

企业兼并的 会计与审计架构

沈 征 著



新华出版社

企业兼并的 会计与审计架构

沈征 著



新华出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业兼并的会计与审计架构/沈征著. - 北京: 新华出版社, 2001.6

ISBN 7-5011-5290-X

I. 企… II. 沈… III. ①企业合并—会计—研究②企业合并—审计—研究 IV. F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 040110 号

企业兼并的会计与审计架构

沈 征 著

*

新华出版社出版发行
(北京宣武门西大街 57 号 邮编: 100803)

新华书店经销

新华出版社激光照排中心照排

新华出版社印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 11 印张 266 千字
2001 年 6 月第一版 2001 年 6 月北京第一次印刷
ISBN 7-5011-5290-X/F·769 定价: 25.00 元

2001/6/10

绪 论

1 选题动机

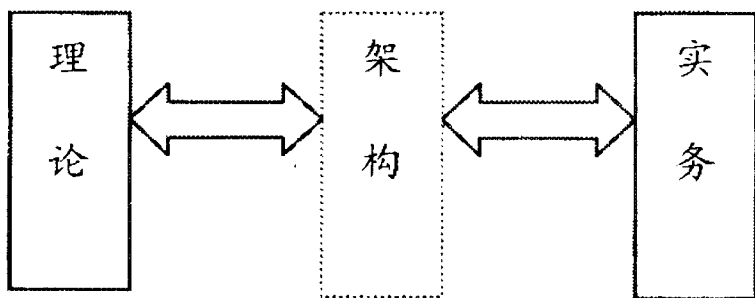
本书选择“架构”进行研究，本身就意味着追求一种全方位、多侧面、覆盖面广泛的研究形式和研究成果。希望本书能够架设起企业兼并会计与审计的初步架构，形成构建更完善企业兼并会计与审计架构的开端。同时也希望通过本书的撰写过程，获得对企业兼并会计与审计问题更全面、更深入的理解和认识。

1. 1 架构的涵义

“架构”或称“框架”，英文中称为 Framework，其本义是指整体中具有相同特征，并有着相互紧密联系的各个组成部分的安排、组织和相互关系。将“架构”的概念引入理论与实务体系的研究领域中来，则赋予了其更深层次的特殊涵义。为更好地实现理论规范和指导实务，实务归纳和推动理论的目的，有必要在理论与实务之间架设一座桥梁，使理论与实务的关系更加密切，联系更加直接，“架构”就起到了这一桥梁的重要作用。

1. 2 架构的定位

“架构”是界于理论与实务之间而建立的促进两者之间更直接、更便利信息交流与共享的框架结构。它不是纯理论性质的东西，但却是理论研究更倾向于实务的成果；它也不是纯实务性质的东西，但却是规范实务更倾向于理论的结构。



架构在理论与实务体系中的位置

1.3 架构的作用

理论具有指导实务的作用，但理论毕竟是表现为抽象性的、高度概括性的形式，理论直接指导实务往往存在直接性差、滞后性强的不利情况。介于理论与实务之间架设的“架构”是理论研究更倾向于实务的研究成果，它摒弃了理论研究抽象性、不直观性的特点，却保留了理论研究指导实务的本质属性。通过“架构”的桥梁作用，理论指导实务的效果会更好、效率也会更高。相反，实务也具有推动理论发展的作用，有相当一部分的理论都是在归纳和总结实务的过程中形成的。但是实

务一般都表现为分散性的、片断性的、不连贯的、无规律的形式，从大量纷繁复杂的实务中归纳出抽象的具有代表意义的理论将是一个十分困难的过程。介于理论与实务之间架设的“架构”是规范实务更倾向于理论的结构，它为从实务中归纳理论的工作提供了便利的框架，沿着框架所指明的路线，循着框架所构造的结构，这一复杂的过程将变得更加快捷、更加有效。然而，不容置疑的是任何的“架构”都不可能自然地形成，也不可能自主地完善和健全，要想构建科学的、合适的“架构”，并使其在理论与实务体系中的良性效应得以充分的发挥，就必须有大量的研究人员投入到构建相应“架构”的研究实践之中，并为“架构”的进一步完善化、科学化、和更紧密地贴近相关的理论与实务不断地付出努力。

