

CPA

- 兼顾国际惯例与中国会计现状。
- 深入浅出,可读性强。
- 大量参阅英美等国以及国际会计准则委员会最新出版的会计论著和文献,具有较强的前瞻性。
- 丛书的所有作者均为注册会计师,长期从事查帐验证、资产评估、纳税策划、财务分析等方面的业务。

黄世忠 徐珊 黄强 著 常勋 审校

长期股权投资会计 与合并会计报表

精·诚·财·务·丛·书

鹭江出版社

〔闽〕新登字 08 号

精诚财务丛书

长期股权投资会计与合并会计报表

黄世忠 徐珊 黄强 著

常勋 审校

*

鹭江出版社出版

(厦门市莲花新村观远里 19 号)

福建省新华书店发行

福州鼓楼印刷精装厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 11.8 印张 285 千字

1996 年 5 月第 1 版

1996 年 5 月第 1 次印刷

印数: 1—5000

ISBN 7-80610-346-5

F·29 定价: 15.20 元

如有发现印装质量问题请寄承印厂调换

精诚财务丛书 编委会:

- 顾问:葛家澍(教授、中国会计学会副会长、厦门大学博士生导师)
常勋(教授、中国财务成本研究会常务理事)
张晓东(高级经济师、硕士、中农信福建集团公司总经理)
- 主编:黄世忠(教授、博士、注册会计师、厦门大学博士生导师)
林春金(注册会计师、厦门农信会计师事务所主任会计师)
- 编委:郭茂祥(注册会计师、集美大学财经学院副教授)
林贻武(注册会计师、福建省注册会计师协会副秘书长)
许其专(注册会计师、厦门农信会计师事务所副主任会计师)
陈箭深(博士、注册会计师、厦门大学会计师事务所经理部副主任)
徐珊(硕士、注册会计师、厦门农信会计师事务所业务部经理)
邓传洲(博士生、注册会计师、厦门大学会计师事务所)

总 序

葛 家 澍

会计是国际通用的商业语言。财务会计是保证市场经济正常运转，并使企业之间的经济活动得以相互沟通的重要手段。财务会计的上述职能要由财务会计工作者来执行，而其职能发挥得如何则体现为他们的会计行为。为此，在市场经济条件下，既要求财务会计工作者诚信求实，提供客观、公正与可信的信息，又要求财务会计工作者精通业务，通晓国内外财务与会计的最新理论、方法和技术，不断提高分析新情况和解决新问题的能力。这是社会主义市场经济新体制对我国广大财务会计工作者的客观要求，也是时代赋予我国财务会计工作者的光荣使命。

为了帮助广大财务会计工作者担负市场经济所赋予的光荣使命，努力提高自己的德才两方面的修养以适应经济发展的需要，厦门大学会计师事务所副主任会计师黄世忠博士和厦门农信会计师事务所林春金主任会计师主编了适应上述要求的“精诚财务丛书”。“精诚财务丛书”由《股分制改造中资产评估理论与实务》、《长期股权投资会计与合并会计报表》、《上市公司指南——上市筹备及财务分析》、《纳税实务》和《审计实务》组成。这套丛书具有如下的特点：

(1) 在向国际会计惯例靠拢的同时,力求结合中国会计现状。这套丛书所涉及的许多内容在我国财务与会计实践中可能是新课题,而与国际会计惯例接轨却是迟早必经的步骤。我们必须掌握这些知识并学会在中国加以运用。为此,丛书对国际惯例与国内条件上的差异以及今后的演变前景作了较为深入的评述。

(2) 理论与实务并重。丛书既有鲜明的理论观点,又有较强的操作性。丛书深入浅出,在讲透理论依据的同时,辅以许多详细的例解,大大提高了丛书的可读性。

(3) 大量参阅我国、英美等国以及国际会计准则委员会最新出版的会计论著和文献,力求反映资产评估、合并报表、信息披露、财务分析、纳税策划和查帐验资等方面的最新发展和动向,具有较强的前瞻性。

