

余恕莲 编著

高级财务会计

工商管理会计专业系列

中国统计出版社

高级财务会计

余恕莲 编著

中国统计出版社

(京)新登字 041 号

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/余恕莲编著. —北京:中国统计出版社,
1995.12

ISBN 7-5037-2053-0

I. 高…

II. 余…

III. 财务会计

IV. F234.4

中国统计出版社出版

(北京三里河月坛南街 38 号 100826)

新华书店经销

北京友谊印刷经营公司印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 7.875 印张 19 万字

1996 年 2 月第 1 版 1996 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5000 册

ISBN 7-5037-2053-0/F·840

定价: 9.20 元

(版权所有 不得翻印)

前 言

按国民经济的不同部门,在《会计学原理》的基础上,设置各专业会计课程,是我国传统做法。西方国家一些大学中的会计教学,财务会计的课程设置,通常是根据教学内容的深度,划分为初级会计、中级会计和高级会计。随着社会主义市场经济的建立,我国行业和部门之间的限制在逐渐消逝,统一的企业会计准则已开始实施,为有利于教学的循序渐进,避免教学内容的重复,在财务会计的课程设置中,借鉴国外的做法很有必要。

《高级财务会计》应包括哪些内容,并无定论。从国外的一些教材看,主要涉及一些专门的会计实务及相关理论,如非盈利性组织的会计,合并财务报表,外币业务等,有些教材还包括合伙会计的内容。

从我国的情况看,事业单位及政府部门的会计属预算会计,已自成体系,受市场经济的影响不大,应适当修改保持其独立存在。合伙会计并非专门领域,宜列入中级会计。所以本书主要讨论会计实务中非惯常性质的专门领域,包括合并财务报表,外币业务和物价变动会计。由于我国在这方面的会计准则尚欠成熟,会计实务中刚开始涉及,故主要介绍和讨论国际上惯常的一般方法。

本书由对外经济贸易大学国际工商管理学院会计学系余恕莲副教授编著,为工商管理硕士研究生和会计专业高年级学生所用。由于我国企业集团化和国际化的发展,以及现实经济生活中的物价变动之存在,本书对企业的高级会计人员亦有重要的参考价值。

由于作者水平有限,书中肯定存在欠缺和不妥之处,恳请读者批评指正,以便更改和修正。

作者

1995年10月

目 录

第一章 企业联合和合并财务报表	(1)
第一节 企业联合的方式.....	(2)
第二节 企业联合的会计问题.....	(6)
第三节 合并报表的编制方法	(10)
第四节 企业合并的有关问题	(16)
第二章 合并财务报表——100%股权的子公司	(25)
第一节 控股权取得日合并报表的编制	(25)
第二节 股权取得日后合并报表的编制	(32)
第三章 合并财务报表——存在少数股权	(62)
第一节 合并报表上对少数股权的报告	(62)
第二节 股权取得日合并报表的编制	(68)
第三节 股权取得日后合并报表的编制	(70)
第四章 公司之间交易的专门问题	(89)
第一节 公司之间的资产交易	(89)
第二节 合并报表中的所得税问题	(99)
第三节 公司之间的债券.....	(106)
第五章 母公司在其子公司中应享权益的相关问题	(121)
第一节 子公司股东权益兼有优先股.....	(121)
第二节 分次投资增购股份.....	(125)
第三节 对子公司控股权之减少.....	(135)
第六章 合并报表的编制——联营法	(148)
第一节 联营法的特点和使用.....	(148)
第二节 联营法下合并报表的编制.....	(151)

第三节	联营法编制合并报表的相关问题·····	(158)
第七章	外币业务的会计问题·····	(167)
第一节	外币交易的基本概念·····	(167)
第二节	外币交易的基本会计方法·····	(171)
第三节	远期外汇交易合同的会计处理方法·····	(177)
第八章	外币财务报表的折算与合并·····	(191)
第一节	外币财务报表折算的必要性·····	(191)
第二节	外币财务报表的折算方法·····	(192)
第三节	外币财务报表折算损益的处理·····	(199)
第四节	外币财务报表的合并·····	(201)
第九章	物价变动会计·····	(219)
第一节	物价变动和会计报告·····	(219)
第二节	不变价值会计·····	(220)
第三节	现行价值基础的不变价值会计·····	(229)
参考书目	·····	(215)