1. 4 企业兼并会计与审计架构的研究意义

明确了“架构”在理论与实务体系中的重要作用之后，则应进一步明确构建企业兼并会计与审计架构的研究意义。从世界范围内来观察，通过实施收购、兼并或联合，进行企业资产的重新组合，走集团化发展道路已经成为越来越多大公司追求并具体实施的发展模式。追求资本的大规模扩张，不断向大型化、超大型化、全球化和网络化发展已成为世界性的企业发展趋势。波音兼并麦道、艾克森购并美孚、在线-时代华纳公司的成立等都是企业顺应这一大趋势不争的事实。在我国，随着国有经济的结构调整和经济市场化程度的日益加深，国

内各个行业、各种类型企业在不同程度上都面临着在市场上和产业上重新定位的问题，都普遍肩负着资产优化重组的任务。而通过企业兼并，实施战略性重组，发育新的经济增长点，实施低成本的资本扩张，提高经营规模和生产的集约化水平也已成为国内企业追求和实践的目标。面对国际、国内企业兼并活动日益丰富、日益多样、日益复杂的大趋势，对会计、审计理论界与实务界必然提出了更大的挑战。为使企业兼并会计与审计的理论研究更加贴近实务，也使企业兼并会计与审计的实务规范更加源于理论，则构建企业兼并会计与审计架构的意义重大。

企业兼并的会计架构以企业兼并形式经济实质及其对会计要素影响的剖析为逻辑起点，这一逻辑起点的选择最为直接地切入了创建会计架构基本结构的关键环节，是组成其具体结构和框架的根本基点，沿着这一逻辑起点，企业兼并的会计架构才能得以建立。企业兼并会计架构的核心主体是企业兼并的会计处理，其中企业兼并会计处理基本思想、具体运用及其对财务报表的影响是主体，而企业兼并相关合并财务报表编制思想和编制方法，即对购并法和合并法的比较研究则是这一主体的核心，围绕主体问题而进行的各国企业兼并相关会计准则的比较研究和企业兼并特殊问题的研究是对这一主体内容的重要补充。企业兼并会计架构的另一个重要组成内容是企业兼并的会计揭示，其中抓住财务报表使用者对企业兼并关注点的不同，引领出对企业兼并会计揭

示基本要求、主要内容的界定和相关会计准则的比较研究。企业兼并会计架构主体结构的设计充分考虑了企业兼并相关会计理论与实务的特点，它必将为企业兼并相关会计理论的研究和相关会计实务的规范创造更加便利的条件。

企业兼并的审计架构以企业兼并审计概念的界定为逻辑起点，因为企业兼并审计概念的界定是审计类型、审计内容、审计实施等问题深入研究的基础，因此只有明确企业兼并审计概念的内涵与外延才能进行企业兼并审计架构的进一步创建。根据企业兼并审计的概念，企业兼并的审计架构归纳出了企业兼并审计的必要性和企业兼并审计的类型。由于企业兼并活动本身的高风险性，当审计过程中增加了对企业兼并活动的审查之后，企业兼并审计的风险性必然成倍增长，企业兼并的审计架构进而对企业兼并审计中各类审计风险的特殊性进行了剖析，以为企业兼并审计架构有关审计内容和具体实施的部分做出必要的准备。企业兼并审计架构的理论性核心主体是企业兼并审计的内容，不同类型企业兼并审计的实施时间不同，各自的侧重点不同，其主要内容必然不同。只有明确不同类型企业兼并审计的内容，才能更好地指导和规范企业兼并审计的实务。企业兼并审计架构的实务性核心主体是企业兼并审计的具体实施，企业兼并审计的特殊性决定了企业兼并审计实施者、基本方法、程序和报告的特殊性。只有明确企业兼并审计具体实施的特殊性，才能更好地归纳和总结企业兼并审计

