

对外经济贸易大学国际工商管理学院  
“211工程”系列教材

# 高级财务会计

余恕莲 编著

对外经济贸易大学出版社

对外经济贸易大学国际工商管理学院  
“211 工程”系列教材

# 高级财务会计

余恕莲 编著

对外经济贸易大学出版社

(京)新登字 182 号

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/余恕莲编著. —北京:对外经济贸易大学出版社, 2001  
ISBN 7-81078-118-9

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 091629 号

© 2002 年 对外经济贸易大学出版社出版发行  
版权所有 翻印必究

## 高级财务会计

余恕莲 编著  
责任编辑 王晶

---

对外经济贸易大学出版社  
北京市朝阳区惠新东街 12 号 邮政编码:100029  
网址:<http://www.uibep.com>

---

莱芜市圣龙印务书刊有限责任公司印刷 新华书店北京发行所发行  
开本:787×1092 1/16 31.5 印张 610 千字  
2002 年 1 月北京第 1 版 2002 年 1 月第 1 次印刷

---

ISBN 7-81078-118-9/F·060  
印数:0001—5000 册 定价:48.00 元

## 总 序

随着中国加入世界贸易组织,中国的市场经济建设将会对工商管理教育提出更高的要求。摆在工商管理教育界面前的迫切任务是:肩负起神圣的历史使命,迎接挑战,进一步提高工商管理教育水平。

关于工商管理教育是一种什么样的教育的问题,有人认为,工商管理教育是给人以智慧的教育。但是,这种认识并没有道出工商管理教育的真谛。根据多年从事工商管理教育的经验,我认为,工商管理教育提供给人的是运用资源、实现企业战略目标的智慧。

基于上述认识,对外经济贸易大学的工商管理教育不再片面强调企业管理中某一职能的重要性,而是注重企业管理不同职能之间的相互渗透与协调,强调企业管理不同职能在企业管理系统中的优化组合。在教学中,我们大量使用英文原版教材,使得学生在学习工商管理知识的同时,在语言上也实现“国际化”。

经过多年的努力,对外经济贸易大学的工商管理教育取得了丰硕的成果:我们的历届毕业生处于供不应求状态,他们广泛就业于各大跨国公司、金融机构等竞争极其激烈的企业和其他部门;在体现全国各个高等院校工商管理教育水平的国际企业管理挑战赛(GMC)中,对外经济贸易大学工商管理学院派出的学生代表队取得了骄人的战绩:截止到2000年12月,连续四届获得国际企业管理挑战赛中国赛区冠军(1997年,1998年,1999年和2000年),并代表中国参加国际企业管理挑战赛国际总决赛取得季军(1998年)、亚军(1999年)和冠军(2000年),为中国的工商管理教育赢得了国际声誉。

我们现在奉献给读者的就是对外经济贸易大学国际工商管理学院“211工程”建设的本科系列教材,涉及管理学、营销学、会计学、财务管理学、统计学等学科。这些教材集中了我院数十位教师将近二十余年的教学与科研成果。在“211工程”本科教材的建设中,我院教师以市场为导向,充分吸收国外先进的管理理论与方法,并将其有机地融入到教学中,收到了较好的教学效果。

我们热切地期望着从事工商管理教育的同行们与我们一起分享我们的教学与科研成果。我们也希望广大同行能够对我们教材体系中的不足提出宝贵意见。

对外经济贸易大学  
国际工商管理学院  
院长 张新民  
二〇〇一年三月

## 前 言

自1993年《企业会计准则》发布实施以来,我国会计制度改革不断深入,逐渐与国际惯例靠拢。2000年我国颁布了《企业财务会计报告条例》,2001年对5个具体企业会计准则进行了修订,并发布了3个新的具体会计准则,标志着我国会计制度的总体结构基本上实现了与国际会计惯例的接轨。然而我国已经发布的具体会计准则只有十多个,还有大量具体会计问题需要研究,许多相关的会计方法和会计程序需要规范,我们仍需要继续学习、借鉴国际上的经验和成果,并结合我国的实践,完善我国会计制度,规范会计信息。这些对我国的会计教育提出了更高的要求。

