在全面、系统地介绍各门课程基础知识的同时,注重吸收国内外的最新理念,体现会计学科的发展趋势。如《基础会计学》吸收了国际财务报告准则的最新改革成果,将《财务报告概念框架:报告主体》、《财务报告概念框架第一章:通用目的财务报告的目标》等内容反映其中,其他相关教材均以我国2007年执行的会计准则体系为指导撰写,并融入我国会计改革和发展的最新成果,使学生在系统掌握相关知识结构的基础上,能够及时了解学科发展的前沿动态。

会计教材建设是会计教育改革的重要基础性环节,没有优秀教材便不能培养出优秀的学生。我向读者推荐这套具有一定创新力度的精品教材,并衷心期望郑州航空工业管理学院今后能不断总结教材在实际教学应用中的经验,推出更多更好的专业教材,为会计教育事业的发展作出贡献!是为序。

2012年8月于武昌南湖

第二版前言

“高级财务会计学”在会计学专业系列教材中是继“财务会计学”主要专业教材之后的一本主要专业教材,许多相关内容在国际界被公认为是会计领域的难题,不仅实务操作技术难度大,而且还有许多理论难题没能很好破解,因此,备受国际会计理论和实务界的关注,也是会计准则制定机构一直致力解决的重要领域。

本教材的目标定位:以“高级”为基点,在中级财务会计学的基础上进行更高层次的构建(如合并财务报表、外币交易、衍生工具、物价变动、公司会计信息披露),同时兼顾“特殊性”(如企业合并、套期保值、租赁、合伙企业会计等特殊业务、特殊行业)。编写原则如下:

第一,充分参考国内外相关教材成熟和相对统一的内容,并考虑本系列教材及教学内容的分工协调。

第二,充分考虑教学使用中中学生已有的专业知识和课程学习过程的疲劳规律:一方面,尽量融入现实案例和容易接受的例题;另一方面,按照先难后易的原则,在学习兴趣高涨的前期安排难度较大的内容,在学习疲劳的后期安排相对较容易的内容,以便提高学习效果。

第三,充分考虑会计学专业本科教学的现实要求,力求精练,以实务学习训练为主,兼顾理论发展趋势的了解,减轻学习阅读负担。

另外,国际财务报告准则在财务报表的称谓上做了改变,为此,本教材中也将“资产负债表”改称为“财务状况表”,“利润表”改称为“综合收益表”,在此特作说明。

本教材第一版由李现宗任主编,负责教材的总体框架设计、大纲的拟定及全部书稿的审定总纂。全书共分九章,各章执笔人员为:第一章王海东副教授,第二、三章李现宗教授,第四章王秀芬教授,第五、六章李现宗教授,第七章苏喜兰教授,第八章张永国教授,第九章王海东副教授。受国际金融危机、新兴经济等国际经济形势瞬息万变的强烈影响,本教材涉及的如企业合并、合并财务报表、衍生工具、套期保值、租赁等许多内容都成了国际及各国会计准则制定机构颇为棘手的问题,然而经过近几年的努力,已经取得了许多突破和显著成效,国际国内相继修订和发布了相关的最新会计准则,因此,

对本教材的修订也提出了迫切要求。本次修订由原编写组成员以及阎明杰、谢海洋两位博士共同完成。本版本主要对第二、三章进行了较大修订,重编了第五、七章,并对近两年教材使用中发现的不当和错误之处进行了更正。即便如此,今后在使用中难免还会遇到新变化的冲击。加之编者水平有限,不当和疏漏之处,恳请读者在使用中多提宝贵意见!对读者的不吝斧正和指教,本教材全体编者再次致以诚挚的谢意!同时感谢清华大学出版社的鼎力支持!