的理论。

2 研究目标

2.1 总体研究目标

创建较为完整和规范的企业兼并会计与审计架构,以指导企业兼并相关会计、财务和审计问题的理论研究和实务操作。

2.2 具体研究目标

2.2.1 进行企业兼并相关理论的基础性研究,以期为企业兼并会计与审计架构的构建创造必需的条件和建立必需的资料准备。

* 通过企业兼并历史发展的文献性回顾形成对企业兼并活动的初步认识;

* 严格界定企业兼并在创建相关会计与审计架构环节中的概念,从而展开企业兼并相关理论与实务基础性研究的开端;

* 明确企业兼并的各种形式,为更恰如其分地论述其经济实质从而选择最适宜的会计处理和做出最充分的会计揭示奠定基础;

* 剖析企业兼并活动的两大原始动因,分析企业兼并活动的各种协同效应,为更好地理解企业兼并诸理论流派的特色打下基础;

* 评析较具代表性的企业兼并相关理论,为企业兼并会计与审计架构的创建进行必要的理论准备。

2.2.2 进行企业兼并相关实务的基础性研究,以期为企业兼并会计与审计架构的创建构建完备的实务框架。

* 列示企业兼并活动的一般操作程序，以期形成对企业兼并实践过程的更直观了解；

* 分析较具代表性的企业兼并战略和企业兼并的整合策略，介绍较为实用的企业兼并决策模型；

* 分析企业兼并中目标公司选择应考虑的各方面因素，介绍较为实用的目标公司价值评估方法。

2. 2. 3 进行企业兼并活动在我国开展的特殊环境和特殊情况的针对性研究，以期为构建适合于我国具体情况的企业兼并会计与审计架构奠定基础。

* 剖析我国企业兼并产生的理论背景，论述其与理论界对于企业改革中财产关系的认识逐步深化的关系；

* 剖析我国企业兼并产生的实践背景，论述其在盘活国有资产，优化资源配置过程中的作用；

* 剖析作为兼并较高级形式的公司购并在我国产生的背景和发展的特点；

* 剖析企业兼并在我国目前发展过程中存在的问题，使适合于我国具体情况的企业兼并会计与审计架构的创建更有针对性；

* 剖析完善和健全企业兼并活动在我国良性发展的各种社会条件，展望我国企业兼并发展的未来趋势。

2. 2. 4 进行企业兼并导致会计问题的理论性研究，以期为企业兼并会计与审计架构的创建确立最合适的逻辑起点。

* 在明确企业兼并法律形式经济实质的基础之上，重点剖析各种法律形式对各会计要素的影响，以作为创

建与之相适应会计架构的逻辑起点；

* 在明确企业兼并财务支付方式经济实质的基础之上，重点剖析各种财务支付方式对各会计要素的影响，以作为创建与之相适应会计架构的逻辑起点；

* 在明确企业兼并融资方式经济实质的基础之上，重点剖析各种融资方式对各会计要素的影响，以作为创建与之相适应会计架构的逻辑起点。

2. 2. 5 进行企业兼并会计处理方法的选择与具体运用的实质性研究，以期确立企业兼并会计架构的核心性主体。

* 剖析企业兼并会计处理基本思想的实质所在；

* 确定企业兼并会计处理方法体系的基本构成；

* 分析企业兼并会计处理方法典型方法的经济实质及其对财务报表的影响；

* 在理论研究的基础之上，进行企业兼并会计处理方法的实例比较研究；

* 围绕企业兼并相关合并财务报表编制思想和概念依据的分析，进行企业兼并相关合并财务报表的理论研究；

* 在明确购并法与合并法会计处理基本原则的基础之上，对两种方法的理论基础、实务处理以及对财务信息的影响进行比较研究；

* 进行各国企业兼并会计准则的比较研究，重点探讨英美的相关会计准则和代表国际惯例的国际会计准则，并在此基础上讨论我国相关会计准则的建设现状与

未来发展;