借鉴和学习国外的课程设置方式,我校会计专业的财务会计开设了《初级会计》、《中级会计》和《高级财务会计》课程,已为国内不少院校所普遍接受,他们也编写出版了《高级财务会计》教材。虽然这些教材的内容各有不同,但都有一些相似之处,即着重介绍和讨论财务会计的一些专门问题。

《高级财务会计》应包括哪些内容,国内目前并无一致的看法。从国外的一些教材来看,主要涉及一些特殊的会计实务和相关理论,如非盈利性组织的会计实务、合并会计报表、分部报告和中期报告、外币业务、企业重组等,有些教材还包括合伙会计的内容。

根据我国的情况,事业单位和政府部门等非盈利组织的会计属于预算会计,预算会计已自成体系,应适当完善,保持其独立存在。独资和合伙企业会计可以专入《中小企业会计》。高级财务会计主要包括合并财务报表、外币业务和物价变动会计。由于我国的会计准则制定和会计实务发展的需要,同时作者在教学和研究的过程中,又获取了一些新的认识,产生了不少新的想法,也发现了一些问题,因此作者决定将分部报告和中期报告、租赁会计和退休金会计等内容纳入高级财务会计。物价变动会计、租赁会计和退休金会计在一些西方国家的教材中,归入中级会计。但根据我国的情况,这些专题性内容在我国会计实务中缺乏经验,或尚无会计准则规范,目前在《高级财务会计》课程中讲授是比较适当的。由于本教材涉及的内容,大部分我国目前尚无具体会计准则规范,因此本教材内容仍以国际上通行的会计方法和理论为主要依据。

本教材主要为工商管理类硕士研究生和会计专业高年级学生所用,但对于会计人员的后续教育,尤其是高级会计人员的继续学习和对会计实务中新问题的探索研究,都会大有帮助。

教材的正文部分由余怒莲撰写,第七章部分初稿由韩冰提供,练习题及相关答案由钟

瀚萍、斯叶青、史进、杜晓阳和张宏梅完成。书中部分章节的个别例题采用了所参阅有关教材的一些数据,在此向有关作者表示感谢。

限于作者的知识水平,或由于作者的眼界、考虑问题的角度不同,书中肯定存在欠缺或不妥当之处,恳请读者批评指正。更希望获取读者的反馈意见,便于以后的修订完善。

**余恕莲**  
**2002年1月**

目 录

<b>第一章 企业联合与兼并的基本问题</b> .....	<b>(1)</b>
第一节 企业联合与兼并方式.....	(2)
第二节 企业联合的会计问题.....	(7)
第三节 合并报表的会计方法 .....	(12)
第四节 企业合并的其他相关问题 .....	(18)
第五节 我国企业联合的现状及相关问题 .....	(23)
<b>第二章 合并财务报表——全资子公司</b> .....	<b>(32)</b>
第一节 合并日合并报表的编制 .....	(32)
第二节 合并日后合并报表的编制 .....	(40)
第三节 合并日后合并报表的编制——成本法 .....	(56)
<b>第三章 合并财务报表——子公司存在非控制性股权</b> .....	<b>(74)</b>
第一节 合并报表上的少数股东权益 .....	(74)
第二节 合并报表上少数股权报告方法的理论与实务 .....	(79)
第三节 存在少数股权合并报表的编制 .....	(83)
第四节 公司合并发生于会计中期 .....	(98)
<b>第四章 公司之间交易的专门问题</b> .....	<b>(120)</b>
第一节 公司之间的资产交易 .....	(120)
第二节 公司之间的债务问题 .....	(130)
第三节 合并报表中的所得税问题 .....	(139)