李现宗

2017年4月



目录

第一章 企业合并会计	1
第一节 企业合并概述	1
一、企业合并的含义	1
二、企业合并的动因	3
三、企业合并的种类	4
四、企业合并的会计处理方法	6
第二节 同一控制下的企业合并	8
一、同一控制下的企业合并的界定	8
二、同一控制下企业合并的会计处理原则与方法	9
三、同一控制下企业合并的具体会计处理	10
第三节 非同一控制下的企业合并	13
一、非同一控制下企业合并的会计处理原则与方法	13
二、非同一控制下企业合并的具体会计处理	20
练习题	30
第二章 合并财务报表(上)	33
第一节 合并财务报表概述	33
一、企业集团	33
二、合并财务报表的性质和目的	34
三、合并财务报表编制者的界定	35
四、合并财务报表的编制范围	35
五、合并财务报表的理论基础	37
六、母公司编制合并财务报表的前提准备	39
七、合并财务报表的编制程序和方法	41
八、合并财务报表的特点	42
九、合并财务报表的局限性	42
第二节 控制的评估与判断	43
一、对“控制”进行评估(判断)的总体原则	43

二、对“控制”进行评估时应考虑的相关事实及情况	44
三、是否拥有权力的评估	45
四、是否享有变动报酬的评估	51
五、权利与变动报酬关联的评估	52
六、对控制进行评估的特殊问题	53
七、丧失控制	56
第三节 合并日合并财务报表	57
一、投资创办新企业	57
二、非同一控制下合并日合并财务报表的编制	57
三、子公司可辨认净资产计价问题的探讨——下推会计的产生	67
四、同一控制下合并日合并财务报表的编制	71
第四节 合并日后个别财务报表调整	73
一、对子公司个别财务报表的调整	74
二、对母公司个别财务报表的调整	75
练习题	77
第三章 合并财务报表(下)	79
第一节 企业集团内部交易及抵销调整项目概述	79
一、内部交易的性质及其种类	79
二、内部交易损益及其处理	80
三、编制合并财务报表时应抵销调整的项目	81
第二节 内部权益	81
一、内部权益及其变化内容	81
二、内部权益的抵销处理	81
第三节 内部债权债务及公司债券	83
一、内部债权债务	83
二、内部公司债券交易	84
第四节 内部存货交易	86
一、内部存货交易概述	86
二、内部存货交易的抵销处理	86
第五节 内部长期资产交易	89
一、长期资产交易概述	89
二、内部固定资产交易	89
三、内部无形资产交易	92
四、内部土地使用权交易	94
第六节 合并财务报表的编制	94
一、合并财务状况表的编制	94
二、合并综合收益表的编制	95

三、合并现金流量表的编制	95
四、合并所有者权益变动表的编制	97
五、合并财务报表编制综合举例	97
第七节 基于成本法下直接编制合并财务报表	101
一、相关抵销调整的处理	101
二、业务举例	102
第八节 合并财务报表中的特殊问题	106
一、间接控股	106
二、相互持股	107
三、子公司少数股东权益不足以分担亏损的处理	112
四、母公司在报告期内增加或处置子公司的处理	113
五、母公司自子公司少数股东手中购买股权的处理	113
练习题	114
第四章 外币交易会计	116
第一节 外币交易会计概述	116
一、外币、外汇与外币交易	116
二、外币兑换、外汇市场与外币折算	117
三、汇率	118
四、汇兑损益	121
五、外币交易会计及其核算内容	121
第二节 外币交易会计的两种观念	121
一、一笔交易观	121
二、两笔交易观	122
三、两种观念的比较	122
四、汇兑损益确认的两种观点	123
第三节 外币交易的会计处理方法	124
一、外币性会计科目及其设置	124
二、统账法	125
三、分币制记账法	133
第四节 外币财务报表折算	139
一、概述	139
二、外币财务报表的折算方法	141
三、外币财务报表折算损益的处理	149
四、四种外币折算方法的比较	150
五、境外经营处于恶性通货膨胀经济中的财务报表折算	152
六、外表报表折算差额的结转	152
练习题	153