(4) 作者知识结构合理,理论与实务兼收并蓄。丛书的大部分作者已获得注册会计师资格,长期从事查帐验资、资产评估、纳税策划、财务管理等方面的工作。此外,丛书的作者中,有三位为经济学(会计学)博士,先后参与主编了厦门大学系列教材中《中级财务会计》和《高级财务会计》等书,具有较深的理论功底。写作群体的这种特殊经历和学历,将确保理论密切联系实际在丛书的编写过程中落到实处。

总之,当前会计书刊汗牛充栋,但鱼目混珠,好书不多。我认为“精诚财务丛书”是一套紧密结合社会主义市场经济需求而编写,值得广大财务会计工作者一读的实用参考书。

前 言

在西方发达国家，企业间的兼并与收购已成为一项非常频繁的经济活动。可以说，大型的跨国公司无不是通过不断兼并其他企业发展壮大起来的。时至今日，兼并与收购有愈演愈烈的趋势。兼并与收购推动了生产要素的优化配置，打破了资本这一稀缺资源凝滞化的格局，成为当今世界上优化产业结构和增强企业活力的重要途径。同时，兼并与收购也为会计界留下一个充满魅力和极具挑战的难题——合并会计报表。

尽管横向经济联合和纵向经济联合在我国已实践了多年，并由此形成了众多的企业集团，然而，合并会计报表在我国仍是个新生事物，有关合并会计报表的理论和实务明显滞后于企业的集团化进程。鉴于此，加强对西方国家合并会计报表理论和实务的研究，同时结合中国具体国情，构建一套适合于我国错综复杂的企业产权结构的合并会计报表理论和方法体系，将具有十分现实的意义。

基于这一思考，我们编著了《长期股权投资会计与合并会计报表》一书。本书共分为四大部分：第一部分比较深入地阐述了长期股权投资会计处理的一般方法和特殊问题；第二部分以国际惯例，特别是美国会计惯例为背景，介绍了合并会计报表的编制原理、程序和方法；第三部分以财政部颁布的《合并会计报表暂行规定》为基础，比较全面地介绍我国编制合并会计报表的总体

要求，并根据这些要求编写了两个一以贯之的案例。我们期望读者通过这些案例，能够掌握合并会计报表的编制原理和方法；第四部分系统、深入地介绍了与合并会计报表密切相关的外币报表折算。

本书由黄世忠担任主编，徐珊担任副主编，厦门航空有限公司财务部经理黄强同志参与了本书部分章节的编写。主编负责全书的统筹、修改和定稿。常勋教授对本书的结构和编写内容进行了审校，并亲自编著了外币报表折算的章节。各章初稿编著的分工如下：

第一、二章由黄世忠编著；第三章由徐珊、黄强共同编著；第四、五章由徐珊编著；第六、七章由黄世忠编著；第八章由黄世忠、黄强共同编著；第九、十章由常勋编著。

附录五列示了美国最新的关于合并会计报表的征求意见稿，由桑士俊、吕斐适翻译，葛家澍、黄世忠审校。

由于编著者水平有限，时间仓促，书中一定会存在着缺陷，主编对此承担全部责任，并希望读者批评指正，以便修改。

编 著 者

1995年12月30日于厦门大学

目 录

总序

前言

第一章 长期股权投资及其会计处理 (1)

第一节 长期股权投资会计处理概述 (2)

一、长期股权投资的目的和性质 (2)

二、长期股权投资会计处理方法的确定原理 (2)

第二节 成本法、权益法与变异权益法 (5)

一、成本法 (5)

二、权益法 (6)

三、变异权益法 (7)

第三节 成本法、权益法以及变异权益法之比较 (9)

第四节 成本法、权益法以及变异权益法的评述 (11)

一、成本法的利弊分析 (11)

二、权益法和变异权益法的利弊分析 (12)

第二章 长期股权投资的特殊会计问题 (16)

第一节 成本法、权益法和变异权益法的特殊会计

问题 (16)

一、成本法的特殊会计处理问题 (16)

二、权益法或变异权益法的特殊会计处理问题 (20)