<b>第五章 母公司在其子公司中应享权益的相关问题</b> .....	<b>(168)</b>
第一节 子公司股东权益兼有优先股.....	(168)
第二节 分次增购被投资公司的股份.....	(175)
第三节 母公司对子公司控股权的减少.....	(186)
第四节 子公司的库存股份.....	(193)
第五节 子公司持有母公司股份.....	(196)
<b>第六章 合并财务报表——联营法</b> .....	<b>(209)</b>
第一节 关于联营法的会计准则及其特点.....	(209)
第二节 联营法下合并报表的编制.....	(215)
第三节 联营法下编制合并报表的相关问题.....	(222)
第四节 我国企业的合并报表与联营法.....	(226)
<b>第七章 公司集团的分部报告和中期报告</b> .....	<b>(238)</b>
第一节 合并财务报表和分部报告.....	(238)
第二节 分部的确定.....	(241)
第三节 分部报告的信息披露.....	(246)
第四节 中期财务报告.....	(254)
<b>第八章 外币业务的会计问题</b> .....	<b>(267)</b>
第一节 外币交易的基本概念.....	(267)
第二节 外币交易的基本会计方法.....	(271)
第三节 远期外汇合约的会计处理方法.....	(278)
<b>第九章 外币财务报表的折算与合并</b> .....	<b>(297)</b>
第一节 外币财务报表的折算及折算方法.....	(297)
第二节 外币报表折算的国际发展.....	(305)
第三节 外币财务报表折算损益的处理.....	(309)
第四节 外币财务报表的合并.....	(311)



## 目 录

<b>第十章 租赁会计</b>	<b>(342)</b>
第一节 租赁业务的会计问题及其发展	(342)
第二节 租赁业务的分类	(345)
第三节 承租人的租赁会计	(348)
第四节 出租人的租赁会计	(356)
第五节 租赁业务的特别会计问题	(361)
<b>第十一章 退休金会计</b>	<b>(377)</b>
第一节 退休金的性质及其会计问题	(377)
第二节 退休金福利计划和退休金会计	(379)
第三节 退休金成本的计量与分摊	(383)
第四节 退休金成本的其他构成	(389)
第五节 退休金会计的综合案例	(392)
<b>第十二章 物价变动会计</b>	<b>(403)</b>
第一节 物价变动会计的理论发展	(403)
第二节 不变价值会计	(405)
第三节 现行价值会计	(413)
第四节 现行成本基础上的不变价值会计	(419)
<b>部分练习题参考答案</b>	<b>(434)</b>
<b>主要参考书目</b>	<b>(489)</b>

# 第一章

## 企业联合与兼并的基本问题

在现代市场经济环境中,企业出于经营活动的不同目的和需要,进行企业间的联合与兼并,凭借自己的实力兼并其他企业,控制和操纵企业的经营管理权,以扩大经营规模,增强竞争能力,提高经济效益。企业的联合与兼并在一些发达国家已有较长历史,如美国19世纪末多数企业横向兼并导致垄断组织的建立,20世纪20年代同行业纵向兼并出现少数制造商对市场的控制。20世纪50年代和60年代,西方一些国家更是兼并风盛行,以混合兼并为主,迎合了二战后新一轮产业结构调整和企业多元化战略发展的需要。70年代以后,随着生产和资本的国际化发展,企业的联合和兼并已跨出国界,一些企业通过直接投资和控制股权等多种形式,在世界范围内建立自己的分支机构。90年代中后期,一些大企业着眼于企业的长远发展和生存,与昔日的竞争对手购并或结盟,实行“强强联合”已成为21世纪前夕企业联合与兼并的主要特点。

企业间的联合与兼并,实质上是企业间资产及所有权的重组,这种重组从总体上来说并未增加社会生产性资源的供给,但通过重组却改变了经济资源的结构。由于结构的改变与优化,虽然生产性要素并未增加,但却可能增加产出。所以企业之间的联合与兼并是市场经济运行中社会经济资源最优配置得以实现的方式与途径。

企业间的联合与兼并,必然要反映到会计上来,这就是企业合并的会计问题。随着企业联合与兼并方式的发展,企业合并的会计问题已成为一些国家企业会计的重要内容。由于企业间的联合与兼并在我国出现的时间较短,所以企业合并的会计理论与实务在我国正处于发展阶段。随着我国市场经济体系的发展与完善,企业间的联合与兼并将逐渐增多,在当前现代企业制度的创建中,企业间的联合、兼并和集团化发展似乎成为一种趋势与浪潮,虽然起步较晚,但发展迅速,必将对我国社会经济的发展产生重大的影响。因此,了解国外合并的会计理论和方法,借鉴国外的经验来研究和解决中国的实践问题是非常有意义的。