第一章 企业联合和合并财务报表

在现代的经济环境中,企业出于经营活动的不同目的和需要,进行企业间的联合,凭借自己的实力兼并其他企业,控制和操纵其他企业的经营管理权,以扩大经营,提高竞争能力。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 世纪末垄断组织的建立,本世纪二十年代少数制造商对市场的控制。本世纪五十年代和六十年代,西方一些国家更是兼并风盛行,七十年代以后,随着生产和资本的国际化发展,企业的兼并已跨出国界,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。

企业间的联合和兼并,实质上是企业间资产及所有权的重整,这种重组从总体上来说并未增加社会上生产性资源的供给,但却改变了资源的结构。由于结构的改变和优化,虽然生产性要素并未增加,但却可能增加产出。所以企业的联合是市场经济运行中,社会资源最优配制得以实现的途径和方式。

企业间的联合,必然要反映到会计上来,这就是企业合并的会计问题。随着企业联合方式的发展,企业合并的会计问题已成为企业会计的重要方面。我国在企业合并的会计理论与实践方面处于起步阶段。随着我国市场经济体系的建立与完善,企业之间的兼并和联合将逐渐增多,企业集团化的发展似乎是一种趋势,虽然起步较晚,但发展迅速,将对我国经济发展产生重要的影响。了解国外企业合并的会计理论和方法十分必要,借鉴国外的经验来研究中国的实践将是非常有意义的。

第一节 企业联合的方式

企业间的联合,从联合体的性质来说通常有横向联合、纵向联合和多行业的联合。横向联合是指相同行业的联合体,如机械、汽车、石油等行业多企业的一体化经营体系。纵向联合是指同行业不同生产阶段和销售阶段的企业的一体化经营,如钢铁行业的采矿、冶炼、轧制等行业的联合。多行业联合则是不同行业的一体化经营,如制造业、服务业、金融业多企业的联合。在早期的企业一体化联合中,前两种形式的联合较为普遍,五十年代,尤其是进入七十年代以后,多行业的联合较为盛行。但在一些国家,多行业的联合是受国家有关法规限制的,以此来保护公平竞争,保护中小企业的发展。

一、企业联合的方式

企业间的联合,会计上通常称之为合并。企业联合从合并方式上来说,通常有吸收合并,创立合并和取得控股权。

1. 吸收合并和创立合并

企业联合的吸收合并和创立合并,两者的区别主要看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联合,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。

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,由新成立的企业发行股票,交换参与联合的原有企业的股份,接收原有企业的资产并承担其负债,从此原有企业宣告解散,不复存在,而由新创立的公司继续经营。这种合并即为创立合并。

2. 取得控股权

除了上述企业实体上的联合方式外,还有一种通过取得其他企业的大多数有表决权的股份,实行对其他企业控制所实现的联合。这种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,称为母公司或控股公司,而被收买股份的企业则称为子公司或联属公司。通过控股方式所实现的联合,联合后母子公司各自仍为独立的法律主体,仍保持各自的独立形态,但在经营管理上则是子公司受控于母公司,与吸收合并和创立合并可以获得同样的效果。

二、企业联合的原因

企业联合之风为什么在一些发达国家较为盛行,其原因主要有以下几点:

1. 通过企业联合可以降低成本

企业出于经营活动的需要,可能建立一个新的部门、生产线或销售连锁店,这样做通常成本较高。而收买一个现有的企业则可以降低成本,尤其在通货膨胀高涨的环境下,获益更为显著。

2. 企业联合可以降低风险,减少时间拖延

企业研制新产品,开辟新市场,通常要经历较长的时间,届时也可能时过境迁,风险较大。而购买现有的企业或市场,其产品早已为消费者所熟悉,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。另外创建新企业必须得到政府有关方面的批准,要接受政府有关部门的调查审批,从而拖延耽搁营业时间。而收买现有企业,则可避免此类拖延。

3. 避免被其他企业兼并

企业在竞争激烈的环境下,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。由于负债比率较高,通常不易成为被兼并的对象。