第二节	股票股利及其会计处理	(22)
一、	被投资公司对股票股利的会计处理	(22)
二、	投资公司对股票股利的会计处理	(24)
第三节	成本法与权益法的转换及其会计处理	(25)
一、	由权益法转换为成本法的会计处理	(25)
二、	由成本法转换为权益法的会计处理	(28)
第四节	我国由成本法转换为权益法的变通处理方法	(32)
第三章	企业合并及其会计问题	(35)
第一节	企业合并的概念、目的与方式	(36)
一、	企业合并的概念	(36)
二、	企业合并的目的	(37)
三、	企业合并的方式	(38)
第二节	企业合并的财务会计问题	(39)
一、	企业合并的资产评估问题	(39)
二、	吸收合并和创立合并的会计问题	(40)
三、	控股合并的会计问题	(41)
第三节	企业合并的购买法和权益集合法	(41)
一、	企业合并的购买法	(42)
二、	企业合并的权益集合法	(49)
三、	购买法和权益集合法的比较	(52)
第四章	合并会计报表的编制	(55)
第一节	股权取得日后合并会计报表的编制	(55)
一、	母公司对长期投资的会计处理	(56)
二、	权益法下合并报表的编制	(57)
三、	成本法下合并报表的编制	(71)
四、	变异权益法下合并报表的编制	(77)

第二节 少数股东权益	(80)
一、关于少数股东权益的两种观点	(80)
二、涉及少数股权情况下合并报表的编制	(82)
第五章 公司间交易及其消除	(89)
第一节 公司间存货交易及其消除	(90)
一、存货销售的消除	(90)
二、当年存货交易未实现利润的消除	(90)
三、次年初存货交易未实现利润的消除	(91)
四、少数股权对未实现利润的分摊	(93)
五、存货交易的综合释例	(94)
六、长期投资不同会计处理方法对公司间存货交易的 影响.....	(100)
第二节 公司间固定资产或无形资产交易及其消除.....	(104)
一、公司间固定资产和无形资产交易的特点.....	(104)
二、公司间固定资产和无形资产交易释例.....	(105)
第六章 我国关于合并会计报表的规定及评述 ...	(109)
第一节 合并会计报表在我国的沿革.....	(109)
一、合并会计报表的雏形阶段.....	(109)
二、合并会计报表的启蒙阶段.....	(111)
三、合并会计报表的尝试阶段.....	(112)
四、合并会计报表的成熟阶段.....	(113)
第二节 我国关于合并会计报表的现行规定.....	(114)
一、合并范围.....	(114)
二、会计期间和会计政策的协调.....	(118)
三、对子公司长期投资的核算方法.....	(119)
四、外币报表折算.....	(120)
五、公司间交易及其消除.....	(123)

六、合并会计报表及其附注·····	(128)
第三节 对我国关于合并会计报表现行规定的评述·····	(129)
一、整体评述·····	(129)
二、九个方面的具体评述·····	(130)
第七章 我国合并会计报表编制范例·····	(136)
第一节 股权取得日合并会计报表的编制·····	(136)
一、母子公司的基本情况·····	(136)
二、消除分录·····	(139)
三、编制合并资产负债表底稿·····	(140)
第二节 股权取得一年后合并会计报表的编制·····	(142)
一、公司间交易·····	(142)
二、母子公司各别会计报表·····	(142)
三、消除与调整分录·····	(146)
四、编制消除与调整分录试算平衡表·····	(155)
五、编制合并会计报表底稿·····	(157)
第三节 股权取得两年后合并会计报表的编制·····	(160)
一、公司间交易·····	(160)
二、母子公司各别会计报表·····	(161)
三、消除与调整分录·····	(165)
四、编制消除与调整分录试算平衡表·····	(172)
五、编制合并会计报表底稿·····	(173)
第八章 上市公司合并会计报表编制案例剖析	
·····	(178)
第一节 母子公司的背景资料·····	(179)
一、公司设立情况·····	(179)
二、公司间交易及其他帐项说明·····	(179)