## 第一节 企业联合与兼并方式

企业间的联合在西方国家有不同概念对其加以表述,有的称为联合(Combination),有的称为购并(Purchase or Acquisition and Merger),或者就称之为兼并(Merger)。这些概念都是指通过企业间的交易或经济行为,将两个或更多的企业的资产置于一个共同管理的控制(Common Control)之下,实质上成为一个经济实体。本书如未作特别说明,对企业联合、兼并或企业合并不作严格区分,这些概念均表示以组成企业公司集团经济实体的各种合并方式。本节将从不同的角度,分析企业间联合与兼并的不同形式。

### 一、企业间的联合与兼并的产业模式

企业间的联合与兼并,从联合体的产业性质来说有横向兼并(Horizontal Combinations)、纵向兼并(Vertical Combinations)和混合兼并(Conglomerate Combinations)。横向兼并也称横向联合,是指同属一个产业或行业部门,生产和销售同类产品的企业间的兼并。横向兼并的一般目的是消除竞争,扩大市场份额或提高企业的垄断实力。兼并发生在技术、产品生产工艺、产品及销售渠道相同或相似的行业,兼并双方较为容易融合在一起,所以风险较小,成功率较高。

纵向兼并也称垂直兼并,是指生产过程或经营环节相互衔接、联系密切的企业之间,或具有纵向协作关系的企业之间发生的联合与兼并。如钢铁行业的采矿、冶炼、轧制等企业的联合。这类兼并双方对彼此的生产经营状况通常比较了解,兼并后往往容易融为一体。

混合兼并是指相互之间没有直接的投入产出关系和技术经济联系的、不同行业的企业间的兼并,也称为多行业的联合。如制造业、服务业、金融业多行业企业的联合。由于不同产业、不同产品的市场变动和生命周期不同,企业实行多行业的不同产品及服务的多种组合能降低风险,使企业获取稳定的利润。在早期企业间的联合与兼并中,前两种兼并方式较为普遍,20世纪50年代,尤其是进入70年代以后,多行业联合较为盛行。但在一些国家,多行业的联合受到有关法规的限制,以此来维护公平竞争,保护中小企业的发展。

目前我国企业的转轨改制的过程中,企业联合与兼并在产业模式上,主要是横向兼并和纵向兼并两种方式。

## 二、企业间的联合与兼并的产权模式

企业间的联合与兼并,会计上通常称之为合并。企业之间的联合与兼并从合并的产权模式上来说,有吸收合并、创立合并、直接取得资产和取得控股权等合并方式。

### (一)吸收合并(Merger)和创立合并(Consolidation)

吸收合并又称为存续合并,是一个或几个企业并入一个企业的交易行为。创立合并也称为新设合并,是指两个或两个以上企业合并成立一个新企业的交易行为。吸收合并和创立合并的区别主要在于合并后原有企业的地位。如果一个企业发行股票、债券或支付现金交换另外一个或几个企业全部有表决权的股份实行企业兼并,取得被合并企业的全部资产并承担其债务,合并后被合并企业立即宣布解散,而取得资产所有权的企业,仍保持其合法身份,继续经营,这种合并称之为吸收合并。在吸收合并中存续企业要申请变更登记,被合并企业应申请解散登记。

如果两个或两个以上的企业联合起来,合并创立一个新的企业,由新创立的企业发行股票、债券或采用现金及其他资产取得参与联合的原有企业的股份,接受原有企业的资产并承担其债务,从此原有企业宣布解散,而由新创立的企业从事经营活动,这种合并称为创立合并。创立合并的条件是,参与合并的企业必须制定合并计划和章程,并由新创立的企业报政府有关管理部门备案。合并成功则合并章程将成为新创立企业的设立章程。

### (二)直接取得资产

企业兼并也可以由兼并方发行股票、债券或支付现金方式,直接收买另一企业的全部总资产或净资产,或收买绝大部分的总资产或净资产实施兼并。当然这种交易应得到出售资产一方的董事会批准。兼并后出售资产的企业其法律实体将不复存在,原企业可能被解散清理,或继续存在作为收买企业的一个分支机构。