4. 企业联合可以取得无形资产或税收方面的好处

实行企业联合可以获得一般渠道难以取得的无形资产,如采矿

权、专利、管理经验等。还有些企业联合是出于税赋上的好处。在有些国家,企业合并后,成员企业的亏损可以互相抵销或递延于后等。

5. 采用控股方式的企业联合,简便易行

企业之间的联合,通过取得控股权最容易进行。如采用吸收合并或创立合并则必须取得被合并企业股东的同意,往往颇费周折,困难重重。如给予被兼并企业抵制联合的少数股东的补贴,被兼并企业的人事安排等。而通过控股权不仅可以完全避免这些问题,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。因为取得企业只需获得 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。同时在被收买企业股权分散的情况下,取得少于 50%的股权,即可行使控制权。而吸收合并或创立合并均须履行一定的法律手续,耗资耗时,不如取得控股权方便经济。

(2)母公司取得的子公司股份,通常还可以作为举债担保。若以吸收或创立合并,则被合并企业的股份被收买注销,不能作为担保。

(3)母公司取得子公司的控制权,但无需承担子公司的经营风险,若子公司经营不善,因而倒闭。母公司仅需合并其子公司,债权人只可向倒闭的公司索债,而无向母公司索偿的权利。

三、母公司创立的子公司

企业之间的母子公司关系,除了通过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创立其子公司。企业创立其子公司通常是出于以下几点考虑。

1. 便于行政管理,提高工作效率

企业的规模较大,业务错综复杂,如果统一管理,由于机构庞大,难以获得管理上的效率,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。所以企业可以根据企业经营的不同行业,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

橡胶、化肥、石油各部门分别设立公司,也可以将销售和生产两部门独立设立公司,任用专门人才充当董事或经理,让其各自发挥特长,提高经营效率。

2. 建立子公司,以保持公司的良好形象

有些企业为了拓展业务,开辟市场,可以将其分厂或销售网点独立,另设公司,聘用当地优秀人才担任董事,以与当地社会取得密切联系,获得地方的良好信誉。有时信誉好的企业要扩展业务,为了保证原有企业的良好形象,可另设立附属公司经营,以避免新业务之名声而损害原有企业的形象。

3. 创立子公司可以避免风险

有些企业为了开展风险比较大的业务,组建子公司,以限制冒险资本,杜绝风险减轻责任,避免母公司受到牵连。

4. 顺应法律的要求

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之优惠条件。例如沿海城市企业到内地边远地区组建公司,利用边远地区的税收优惠,制造性工业企业建立子公司以从事受特别条款限制的商业活动,如从事保险、金融和公共运输等。

· 母公司创立的子公司起初多为母公司拥有独资子公司,在以后的经营活动中,母公司可能减少其在子公司的股份。减少股份的途径通常有两种,其一是向外界出售子公司部分有表决权的股份,其二是由子公司向外界增发股份。母公司减少其在其所创立的子公司中的股份,但仍控制子公司的经营管理权。

无论是通过取得控股建立的母子公司关系,还是母公司创立子公司建立的母子公司关系,两者在性质上都是一样的。

第二节 企业联合的会计问题

一、企业合并的概念

企业间的联合必然要反映到会计上来。会计上企业合并的概念通常包括前述的三种方式,即创立合并、吸收合并和取得控股权。如美国会计原则委员会第 16 号“意见书”中会计合并的表述为:“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,合并前各企业独立的经营活动将作为一个实体发挥活用。”

会计上的企业合并,并不强调企业实物资产的合并,合并后的企业可以具有独立的法律实体,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,就是说这些独立的法律实体,其经济资源和营业活动同处于一个管理集团的控制之下,这时企业的合并就实质上存在了。

然而吸收合并和创立合并并不产生新的会计问题,因为吸收合并和创立合并,合并后被合并企业在实体上已不复存在,继续存在的企业或新创立的企业按照会计准则要求编制自己的会计报表,同其他企业并无两样,不会发生新的会计问题,但在取得控股权的合并方式下,母子公司从法律上来说各自为独立的法律实体,而实质上受控于同一管理集团。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,这就产生了企业合并的会计问题。解决的办法,要求在公司集团内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,这就是企业合并的会计问题。