三、母子公司各别会计报表·····	(181)
第二节 第一年合并会计报表的编制·····	(188)
一、报表项目的归口调整·····	(188)
二、编制消除分录·····	(188)
三、编制合并会计报表底稿·····	(189)
第三节 第二年合并会计报表的编制·····	(193)
一、报表项目的归口调整·····	(193)
二、编制消除分录·····	(193)
三、编制消除分录科目汇总表·····	(197)
四、编制合并会计报表底稿·····	(198)
五、合并财务状况变动表的编制方法·····	(203)
第九章 外币报表折算方法·····	(207)
第一节 区分流动与非流动项目法·····	(208)
一、区分流动与非流动项目法的折算程序·····	(208)
二、区分流动与非流动项目法的缺陷·····	(214)
第二节 区分货币性与非货币性项目法·····	(216)
一、汇率变动对资产、负债项目的影晌·····	(216)
二、区分货币性与非货币性项目法的折算程序·····	(218)
三、区分货币性与非货币性项目法的缺陷·····	(221)
第三节 时态法·····	(224)
一、外币折算的时态原则·····	(224)
二、时态法的折算程序·····	(225)
三、折算损益的验证·····	(229)
四、时态法的初步评价·····	(231)
第四节 现时汇率法·····	(232)
一、现时汇率法的构思·····	(232)
二、现时汇率法的折算程序·····	(233)

三、累计折算调整额的验证·····	(237)
四、现时汇率法与时态法的对立·····	(238)
第五节 四种折算方法的对比和综述·····	(239)
一、四种折算方法的比较·····	(240)
二、折算方法的交叉选择·····	(241)
第十章 外币报表折算与合并报表的关系 ·····	(245)
第一节 国外主体的经营性质与折算方法的选择·····	(245)
一、美国第 52 号财务会计准则与“功能货币”概念 ·····	(245)
二、第 21 号国际会计准则及国外主体的分类 ·····	(250)
三、对时态法和现时汇率法的剖析·····	(252)
第二节 折算方法与合并报表的编制要求·····	(256)
一、外币报表折算与合并报表要求之间的两难问题 ·····	(256)
二、高通货膨胀环境下外币报表的折算难题·····	(259)
三、国际通货膨胀影响的消除 ——“先消除后折算”与“先折算后消除” ·····	(260)
四、合并报表的变通编制方法·····	(262)
五、计量模式的改变及其对报表折算的影响·····	(264)
附录:	
一、论商誉的性质及其计量和摊销·····	(266)
二、合并会计报表暂行规定·····	(277)
三、国际会计准则第 22 号《企业合并会计》 ·····	(297)
四、国际会计准则第 27 号 《合并财务报表和对子公司投资的会计》 ·····	(309)
五、FASB 征求意见稿《合并财务报表: 政策和程序》 ·····	(319)

第一章 长期股权投资及其会计处理

在市场经济下，尽管企业的主要职能仍然是向其客户提供合乎需要的商品或劳务，但实现这一职能的方式方法已呈多样化。企业既可按传统的办法自己投资设厂，经历既费时又费力的投入——产出过程，也可走捷径，利用产权市场、资本市场提供的投资渠道，通过收购兼并（Merge and Acquisition）、参股控股等形式来实现企业的市场职能。改革开放以来，横向经济联合和纵向经济联合，不仅促使企业集团的兴起，而且强化了企业的对外投资功能，使企业之间的产权纽带关系日趋复杂。

会计作为反映经济活动的信息系统，必须对不断变迁的经营环境、经营方式作出动态反馈。随着企业对外投资的不断增加，会计人员面临着如何以比较科学、合理的方法来确认、计量和报告长期投资。本章旨在阐述长期股权投资的三种不同会计处理方法：成本法、权益法和变异权益法。加深对这三种方法的理解，不仅有助于投资主体正确地核算长期股权投资，而且有助于母公司正确地编制合并会计报表。诚如以后各章所阐述的，编制消除分录是编制合并会计报表的关键，而消除分录的编制方法直接受制于母公司对长期投资的核算方法。只有真正地领会成本法、权益法和变异权益法的原理及它们之间的差异，才可能在编制合并会计报表过程中作出恰当的消除分录。