第五章 衍生工具与套期保值会计	156
第一节 衍生工具会计	156
一、金融工具及其分类	156
二、衍生工具及其特征	157
三、衍生工具的种类	158
四、衍生工具的确认	161
五、衍生工具的计量	162
六、衍生工具的会计处理	163
第二节 套期保值会计	176
一、套期保值的概念与分类	176
二、套期工具和被套其项目的确认与指定	178
三、套期会计方法	180
四、套期保值的会计处理	185
练习题	195
第六章 物价变动会计	199
第一节 物价变动会计概述	199
一、物价变动及其衡量	199
二、物价变动对历史成本会计的影响和冲击	201
三、物价变动会计的产生与发展	202
四、物价变动会计的理论基础——资本保全理论	204
五、物价变动会计所面临的难题	208
第二节 物价变动会计模式	208
一、物价变动会计模式及其演变	208
二、物价变动会计模式的种类	209
三、物价变动会计的采用	209
第三节 一般物价水平会计	210
一、一般物价水平会计的理论基础及特点	210
二、会计处理的一般程序	210
三、业务举例	212
四、一般物价水平会计模式评析	217
第四节 现时成本会计	218
一、现时成本会计的理论基础及特点	218
二、会计处理的一般程序	218
三、业务举例	219
四、现时成本会计模式的评价	223
第五节 现值会计	224

一、现值会计的理论基础及特点·····	224
二、会计处理的一般程序·····	224
三、业务举例·····	225
四、现值会计模式评析·····	228
练习题·····	229
第七章 租赁会计 ·····	232
第一节 租赁会计概述 ·····	232
一、租赁及其特点·····	232
二、租赁的辨认·····	233
三、租赁期间的确定·····	237
四、租赁的分类·····	238
五、与租赁相关的概念·····	240
六、租赁会计的产生与发展·····	242
第二节 承租人会计 ·····	243
一、租赁的确认与豁免·····	243
二、租赁的计量·····	244
三、租赁修改·····	249
四、列报与披露·····	250
第三节 出租人会计 ·····	251
一、融资租赁·····	251
二、营业租赁·····	256
三、列报与披露·····	257
第四节 其他租赁 ·····	258
一、售后租回·····	258
二、转租赁·····	260
三、杠杆租赁·····	261
练习题·····	262
第八章 合伙企业会计 ·····	263
第一节 合伙企业及合伙企业会计概述 ·····	263
一、合伙企业的含义及性质·····	263
二、合伙企业的特征·····	263
三、合伙协议的内容·····	264
四、合伙企业会计的主要特征·····	265
第二节 合伙人入伙 ·····	266
一、出资方式与投资计价·····	266
二、合伙人投入可辨认资产公允价与所得伙权额不一致时的处理·····	266

第三节	合伙人权益变更	268
一、	合伙人增资、减资、提款、贷款和借款的核算	268
二、	转让伙权	269
三、	吸收新入伙	270
四、	退伙与合伙人死亡	273
第四节	合伙企业损益分配	276
一、	损益的核算	276
二、	损益分配时需要考虑的因素	276
三、	损益分配方法	276
第五节	合伙企业清算	281
一、	散伙的原因	281
二、	清算程序及清偿顺序	281
三、	清算的会计处理方法	282
	练习题	295
第九章	公司会计信息披露	299
第一节	上市公司会计信息公开披露	299
一、	上市公司会计信息披露的意义	299
二、	上市公司会计信息披露动因	300
三、	上市公司信息披露体系	301
四、	信息披露的监管	303
五、	信息披露的方式和内容	303
第二节	分部报告	306
一、	分部报告的含义及编报目的	306
二、	分部报告产生的历史背景	308
三、	分部的确定	309
四、	报告分部的确定	310
五、	分部报告应披露的会计信息	314
第三节	中期财务报告	318
一、	中期财务报告的含义及编报目的	318
二、	中期财务报告的理论基础	319
三、	中期财务报告应遵循的原则	321
四、	中期财务报告的内容	322
五、	中期财务报告的确认与计量	323
六、	中期财务报告的编报要求	325
第四节	每股收益	330
一、	每股收益的含义及局限性	330

二、基本每股收益的计算.....	331
三、稀释每股收益的计算.....	333
四、每股收益的列报与重新计算.....	339
练习题.....	341
参考文献	342



本章学习提示

- 本章重点：企业合并的含义及种类、同一控制下企业合并的会计处理、非同一控制下企业合并的会计处理。
- 本章难点：合并成本的确定及分配、分步实现企业合并的会计处理、反向收购的会计处理。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的含义