### (三)取得控股权(Acquisition of Controlling Interest)

除了上述三种类型的企业在实体上的合并方式外,企业还可以通过获取其他企业的多数有表决权的股份,控制该企业的决策及生产经营管理权而实现联合。多数有表决权的股份的取得通常采取公开收购的方式,公开收购是指收买公司以公开招标(Tender Offer)的方式,按特定价格向股东收购大量股票,以取得被收买企业的控制权。取得控股权的联合方式叫做建立母子公司关系,收买其他企业股份的企业称为母公司(Parent Company)或控股公司,而被收买股份的企业则称为子公司(Subsidiary)或联属公司(Affiliated Company)。通过控股方式所实现的合并,合并后母子公司各自仍为独立的法律主体

(Separate Legal Entity), 仍保持各自的独立形态, 但在决策和经营管理上则是受控于母公司, 可以与吸收合并和创立合并获得同样的效果。

#### (四) 我国企业联合兼并的产权模式

我国企业在转轨改制的过程中, 企业联合兼并的方式较为多样。依据资产产权转移的方式, 归纳起来主要有承担债务式、购买资产式、吸收股份式和取得控股权。

承担债务式兼并, 是指被兼并企业资产与债务等价的情况下, 兼并方以承担被兼并企业的债务为条件接受其资产。被兼并企业的所有资产整体归入兼并企业, 法人主体消失, 丧失经济实体和法人资格。这种兼并的特点是, 兼并企业将被兼并企业的债务及整体产权吸收, 以承担被兼并企业的债务来实现兼并。兼并交易不以价格为标准, 而是以债务和整体产权之比而定。

购买资产式兼并, 指兼并企业出资购买被兼并企业的资产, 通常以现金购买方式, 买断被兼并企业的整体资产。这种购买资产式兼并是企业整体兼并, 因此, 购买只计算被兼并企业的整体资产价值, 依据其价值确定兼并价格, 兼并方与被兼并方不协商债务处理问题。

吸收股份式兼并是指被兼并企业以其净资产为股本投入兼并企业, 被兼并企业的主管部门或所有者成为兼并企业的一个股东。这种兼并从被兼并企业来看, 相当于以实物或整体产权与兼并企业合并, 或投资于兼并企业。

从以上分析可以看出, 上述三种兼并都属于前述的吸收合并。

取得控股权是指一个企业通过获取其他企业的多数股份或股权达到控股而实现的兼并。我国企业获取多数股份或股权大多不是通过公开收购, 而是通过法人投资或协商或通过股份制改造取得多数股份或股权。还有的企业通过成立控股公司, 将几个势力相当的企业联合起来, 建立集团公司, 类似于西方的强强联合。

## 二、企业联合兼并的原因

企业联合和兼并之风为什么如此盛行? 有宏观的原因也有微观的原因, 其根本原因是企业要在激烈的竞争中, 获取最大的利润, 求得生存和发展。在现实的经济环境中, 一些企业兼并其他企业, 而一些企业也愿意接受兼并, 双方都有内在的直接的原因。

### (一) 通过兼并可以降低成本

企业出于经营活动的需要, 可能需要建立一个新的部门、生产线或销售渠道。这样做成本往往较高, 而收买一个现有的企业则可以降低成本, 尤其是在通货膨胀的环境下, 获益更为显著。

(二)企业联合与兼并可以减少时间拖延,降低投资风险

企业研制生产新产品,开辟新市场,通常要经历较长的时间,届时可能事过境迁,风险较大。而兼并现有企业或市场,其产品早已为消费者所熟悉,甚至已誉满天下,便可立即得利。如果是不同行业的联合,可以以丰补欠,降低风险。另外,创办新企业必须得到政府有关部门的批准,要接受政府有关部门的调查审批,从而拖延、耽搁开业时间。而兼并现有企业,则可避免此类拖延。

(三)避免被其他企业兼并

在激烈竞争的市场环境下,为了防止被他人兼并,有些企业采取先下手为强的做法,可能会举债收买其他企业。由于负债比率过高,通常不易成为被兼并的对象。

(四)企业兼并可以取得无形资产或获取税收方面的好处

企业兼并可以获得一般渠道难以取得的无形资产和科学技术上的竞争优势,如取得采矿权、管理经验、专利权和专门技术等。还有些企业的联合是处于税赋方面的好处,在有些国家,企业合并后,集团公司内成员企业的亏损可以相互抵消或合并纳税等。

