

注册会计师后续教育系列丛书之五

合并会计报表

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

陈信元 编著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

合并会计报表/陈信元编著. —上海:上海财经大学出版社,2000.1
(注册会计师后续教育系列丛书;5)

ISBN 7-81049-392-2/F.331

I. 合… II. 陈… III. 企业管理-会计报表 N.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 57570 号

☐责任编辑 王联合

☐封面设计 卜建辰

HEBING KUAIJI BAOBIAO

合并会计报表

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

陈信元 编著

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

全国新华书店经销

上海印刷七厂一分厂印刷装订

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/32 8 印张 166 千字

印数 1—40 000 定价:11.00 元

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

主 任:张佑才

副主任:丁平准

顾 问:杨纪琬

委 员:(以姓氏笔画为序)

王光远	王丽然	石人瑾	冯淑萍
朱小平	朱祺珩	汤云为	李若山
李茂龙	陈建明	张 克	张为国
张嘉兴	胡少先	洪 瑛	常 勋
阎德玉	董晓朝		

序

注册会计师在维护市场经济秩序,保证社会经济活动有序进行中发挥着重要作用。党中央和国务院领导十分重视发展注册会计师事业,朱镕基同志指出,发展注册会计师事业,是为社会主义市场经济奠基,是千秋万代的大业。把发展我国注册会计师事业提到了很高的高度。党的“十五大”报告提出“培育和发展社会中介组织”,为注册会计师事业发展指明了方向,同时也为注册会计师行业提供了前所未有的良好发展机遇。我们必须紧紧抓住这一有利时机,大力发展注册会计师事业。

我国注册会计师制度恢复和重建 18 年来,取得了长足的发展:伴随着我国社会主义市场经济体制的建立与完善,包括注册会计师在内的社会监督体系已逐步形成;以《中华人民共和国注册会计师法》为核心的执业法规体系基本建立;注册会计师队伍不断壮大,目前已拥有 12 万多名会员,其中包括 5 万多名执业会员;执业水平稳步提高,业务领域得到不断扩展和深入;统一规范的行业管理体制不断完善;注册会计师职业的社会地位不断提高,国际影响也不断扩大。在去年和今年,中国注册会计师协会先后加入了亚太会计师联合会、国际会计师联合会,标志着中国注册会计师已经成为国际会计师行

业的重要成员。但是,我们必须清醒地认识到,目前,我国注册会计师队伍的现状同建立和完善社会主义市场经济体制的需要及国务院领导的要求还有很大差距,必须通过大力开展培训工作,提高注册会计师队伍的整体素质。

对注册会计师进行后续教育,是注册会计师赖以持续执业的先决条件,也是国际上通行的做法。注册会计师行业是智力高度密集的行业,是以自己丰富的专业知识和良好的职业道德来为社会提供服务的。通过后续教育,使之不断更新知识和提高技能,并及时了解和掌握与本行业相关的、新颁布或修订的法律、法规制度,以持续保持其作为一名合格注册会计师应具备的业务知识和专业能力,不仅必要,而且迫切。为此,1996年1月16日,中国注册会计师协会发布实施了《注册会计师后续教育培训制度》,12月25日,发布实施了《注册会计师后续职业教育基本准则》,对不同层次的注册会计师的培训内容、时间要求都作了严格的规定,并作为注册会计师的年检内容之一。同年6月,中国注册会计师协会全国特别代表大会又作出了“关于大力加强注册会计师培训工作的决定”,在全行业掀起了一个大力开展培训工作的热潮,并逐步形成了一个以中国注册会计师协会为龙头、地方注册会计师协会为支柱、事务所为基础的全国培训工作网络。

要搞好培训工作,教材是关键。只有有了好的教材,才能培养出好的人才。由于我国注册会计师事业尚处发展初期,后续教育教材还是一个空白,需要“拓荒”,任务十分艰巨。为此,1996年9月,中国注册会计师协会组织有关业务主管部门及各方面专家、学者,召开了后续教育教材研讨会,成立了“中国