- * 提出企业兼并特殊会计处理问题研究的必要性和范围;

- * 分析商誉在企业兼并活动中的形成与性质,探讨对商誉的计价与会计处理;

- * 明确公允市价在购并法中的重要性,探讨股权取得日公允市价的调整;

- * 综述英国有关公允市价的会计准则体系;

- * 在实例分析的基础之上,探讨复杂控股兼并,包括垂直控股关系和交叉控股关系的会计处理;

- * 在实例分析的基础之上,明确企业兼并中股权变更的方式和标志,探讨股权变更的会计处理,包括分步购并、各种情况的股权处置等;

- * 在分析反向兼并目的的基础之上,探讨反向兼并的形成及其会计处理。

2. 2. 6 进行企业兼并会计揭示内容和要求的补充性研究,以期进一步完善企业兼并会计架构的主体构成。

- * 在分析财务报表使用者对企业兼并不同关注点的基础之上,剖析企业兼并会计揭示的必要性;

- * 探讨企业兼并会计揭示的基本要求,重点剖析企业兼并各种形式对相关信息揭示的要求,并以此构成企业兼并会计揭示研究的主体内容;

- * 在分析讨论各国会计准则有关企业兼并会计揭示具体规范的基础之上进行相关的比较研究;

- * 剖析我国企业兼并会计揭示的现状及存在的问

题;

* 明确我国企业兼并会计揭示规范化建设的必要性;

* 探索我国企业兼并会计揭示规范化建设的具体措施。

2. 2. 7 进行企业兼并审计基本理论问题的集中性研究, 以期为企业兼并审计架构的创建确立最合适的逻辑起点。

* 探讨企业兼并审计产生的理论基础和实践基础;

* 剖析对企业兼并活动实施审计的必要性, 从而确立创建企业兼并审计架构的必要性;

* 界定企业兼并审计的概念, 并以此作为创建企业兼并审计架构的逻辑起点;

* 列示企业兼并审计的主要类型, 明确各种形式企业兼并审计的特点以及在企业兼并审计体系中的作用;

* 探索企业兼并活动本身的高风险性及其对审计目的、审计内容、审计方法等审计过程基本要素的综合性影响, 为创建企业兼并审计架构的深入研究做出必要的准备。

2. 2. 8 进行企业兼并审计内容的综合性研究, 以期确立企业兼并审计架构的核心主体。

* 明确企业兼并前审计作为有效企业兼并决策基础的重要地位;

* 详细论述企业兼并前审计所实施商业审查和财务审查的主要内容和侧重点;