(五)通过取得控股权方式的企业合并,简便易行

企业之间的合并,通过取得控股权最容易进行。如采用吸收合并或创立合并方式,则必须取得被兼并企业股东的同意,往往颇费周折,困难重重。如给予被兼并企业中抵制兼并的少数股东的补贴,对被兼并企业的人事安排等。而通过取得控股权不仅可以避免这些问题,往往还会有以下方面的优越之处。

1. 通过取得控股权实行企业联合经济实惠

因为兼并方只需获得 50% 以上的有表决权股份即可行使控制权,较之以高价购买另一企业的资产,成本低廉。而且在被收买企业股权分散的情况下,取得少于 50% 的股权,即可获取实质上的控制。而吸收合并或创立合并均需履行一定的法律手续,耗资耗时,不如取得控股权经济方便。

2. 母公司获取的子公司股份,通常可以作为举债担保

在吸收合并或创立合并的情况下,被合并企业的股份被收买注销,不能作为担保物。

3. 母公司取得子公司的控制权,但无须承担子公司的经营风险

若子公司经营不善,因此而倒闭,债权人只可向倒闭的公司索债,而无向母公司索偿的权利。

从被合并方来说,往往由于自身条件较差,企业经营规模小或经营状况不好,希望通

过合并找到新的出路。强强合并则是希望通过合并优势互补,加强合作,减少竞争,获取更大的发展。

### 三、母公司创立的子公司

除了通过收买多数股权取得控股权建立母子公司的关系外,企业也可以通过划拨一部分资产或直接投资,创立子公司。企业创立其子公司通常是出于以下几方面的考虑。

#### (一)便于行政管理,提高工作效率

企业的经营规模较大,业务错综复杂,如果统一管理,由于机构庞大,难以获得较高的管理效率。这样的企业若将其经营权分散,不仅便于管理,还能提高经营效率。所以企业往往根据自己经营的不同特点,分别组织附属公司,各树一帜独立经营。如经营化工产品的企业,可以把经营橡胶、化肥、石油、塑料等各部门分别设立公司,也可以将生产和销售两部门分别独立设立公司,任用专门人才担任董事或经理,让他们发挥各自特长,提高经营效率。

#### (二)建立子公司,以保持原公司的良好形象

有些企业为了拓展业务,开辟市场,也可以将其生产部门、分厂或销售网点独立,另立公司,聘用当地优秀人才担任董事或经理,以与当地社会取得密切联系,获取地方的良好声誉。有时信誉好的企业需要拓展业务,为了保持原有企业的良好形象,可能另外设立附属公司,独立经营,以免新业务经营不善而损害原有企业的形象。

#### (三)创立子公司可以避免风险

有些企业开展风险比较大的业务,为了避免风险而另立子公司,以限制风险资本,防止风险,减轻责任,以免母公司受到牵连。

#### (四)顺应有关法律的要求

有些企业创立子公司有时是为了克服法律上的障碍,回避法律限制,或利用法律上的优惠条件。例如,沿海发达城市的企业到内地边远地区组建公司,利用边远地区的税收优惠政策,制造性工业企业创立子公司可以从事受特别条款限制的商业活动,如保险、金融和公共运输业等。

母公司创立的子公司起初多为母公司拥有的独资子公司,在以后的经营活动中,母公司可能减少其在子公司中的股份。母公司减少其股份的途径通常有两种方式,其一是向

外界出售部分有表决权的股份,其二是吸收外部投资,由子公司对外增发股份。母公司减少其在独资子公司中的股份,但仍控制子公司的决策和经营管理权。

我国许多集团公司中的大多数子公司,起初都是在企业转轨改制过程中,由企业的业务部门划拨分立而建立起来的独资子公司。

无论是通过收买控股权建立的母子公司关系,还是母公司创立子公司的母子公司关系,两者在性质上都是一样的。

## 第二节 企业联合的会计问题

企业间的联合与兼并形成联合集团的经济实体,经济实体运行过程中的经济活动必然要反映到会计上来,如何解决这些问题,首先应了解企业间的联合兼并产生了哪些新的会计问题。

### 一、企业合并的会计概念

会计上的企业合并的概念通常包括前述的四种合并方式,即创立合并、吸收合并、直接取得被兼并企业的几乎全部资产和取得控股权。美国会计原则委员会于1970年发布的第16号意见书《企业合并》中将合并表述为:“一个企业和另外一个或几个企业结合到一起,成为一个会计主体,企业的联合也就发生了。合并前各个企业独立地经营活动,合并后将作为一个实体发挥作用。”