注册会计师后续教育教材编审委员会”，并决定用三年左右的时间编写出一套既有系统介绍现代审计理论、方法、技能，又能分出不同层次的分门别类的系列丛书。会上，根据我国注册会计师行业的现状，确定了这套系列丛书应主要包括三个方面的内容：一是基础教育。介绍现代审计理论、方法，执业的基础知识、技能，适用对象主要是注册会计师执业队伍新补充的人员和注册会计师升级后的业务需要。二是新知识的介绍。包括会计、审计、税收等新政策及新规范的介绍，这是真正意义上的后续教育的内容。三是案例。主要针对实务工作中碰到的疑难问题、典型问题，以及一些特殊行业审计问题等编写的，还可以介绍一些国际上的典型案例。

这套系列丛书不仅源于实践，而且要高于实践，并能指导实践。其特点：一是务实、操作性强。丛书每册一般在 20 万字左右，一书一题，并辅之有较多可借鉴的案例，具有手册的特点，适合不同层次执业人员的不同需要。二是与独立审计准则既紧密联系，又不等同。独立审计准则只规定或提出怎样做，而丛书则要深入浅出、联系实际地介绍审计准则制订的背景和理论依据，使读者不仅知其然，还要知其所以然，成为贯彻执业独立审计准则的延伸。三是普及与提高相结合。既要考虑到国际惯例，具有一定高度和深度，以介绍国际上通行的做法和先进的审计技术方法为主，又要考虑到目前我国大量的中小型会计师事务所的实际需要，案例的选择也要结合我国现状，并且是经过精选的。

与一般教材相比，丛书的体例、形式既严谨，又灵活，同时考虑了行业未来的发展变化，紧密结合注册会计师行业的特

点,突出可操作性。每本书从内容到形式,从框架结构到专业术语的运用上都要求统一、规范,真正代表中国注册会计师的专业水平。因此,各书的主编和撰稿人都是通过招标的形式,选择理论与实务界的知名专家来担当。丛书编写大纲和教材初稿形成后,经过多方面征求意见,并请编委、专家开会研讨,再作进一步修改定稿后出书,以切实保证其水平和质量。

这套系列丛书既可以作为各级注册会计师协会及会计师事务所培训用的专门教材,又可作为注册会计师及其他从业人员的业务手册,以及非执业会员的阅读材料,还可以作为有关大专院校教学和学生自学用的参考书。

由于统一编写后续教育系列丛书在我国尚属首次,不足之处在所难免,衷心希望各位专家、学者及广大读者提出宝贵意见和建议,以便不断修订、补充和完善。

张佑才

1997年10月

目 录

序.....	(1)
第一讲 企业合并.....	(1)
第二讲 购买日的合并报表	(20)
第三讲 购买后的合并报表	(39)
第四讲 企业集团内部的存货业务	(58)
第五讲 企业集团内部的长期资产业务	(74)
第六讲 企业集团内部的债券业务	(89)
第七讲 期中合并与合并现金流量表.....	(102)
第八讲 股权结构变动与复杂控股关系.....	(119)
附录一 清华同方换股合并山东鲁颖的案例分析.....	(155)
附录二 上市公司资产重组财务与会计问题研究.....	(182)
附录三 从个别现金流量表编制合并现金流量表.....	(207)
附录四 我国上市公司合并会计报表编制现状分析	(220)
后 记	(242)

第一讲 企业合并

一、企业合并的原因、涵义与种类

(一)企业合并的原因

企业合并通常可以增加原企业的市场份额,提高产品的产量,有利于引进技术,寻求新的管理人才,提高营销能力,并有助于在国内外设立分支机构等。企业合并的主要原因可概括如下:

1. 节约成本。通常,一家企业通过合并其他企业取得所需的设备和生产能力,比自己新建同样设备、形成同样生产能力,费用要省。

2. 降低风险。购买已有的产品生产线,接受现有的市场,通常要比开发新的产品、拓展新的市场风险小。当企业以分散风险为目标实施企业合并时,尤其如此。

3. 能较早利用生产能力。通过企业合并取得的固定资产,可望在短期内投入运行,马上转化为生产能力。而企业新建设备需要政府有关部门的批准,并会耗用几年的建造时间,从而延误生产时机。

4. 取得无形资产。企业合并可能是为了取得有形的经济资源,但更可能是为了取得无形资产,如专利权、专营权,管理

技术,优越的地理位置,甚至是进出口特许权等。

5. 税务优惠。通过企业合并,组建企业集团,可以得到税务上的优惠。

企业合并也可能出于政府进行产业结构调整,或减少亏损企业的需要,让一些优势企业兼并劣势企业。

(二)企业合并的涵义

企业合并是指一家公司与一家或几家公司或非公司组织的企业合成一个会计主体的行为。这一会计主体继续从事以前彼此分离、相互独立的企业的经营活动。

企业合并的这一会计概念,强调了单一的会计主体和参与合并的企业在联合之前的独立性两个方面。虽然一个或一个以上的企业可能丧失其独立的法人资格,但从会计角度看,法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。

因此,只要以前彼此独立的企业合成一个会计主体,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。合并的实质是控制,而不是法律主体的解散。从理论上说,只有持股的份额占被投资企业有投票表决权的股份 50% 以上,才达到控制的目的。所以,即使一个企业持有另一企业不到 100% 的股权,只要在 50% 以上,也就完成了企业合并。另一方面,即使这一持股比例不足 50%,有足够证据表明有了控制权,也就完成了企业合并。

在企业合并时,实施合并的企业所采用的代价形式,主要有现金、债务证券和股票(出资证明书)等。不论采用哪种代价形式,只要以投资关系控制了其他企业,就是企业合并。我国近年来在证券市场上频繁出现了资产重组的概念,这一概念

的内涵尚待概括,但从外延看,与企业合并存在着联系和区别。资产重组可分为股权转让、资产置换、收购兼并和转让资产四类。股权转让是指企业出让股权的行为,表现为长期股权投资的减少;资产置换通常是指长期资产(如固定资产、长期投资)的交换;收购兼并是指一个企业收购另一个企业部分或全部股权的行为;转让资产是指企业处置一部分经营性资产(通常是不良资产)的行为。因此,只有收购兼并才与这里所说的企业合并有联系,即当一企业收购另一个企业的50%以上的股权,或收购后被收购企业解散,或收购后形成新的企业法人,才是企业合并。

(三)企业合并的种类

按照法律形式,企业合并可分为吸收合并、创立合并和控股合并三种。

吸收合并,即两家或两家以上的企业合并成一家企业。吸收合并后,参与合并的企业通常只有其中一家继续保留其法人地位,另外一家或几家企业在合并后丧失法人地位,不复存在。

创立合并(也称新设合并),是指创建新企业的合并。创立合并后,原有的各家企业均不复存在,丧失法人资格,合并成一家新的企业。

控股合并,是指一家企业买入或取得了另一家企业有投票表决权的股份或出资证明书,且已达到能控制后者经营和财务方针的持股比例。两家企业的法人地位不变。

按照企业合并所涉及的行业,合并又可分为横向合并、纵向合并和混合合并三种。

横向合并,是指生产工艺、产品、劳务相同或相近的企业间合并。纵向合并,是指生产工艺、产品、劳务虽不相同或相近,但具有前后联系的企业间合并。混合合并,也称多种经营合并,是指生产工艺、产品、劳务没有内在联系的企业间合并。