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。本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,是由于其持股公司发展的较早。英国与欧洲大陆,持股公司发展的比美国晚,所以合并报表的实践也较迟。本世纪 20 年代英国的持股公司有所发展,1923 年英国出版的《持股公司及报表编制》一书,才提出合并报表问题。1929 年英国修订公司法,合并报表还未为法律所采纳,直到 30 年代末,合并财务报表才在英国被公认。由于第二次世界大战,英国到 1948 年法律上才正式提出合并报表的要求。

合并报表在欧洲大陆发展的更晚,荷兰于 1926 年开始采用合并报表,德国 1965 年法律才规定仅编制合并其国内子公司的合并报表,法国到 70 年代才有少数企业编制合并的资产负债表。

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 年实施的《企业会计准则》中才提出了合并财务报表的概念,在此之前,我国少数的大企业也曾编制过合并报表,但这些报表更多具有汇总报表的性质。

三、合并财务报表的作用

合并财务报表随着公司集团化的发展,日益为世界各国所广泛采纳。合并报表的作用主要是向控股公司的股东和债权人报告公司集团的财务状况和经营成果。由于公司集团中母公司控制和操纵其他公司,所以合并报表与各别公司的单独财务报表具有不同的意义。合并财务报表不是揭示某一法律实体的财务状况和经营成果,而在于表述公司集团这一经济实体的财务资料。从合并财务报表来说,母公司同其子公司,如同总公司与其分支机构,而非各自独立的法律主体。所以合并财务报表为与母公司利益有关的方面所需要,他们关心

的是集团整体的财产,需要了解集团的经营成果和财务状况,以便进行评价与决策。

与子公司利益有关的方面往往也关心公司集团的情况,尤其在子公司的债务由母公司担保的情况下,子公司的债权人实际上也就成为了母公司的债权人。由于客观的需要,所以合并报表日益成为会计实践与会计理论研究方面的重要问题。

然而合并报表也存在一定的局限性,不能代替公司集团内各企业的各别报表,其局限性主要表现在以下几个方面:

其一,合并报表超越了各别公司的法律主体,以经济实体为本。但各别公司仍为独立的法律主体,承担一定的法律责任。子公司的少数股东和债权人要了解各别公司的财务状况和经营成果,合并报表则难以满足要求。

其二,合并报表是公司集团内各别公司报表的汇集和综合,难免产生以长抵短,以强补弱的问题,从而可能掩盖了一些公司的不足之处。

其三,公司集团内各公司资产的分类不同,计价标准有异,编制合并报表时虽有调整,但很难趋于一致,因而可能导致一定程度的歪曲。

四、合并子公司报表的条件

公司之间实行联合,建立母子公司关系,子公司报表是否一定要列入母公司合并报表呢?不能一概而论,是否编制合并报表,通常应存在以下条件:

1. 确实存在对子公司的有效控制

前已指出,合并报表是把母子公司视为一个经济实体,反映这一经济实体的财务状况和经营成果。一般来说,母公司应拥有子公司足以控制的股份。其控制必须确实存在,才能使其所控制的子公司融为一体。那么何为有效的控制呢?理论界也有不同的看法,一般认为有

效控制的存在应符合两条标准：其一母公司能对其子公司行使无上的权力，可以决定子公司的大政方针。其二母公司同子公司的利益紧密相连，子公司的经营成果，除分摊于少数股权外，全部归属于母公司。

有效控制的存在，通常认为应拥有子公司 50% 以上有表决权的股份，但在实际的经济生活中，由于股份的分数，往往持有不足半数的股份，就可以实行有效控制。在这种情况下，通常也要求编制合并报表。

有些情况下，母公司虽拥有子公司 50% 以上有表决权的股份，但由于各种因素的限制，使母公司的有效控制难以实施，名存实亡。如有些企业受政府有关政策方针的限制，使母公司不能实施控制。或是子公司处于国外，资金调拨、利润分配等受所在国政治法律所制约，使母公司失去有效控制。在这些情况下，子公司报表列入母公司合并报表是不适当的。另外虽然母公司对子公司存在有效控制，但这样控制若是暂时的，如母公司即将出售子公司股份，在这种情况下也不宜编制合并报表。