企业作为一个营利性组织,需要不断地发展壮大,以提升在市场经济大潮中的竞争能力。因此,在经营过程中会利用各种有利的机会,采取各种有效的手段,扩大自己的经营规模,不断实现企业的扩张。企业扩张的渠道不外乎两大方面:一是通过自身的能力实现内部扩张,如增加投资扩大经营规模和经营范围,增加市场占有率等;二是通过重组、兼并、企业联合、利用资本市场等方式实现外部扩张。内部扩张一般是基础性、规模性扩张,需要较长的时间、较强的资本积累和积聚能力、适宜的外部环境条件等,当达到一定程度时就会受到种种限制,尤其是在经营范围方面。外部扩张一般是资本性、竞争性、跨越性扩张,往往是在内部扩张的基础上具备较强竞争力情况下瞬时完成的,可以不受行业、地域、国界、经营范围等限制,是社会主义市场经济激烈竞争的产物,扩张的结果往往会产生新的经济实体——企业集团。

企业合并产生于19世纪末,至今已出现了多次热潮。例如,1895—1905年,最早以制造业为主的横向合并的第一次合并热潮,造就了如美国通用电气公司、J. P. 摩根集团设立的美商钢铁公司、标准石油公司等一批巨型企业;1916—1929年,以行业价格同盟协定、消除不公平交易为主的纵向合并的第二次合并热潮,诞生了如GM公司、IBM公司等;1965—1969年,混合合并开始发起,出现了第三次合并热潮;1981—1989年,出现了以巨型企业合作合并为主的第四次合并热潮,如美国钢铁公司收购Marathon石油公司、飞利浦收购RJR公司、时代公司收购华纳通讯公司等;自1996年以来,又出现了以跨国并购为主的第五次合并热潮。企业并购已经成为当今国际社会极为关注的问题。

而我国的企业合并热潮,是在20世纪80年代中期以来以城市经济体制改革为驱动的前提下掀起的。1984年7月,保定市锅炉厂在市政府的直接参与下,以承担42万元债务为条件兼并了保定市鼓风机厂,被认为是我国改革开放以来最早的企业兼并事例。1989年2月,我国的《企业兼并暂行办法》正式出台,使企业合并具有了法律依据。1992年

5月,民营企业北京亚都公司首次刊登广告欲进行企业收购,仅一个月内就有超过500家企业提出愿意被收购。如今,我国的企业合并更是方兴未艾,不仅在本国,而且已成功创造了跨国合并事例。

企业合并的国际化,为会计带来了许多新的问题和发展机遇,企业合并会计与合并会计报表已经发展成为国际会计的热点和难点问题之一。

企业合并几经发展,目前在经济学上已经演变成较为常用的词汇,称为企业并购(M&A),是合并(mergers)和收购(acquisitions)的缩略语。从经济角度讲,合并主要是指吸收合并和创立合并;收购主要是指取得股份和取得资产。会计上仍然称之为企业合并。从会计角度来讲,目前对企业合并的含义有多种解释,其中较为权威的官方定义主要有以下几种。

(1) 国际会计准则理事会(IASB)2011年修订发布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS3)中将企业合并定义为:“购买者对一个或多个业务取得控制的交易或其他事项。有时称为真实并购或对等并购的交易。”决定一项交易或其他事项是否为企业合并,即所取得的资产及承担的负债须符合构成业务的规定。若企业取得的资产不符合业务的定义,报告主体应将该项交易或其他事项以资产取得的方式处理。这里的“业务”是指能被经营与管理的活动及资产组合,其目的是直接提供报酬给投资者或其他业主、公司职员或参与者,报酬的形式包括股利、较低的成本或其他经济利益。一项业务包括投入及处理投入的过程,且有能力创造产出。虽然业务通常有产出,但就一完整组合而言,产出不属于符合业务定义的要件。投入和处理该投入的过程,共同用以创造或将用以创造产出。构成一项业务必须同时具备以下三项要素。