会计上的企业合并,并不强调企业实物资产的合并,合并后的企业可以保持独立的法律实体,并不要求原有企业法律实体的解散。会计概念上的企业合并,强调实质上的控制,是指这些独立的法律实体,其经济资源和经营管理活动同处于一个管理集团的控制之下,这时企业间的合并实质上已经存在了。

然而吸收合并、创立合并和直接取得被兼并企业的几乎全部资产,只是在合并当时需要通过会计账务处理,将被兼并企业的资产负债并入相应的资产负债项目编制合并报表,而合并后不会产生新的会计问题。吸收合并由一个法人企业合并其他法人企业成为新的法人企业,被合并企业在合并后不复存在,所以其原先的资产和负债及经营活动都已反映在存续企业的报表上。创立合并由几家企业合并创立一家新的法人企业,原有各企业消失不复存在,它们的资产与负债反映在新创立企业的报表上。继续经营的法人企业或新创立的法人企业按照会计准则的要求编制自己的财务报表,同其他企业并无两样,因而合并日后不会产生报表合并的会计问题。



但在取得控股权形成的合并方式下,母子公司各自仍保持自己的独立法律实体,而实质上母子公司受控于同一个管理集团。如果母子公司各自仅提供反映独自财务状况和经营成果的财务报表,显然忽视了母子公司受控于同一管理集团这样一个经济事实。从实质重于形式( Substances Over Form )的会计立场出发,如何反映母公司及其子公司的公司集团这统一经济实体的财务状况和经营成果,就是企业合并的会计问题。解决的办法是,要求在公司集团各公司独立财务报表的基础上,编制一个能够反映公司集团整体财务状况和经营成果的合并财务报表( Consolidated Financial Statements )。

关于母子公司的关系,各国的会计准则都对母、子公司概念进行了定义,如我国的《合并会计报表暂行规定》将母公司定义为“是指通过对其他企业投资,对被投资企业拥有控制权的投资企业”,将子公司定义为“是指被另一公司拥有控制权的被投资公司,包括由母公司直接或间接控制其过半数以上权益性资本的被投资企业和通过其他方式控制的被投资企业”。拥有子公司的母公司需要编制合并报表,反映母子公司集团的经营成果和财务状况。

## 二、合并财务报表的概况

合并财务报表的使用最早开始于美国,20世纪初美国的一些企业已开始编制合并报表,形成了合并报表的最初模式。美国之所以先于其他国家采用合并报表,是由于其持股公司的发展早于其他国家。英国与欧洲大陆持股公司的发展落后于美国,所以合并报表的发展实践也较迟。20世纪20年代英国的持股公司有所发展,1920年12月 Nobel Industries 编报了合并资产负债表,1933年 Dunlop Rubber Co. 在其年度报表中编制了合并的损益表<sup>①</sup>。1923年英国出版的《持股公司及报表编制》一书,提出合并报表问题,1939年股票交易所要求新上市的公司提供合并财务报表,1944年英格兰和威尔士注册会计师协会发表文告建议编制合并报表。1929年,英国修订公司法,合并报表还未被法律所采纳,由于第二次世界大战,直到1948年英国的公司法才正式提出对合并报表的要求<sup>②</sup>。

合并报表在欧洲大陆的发展更晚,荷兰于1926年开始采用合并报表,1965年德国的法律才规定仅编制合并其国内子公司的合并报表,法国到20世纪70年代才有少数企业编制合并的资产负债表。1983年欧共体发布了关于集团公司报告的第七号指令,对合并报表进行了规范,要求其成员国的集团公司编制合并财务报表。

在亚洲,日本直到1975年才开始要求编制合并报表,我国则是在1993年颁布的《企

<sup>①</sup> UK GAAP, Third Edition, Ernst & Young, 1992, Macmillan Publishers Ltd., P158.

<sup>②</sup> 同注<sup>①</sup>。