可见是否编制包括子公司的合并报表，其关键不在于拥有子公司股权的多少，而在于有效控制权的存在。

2. 母子公司的经营性质相似

子公司报表是否列入合并报表的另一条件是母子公司经营性质之相似，经营业务可比。如果母子公司的经营业务性质不同，所在行业差别很大，资产分类基础不同，收入费用的内容差别很大，编制合并报表显然同合并报表的目的相违背。但由于战后企业综合性、多样化的发展，对这一条件也产生了不同的看法。但在母子公司所在行业差别很大的情况下，多数观点认为，编制合并报表是不相宜的。

3. 母子公司会计年度相近

编制母子公司的合并报表，子公司的会计年度应同母公司相近。若母子公司的会计年度不同，并非不可编制合并报表，但必须对子公

司的报表按母公司会计年度加以调整。如美国注册会计师协会的《会计研究公报》第 51 号指出,如母子公司的会计年度相差不超过三个月,子公司报表可以列入合并报表,但间隔期内,子公司任何影响财务状况和经营成果的事件都应加以充分表述和披露。

母公司确定子公司报表是否列入合并报表的依据,通常称为合并报表的方针。母公司采取什么样的合并方针,一般应在报表的注释中加以说明。一个企业的合并方针应具有一贯性,以保证合并报表的可比性。列入合并报表的子公司如有增添删减,都应在报表注释中加以说明。对于未列入合并报表的子公司,通常应予合并报表列示如下资料:

- (1)未列入合并报表的子公司名称及未列入合并报表的原因;
- (2)母公司持有未列入合并报表之子公司有表决权股份的比例;
- (3)母公司对未列入合并报表之子公司未分配损益的应享份额;
- (4)自股权取得日起,由损益或股利而致母公司在未列入合并报表之子公司中权益的增减额。

各国会计准则及国际会计准则对上述问题都有所规范,如合并报表的范围,控制权存在之定义,未包括子公司于合并报表之条件,合并报表的会计方针等都给予了详细的说明和要求。我国在财政部所发的“合并会计报表暂行规定”中,也对上述问题作了具体的规定。

第三节 合并报表的编制方法

合并报表的编制是在各成员公司各别财务报表的基础上编制而成的。合并报表的编制方法,国际会计准则委员会在 1983 年 11 月所发布的第 22 号国际准则中推荐了收买法和联营法,除了这两种方法以外,在一些西方国家中,还有新实体法。联营法出现得较早,最初在美国较为流行。收买法目前较为流行,被许多国家所广泛采用。新实体法则是针对上述两种方法的一些不足而产生的,但在实务上操作

难度较大,因此在实务中很少采用。

一、收买法

收买法把企业合并视为普通资产的购置,是一个实体收买另一被合并的实体,通过收买被收买公司的所有权和管理权被取消或合并,置于收买公司的控制之下。在企业合并中,若一家公司以现金、其他资产、发行债券或股票取得另一公司 50% 以上有表决权的股份作为长期投资,使之成为自己的子公司,就应采用收买法进行会计处理。收买法基于这样的观点,企业合并是一个企业取得另一个企业的净资产的交易,同任何资产购置的交易并无两样。因此在收买法下,母公司按收买日的市场公平价格合并报告子公司的资产和负债,收买成本超过子公司各别资产公平市价的部分将确定为收买商誉。收买法的特点可以归纳为以下几点:

1. 母公司按取得成本,即按收买日的市场价值合并报告子公司的资产和负债;
2. 子公司各别资产公平价值与收买成本之间的差额确定为商誉;
3. 子公司在合并日的留存收益在合并报表上消除,不并入母公司的留存收益;
4. 母公司对子公司净收益的报告是以股权取得日开始。

二、联营法

联营法是以两个或两个以上公司的股东权益结合为基础,适用于取得公司以该公司普通股份一次性交换一家或几家几乎全部有表决权的股份的企业联合。在这种合并中,从形式上来看,是一家公司取得另一家公司,但从实质上来说,是股东权益的结合,很难区分谁取得谁,在新的会计实体中,不存在一个企业取得另一个企业,原有的股东仍为股东,原有企业的管理方针与职能仍持续发生作用,所以未