① 投入,即经由一个或多个过程后,可创造或有能力创造产出的经济资源。包括非流动资产(无形资产或使用非流动资产的权利)、智慧财产权、取得必要原料或权利的能力,以及员工。

② 过程,即处理投入以创造或有能力创造产出的系统、标准、协定、惯例或规则,如策略管理程序、作业程序及资源管理程序。此等过程通常会予以书面化,但具有必要技术及经验的组织员工,依规则与惯例也可能提供能处理投入以创造产出的必要过程(会计、账单、薪工及其他行政系统通常非属创造产出的过程)。

③ 产出,即投入及处理该等投入的过程所产生的结果,可提供或有能力提供报酬直接给予投资者或其他业主、职员或参与者,该报酬的形式包括股利、较低的成本或其他经济利益。

(2) 美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board, FASB)于2001年发布的财务会计准则公告第141号《企业合并》(SFAS141)中指出:“企业合并是指‘通过取得其他实体的净资产或者股权而获取控制’的活动。即‘……当主体购买了构成一项业务的净资产或一个或多个其他主体的权益份额并获得对对方主体的控制时,就发生了企业合并’。”

(3) 我国《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS20)中将企业合并定义为:“将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。”这里的企业合并至少包括两层含义:一是取得对另一个或多个企业(或业务)的控制权;二是所合并的企业必

须构成业务。CAS20 中的业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合,该组合具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入等,目的在于为投资提供股利、降低成本或带来其他经济利益。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。至于取得的资产、负债组合是否构成业务,应当由企业结合实际情况进行判断。

上述不同的企业合并定义说明,是否形成企业合并,除要看取得的相关活动和资产是否构成业务之外,关键还要看有关交易或事项发生前后,是否引起报告主体的变化,而报告主体的变化产生于控制权的变化。只要以前彼此独立的企业合成一个经济实体,而他们的经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制之下,那么就构成了企业合并。应注意的是:首先,参与合并的企业在合并之前是独立的,虽然一家或更多家企业在合并过程中可能丧失其独立的法人资格,但从会计上看,法人资格的消失并不是企业合并的必要条件,而产生新的报告主体(经济实体)则是合并实现的标志;其次,合并的最终结果是由新的报告主体(经济实体)控制参与合并的各个企业原有的经济资源和经营活动。因此,我们可以把企业合并的会计含义归纳为:企业合并是把两个或更多的单独企业或者它们的净资产和经营活动的控制权都纳入一个独立的经济实体(报告主体)控制的交易或事项,其实质是控制,而非法律主体的解散。在这里特别强调“单独企业”“独立经济实体”和“控制”。

二、企业合并的动因

企业合并的动因可以分为原始动因和实际动因两个层次来讨论。原始动因是根本出发点,实际动因是原始动因在合并过程中的具体体现。

(一) 企业合并的原始动因

美国经济学家 Peter O. Stoner 在其著作《合并:动机、效果、政策》中将企业合并的原始动因归纳为以下两点。

(1) 追求利润的动机。在商品经济社会中,企业存续的最根本目的是追求自身利益最大化。通过合并,企业可以迅速达到规模经济、降低成本、提高盈利率,从而获得更多的利润。因此,企业在可能的情况下,总是想方设法利用企业合并的形式获得更大的利益,投资银行家也受高额佣金的驱使而极力促成收购成功。这是企业合并的内在动因。

(2) 竞争压力的动机。市场经济的法则就是优胜劣汰,只有这样,社会经济资源才能得到最有效的配置。有市场就有竞争,作为市场主体的企业总是会千方百计通过企业合并来强大自身实力,以避免被淘汰出局的危险。这是企业合并的外在动因。

(二) 企业合并的实际动因

尽管企业合并的原始动因看似简单,但在实际合并过程中所产生的具体动因远比以上两种动因复杂,它往往是一系列因素权衡的结果。通常我们把企业合并的实际动因概括为以下四个方面。

(1) 协同效应。所谓协同效应,是指“ $1+1>2$ ”的效应,它包括经营协同效应和财务协同效应两种。前者是指通过企业合并,使生产经营实现规模效益,进而提高生产效率、