第一节 长期股权投资会计处理概述

一、长期股权投资的目的和性质

与短期投资和长期债券投资不同，长期股权投资的首要目的并不是为了获取近期的投资收益，而是为了强化与其他企业（如原材料供应商或商品经销商）的商业纽带，或是为了影响、甚至控制其关联公司（Associated Companies）的重大经营决策和财务决策。这是因为，股权（本节所说股权指具有表决权的普通股，而不包括优先股）的基本特征是，它作为产权凭证，代表一种终极的所有权，体现所有者对公司的经营管理和收益分配投票表决的权利。因此，通过获得其他企业的股权，投资公司（Investor Company）就能参与被投资公司（Investee Company）的重大经营决策，从而尽可能影响、甚至控制或迫使被投资公司采取有助于投资公司自身利益的经营方针和利润分配方案。此外，长期股权投资还是实现多元化经营，减少行业系统风险的一个有效途径。

二、长期股权投资会计处理方法的确定原理

从会计处理的角度看，长期股权投资在初始确认（入帐）时虽按购买成本加以计量，但嗣后的会计处理程序，则取决于投资公司持有股份所赋予其对被投资公司的影响力。按照国际惯例，如果投资公司所持股份占被投资公司股份总额的比例低于20%，则通常假定投资公司将无法对被投资公司的经营策略和财务决策施加重大影响，因而一般要求投资公司采用成本法（Cost Method）反映对被投资公司的长期投资；如果所持股份比例介于20%至50%之间，则通常假定投资公司具备对被投资公司的经营策略和财务

决策施加重大影响的能力，因而投资公司必须采用权益法 (Equity Method) 或变异权益法 (Equity Variation Method) 来反映对被投资公司的长期投资；如果所持股份比例超过 50%，则根据公司法的规定，投资公司与被投资公司的关系已经不再是关联公司的关系，而是母公司 (Parent Company) 与子公司 (Subsidiary Company) 的关系，因而根据 “(经济) 实质重于 (法律) 形式” 的原则，必须通过合并会计报表来反映母公司对子公司的经济控制关系。

按照国际会计准则第 24 号《关联者的披露》(Related Party Disclosures) 的说明，所谓重大影响，是指投资公司能够参与被投资公司财务分配和经营策略的决策，并使这些决策在较大程度上体现投资公司的意旨，但无法对决策结果实施控制的事实。施加重大影响的方式可以是在董事会委派代表；通过经营方针的制定过程；通过重要的公司间交易；通过交换管理人员或使其在技术上依赖投资企业等等。所谓控制，是直接地或间接地通过子公司拥有被投资公司半数以上或是相当大数量的表决权并根据章程或协议，有权指挥被投资公司管理当局对财务分配和经营策略的决策。(参见 IAS # 24，第 4 段)。

若投资公司所持股份比例达到 100%，则被投资公司就成为母公司的全资子公司 (Wholly-owned Subsidiary)，如所持股份比例超过 50%，但低于 100%，则被投资公司称为母公司的控股子公司 (Controlling Subsidiary)。不论在何种情况下，母公司都能控制其全资子公司或控股子公司的经营策略和财务决策，因此，本着 “实质重于形式” 的原则，母公司必须通过合并财务报表来反映对子公司的长期投资。

综上所述，长期股权投资的会计处理方法可图示如下 (见表 1-1)：

表 1—1

成本法		权益法或变异权益法		合并财务报表	
0	无重大影响	20%	有重大影响	50%	控制

我国对采用成本法、权益法的界限与国际上通用的惯例有所差别。根据我国的《企业会计准则》、《企业财务通则》以及相关的行业会计制度，只有当投资者所持股份超过 25% 时，才要求采用权益法。而根据《股份制试点企业会计制度》，采用权益法的最低股份比例为 50%。这种不统一的规定，往往使企业无所适从。譬如，对于同时发行 A 股和 B 股的股份公司来说，到底是根据国际惯例，以 20% 的股份比例作为采用权益法的界限，还是根据《企业会计准则》的 25%，或是按照《股份制试点企业会计制度》规定的 50% 作为采用权益法的界限呢？为了与国际会计惯例接轨，我们主张按国际上通用的 20% 股份比例作为采用权益法的最低界限。我们欣慰地得悉，财政部会计事务管理司在其即将颁布的关于长期投资的具体会计准则里，也准备以 20% 作为采用权益法和成本法的区分界限，这将解决困扰会计界三年多的标准不一致的问题。

投资的会计处理方法还可用下图予以概括（表 1—2）：