* 明确企业兼并中审计作为既定企业兼并目标得以充分实现保证的重要地位；

* 详细论述企业兼并中审计围绕企业兼并活动顺利实施而进行的各项工作的主要内容和侧重点；

* 明确企业兼并后审计作为对企业兼并活动必要监控和相关信息必要揭示的重要地位；

* 详细论述企业兼并后审计针对企业兼并后相关信息处理和揭示的公允性和兼并效应实现情况而进行的各项工作的主要内容和侧重点。

2. 2. 9 进行企业兼并审计实施的实务性研究，以期增强企业兼并审计架构指导审计实务的特殊能力。

* 明确企业兼并审计对实施者的特殊要求以及对企业兼并审计实施者的具体安排；

* 明确企业兼并审计方法的特殊性以及适用于企业兼并审计的方法与技术；

* 明确企业兼并审计程序的意义和作用以及适用于企业兼并审计的基本审计程序；

* 明确企业兼并审计对审计报告所提出的特殊要求以及企业兼并审计报告的内容、形式和措词；

* 回顾企业兼并审计在我国产生和发展的基本情况；

* 剖析企业兼并审计在我国进一步发展的必要性；

* 分析企业兼并审计在我国目前发展的现状，展望其未来发展趋势。

SYNOPSIS

Research On Accounting And Auditing Framework Of Business Amalgamation

【 Key Words 】 Business Amalgamation Takeover (Acquisition) Merger Transfer of Assets Transfer of Shares ‘ Bao Yan ’ Disturbance Accounting Elements Accounting Problem Simple Group Vertical Group Mixed Group Association Company Cash Settlement Share Settlement Synthetically Securities Settlement Accounting Treatment Equity Method Proportional Consolidation Method Full Consolidation Method Separate Accounts Economic Entity Concept Parent Company Concept Ownership Concept Acquisition Accounting Merger Accounting Valuation Basis Goodwill Pre - acquisition Reserves Postacquisition Reserves Surplus on Revaluation Fair Value Changes of Parent Company Interest Piecemeal Acquisitions Disposal of Subsidiaries Demerger Accounting Disclosure Concerns Standardization Business Amalgamation Audits Related Parties Business Amalgamation Forward Audits Business Amalgamation Intermediate Audits Business Amalgamation Backward Audits Business Amalgamation Related Financial Statement Audits Business Amalgamation Related Operational Audits Business Amalgamation Related Compliance Audits Business Amalgamation Audits Risk Commercial Investigation Before business Amalgamation Financial Investigation Before business Amalgamation Business Amalgamation Related Cost And Benefit

Business Amalgamation Audit Practitioners Research Business Amalgamation Audit Approach Research Business Amalgamation Audit Process Research Business Amalgamation Audit Report Research Business Amalgamation Related Macroscopic Synergy Business Amalgamation Related Microcosmic Synergy

Third Session of the Ninth National People's Congress (NPC) was holding in Beijing from March 6 to March 15. As the 21st century approaches, this meeting served as a link between past and future. The session passed Premier ZhuRongji's report on the work of the government. The report summarized on how well the national economic and social development plans for 1999 were implemented and put forward a draft plan covering the central and local budget plans for this coming year. In the report, Premier Zhu pointed out that China's national economy maintained steady growth in 1999. The growth rate of gross national product (GNP) had achieved the desired goal, the economic structure had been regulated and the economic benefit had been improved. We had made great progress in reform of state enterprises, the restructure of key state enterprises continued to carry forward and great numbers of large - scale enterprise groups were combined. The internal reform of enterprises and the transform of operational mechanism had further strengthened. Through business amalgamation, restructure alliance and management enhancement, the number of loss making large and medium - sized state and state - holding enterprises had obviously decreased. These progresses demonstrated that the effective implementation of business amalgamation had great significance on the reform of state enterprises, the organization of large - scale enterprises groups, readjustment of economics structure, improvement of economic benefit and enhancement of development quality of

national economy. Premier Zhu stated further that speeding up strategic regulation of economic structure would be the urgent demand of extending domestic demands and enhancing economic growth, as well as the fundamental step to keep abreast of economic development changes and international competition. Market - orientation should be maintained in regulation and optimization of economic structure, as well as the re - organization and upgrading of industrial structure should be enhanced to improve economics of scale in key industry. Thus it can be seen that the brilliant exposition in enhancement of strategic regulation of economic structure in Premier Zhu' report not only affirm the significant effect of business amalgamation in strategic regulation of economic structure, but also point out the way of development of business amalgamation in China. Consequently, this book will begin with the theoretical basis and practical application of business amalgamation, and aims to discuss the structure of accounting and auditing problems in this field, especially the structure of accounting and auditing frameworks. The author expects to make profitable exploration on theoretical research and practical manipulation of business amalgamation.

I

The theoretical research on business amalgamation is the basis of structuring of accounting and auditing frameworks in this field. Because only if the concept and form, the motivation and synergy, as well as the various schools of theory has been better understood, can the economic essence and special accounting treatments hiding behead the appearance be seen clearly. Thus the selection and determination of accounting treatment approaches and accounting disclosure contents can be more accurate, more