我国《公司法》第一百八十四条指出,公司合并可以采取吸收合并和新设合并两种形式,没有提到控股合并。这与我国目前股份公司国有股占大多数,且国有股不能上市流通有关。但事实上,在我国非股份公司组织的企业,控股合并这种法律形式是客观存在的。国外的企业集团有许多是控股合并其他企业后形成的,而我国有不少是子公司从母公司中分离出来的,即母公司划出一块资金,建立子公司,从会计上说,这仍然是企业合并,而不是企业分立。

二、企业合并的购买法

企业合并会计处理的焦点在于:(1)被合并的公司净资产(或长期股权投资)以公允价值还是账面价值计价;(2)合并成本中所含有的商誉或负商誉,是否应当在账上(或合并报表上)确认;(3)被合并企业的合并前利润及合并时的留存利润是否应并入实施合并企业。对此,主要有两种会计处理方法:购买法和权益结合法。以下分述之。

(一) 购买法的特点

购买法假定,企业合并是一个企业取得其他被并企业净资产的一项交易,这一交易与企业直接从外界购入机器设备、存货等资产并无区别。所以,购买法有如下特点:

1. 购买企业要按公允价值记录所收到的资产和承担的

债务。

2. 合并成本超过所取得净资产公允价值的差额,记为商誉,在规定年限内(如10年)分期摊销,记入各期损益;但在控股合并方式下,商誉不在合并分录中记录,只是在合并报表上才会出现。

3. 合并时的相关费用分几种情况处理:若以发行股票为代价,登记和发行成本直接冲销股票的公允价值,即减少资本公积;法律费、咨询费和佣金等其他直接费用增加净资产或投资的成本;合并的间接费用记为当期费用。

4. 购买企业的利润仅包括当年本身实现的利润及合并(购买)日后被并企业所实现的利润。

5. 购买企业的留存利润有可能因合并而减少,但不能增加;合并时被并企业的留存利润也不能转入购买企业。

(二)被并企业净资产的确认和评估

在吸收合并和新设合并情况下,购买企业应当对被并企业在合并时的资产负债项目加以确认。这包括以下几项内容:首先,应检查和核实被并企业的账面记录是否正确,账实是否相符,债权债务是否存在,是否存在或有负债。其次,要分析被并企业的“待摊费用”和“预提费用”等递延借项和递延贷项。有些项目仍有效,如预提利息费用;有些则无效,如待摊修理费等,无效的应注销。最后,被并企业在合并过程中会支付各种清理维护费用,包括合并过程中发给职工的基本工资、价格补贴、福利费用、设备维修费、管理费等,应由被并企业负担,从其所有者权益中扣除。

在控股合并情况下,虽然也存在着对被并企业资产、负债

认定等问题,但由于被并企业尚在持续经营,一般并不调整账面价值,除非出现 100% 股权被购买方取得的情形。

在确认资产、负债项目之后,还应确定公允价值。在合并时,所取得的资产和承担的债务的公允价值,可依其特征,确定如下:

1. 可随时上市的有价证券,按其可变现净值计价。

2. 应收账款,按将来可望收取的数额,以当时的实际利率贴现的现值,减去可能发生的坏账损失确定。

3. 存货,视下列不同情况而定:

(1) 产成品和库存商品,按估计的售价减去变现费用和合理的毛利后的余额计价。

(2) 在产品,按相同或相似产品的估计售价减去至完工时尚需要发生的生产成本、变现费用和合理毛利后的余额计价。

(3) 原材料,以现行重置成本为公允价值。

4. 固定资产,也应分别情况处理:

(1) 对已使用的固定资产,按相似生产能力的固定资产的现行重置成本计价,除非可预计将来能够以较低的成本取得该项资产。

(2) 将要出售或在将来准备出售而不是自用的固定资产,按可变现净值计价。

(3) 短期使用的固定资产,按可变现净值减去预计使用期的折旧费用计价。

5. 可辨认的无形资产,包括专利权、商标权、专营权、土地使用权、租赁权、供销关系等,需要经评估后确定。

6. 包括自然资源、不能上市的有价证券等在内的其他资

产,按评估值确定。

7. 应付账款、应付票据、长期应付债券及其他负债,按其将来应付的数额以当时的实际利率贴现的现值计价。

8. 预提项目,如产品质量担保负债、可能支付的退休费等,按预计支付的数额以当时的实际利率贴现的现值计价。

9. 或有事项和约定义务,如不利的租赁协议所引起的付款、合同对企业的约束以及行将发生的固定资产清理费用等,都应加以充分的估计,并按预计支付的数额以当时的实际利率贴现的现值计价。

(三)商誉和负商誉

商誉是指合并成本超过被并企业净资产公允价值的差额。在会计上,有三种处理方法。一是将其单独确认为一项资产,并在其预计的有效年限内加以摊销,列为费用;二是在合并时立即注销,直接冲销留存利润;三是将商誉作为一项永久性资产,不予摊销,除非有证据表明其价值发生了持续下跌。我国采用第一种方法,规定商誉分 10 年摊销。

在极少数情况下,合并时所取得的净资产公允价值会超过合并成本,这就是负商誉。负商誉的存在可能由于被并企业还有一些账面上未能反映的不利因素,这些因素影响企业将来的经营活动,导致以后各期利润的下降。

负商誉有两种处理办法。一种做法是,将净资产公允价值超过合并成本的差额分摊到除长期有价证券之外的非流动资产中,如果这些非流动资产已降低到零值,则未分摊的差额记作“递延贷项”。另一种做法是,直接将负商誉记作“递延贷项”。

(四)业务举例

1991年12月31日,乙公司被甲公司吸收合并,甲公司继续存在。当时甲公司发行了200 000股每股面值1元的股票(每股市价2元),换取乙公司的股东持有的每股面值1元的120 000股股票。在合并之前,乙公司经确认的资产负债表各项目账面价值与公允价值如表1-1所示。此外,甲公司还发生了下列与合并业务相关的直接费用22 700元,其中登记费14 000元,调查费与手续费合计8 700元。再进一步假定乙公司不存在或有项目。

表1-1 乙公司资产负债表(1991年12月31日)

资 产	账面价值	公允价值	权 益	账面价值	公允价值
银行存款	16 000	16 000	短期借款	32 000	32 000
应收账款(净)	42 000	40 000	应付账款	45 400	45 400
存货	72 000	82 500	长期应付款	128 000	109 600
长期股权投资	60 000	70 500	股本 (120 000)		
固定资产(净)	300 000	320 000	资本公积 (150 000)		360 000
无形资产	20 000	18 000	盈余公积 (34 600)		
资产合计	510 000	547 000	权益合计	510 000	547 000

根据上述全部资料,甲公司应作如下分录:

(1)按购买法记录这一吸收合并业务:

长期股权投资(200 000×2)	400 000
股本	200 000
资本公积	200 000

(2)记录合并业务的相关费用:

长期股权投资	8 700
资本公积	14 000
银行存款	22 700

(3)将投资成本分摊到可辨认资产和负债项目,余额记为商誉:

银行存款	16 000
应收账款(净)	40 000
存货	82 500
长期股权投资	70 500
固定资产(净)	320 000
无形资产	18 000
商誉	48 700
短期借款	32 000
应付账款	45 400
长期应付款	109 600
长期股权投资	408 700

在这一分录中,商誉可计算如下:

合并成本总额(400 000+8 700)	408 700
减:可辨认净资产的账面价值(510 000-205 400)	304 600

公允价值与可辨认净资产账面价值的差额:

应收账款(净)	(2 000)	
存货	10 500	
长期股权投资	10 500	
固定资产(净值)	20 000	
无形资产	(2 000)	
长期应付款	18 400	55 400
商誉		<u>48 700</u>

被并的乙公司也应当于1991年12月31日编制会计分录,反映企业的解散和法人资格的丧失:

短期借款	32 000
------	--------