

财务会计 三大难题

The Three Difficult Areas
in Financial Accounting

常 勋 / 著

立信会计出版社

财务会计三大难题

CAIWU KUAIJI SAN DA NANTI

常 勋 / 著

立信会计出版社

责任编辑:张立年

封面设计:周崇文

财务会计三大难题

常 勋 著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 11 插页 2 字数 263 000

1999 年 1 月第 1 版 1999 年 1 月第 1 次印刷

印数 1—4 000

ISBN7-5429-0614-3/F·0561

定价: 25.00 元



我国著名会计学家、厦门大学教授常勋先生近影

张立年摄

序 言

从 80 年代起,“合并财务报表”、“外币折算”和“物价变动(通货膨胀)会计”就被认为是财务会计的三大难题。由于它们的国际差异与协调化趋势倍受国际会计界的关注,也常称为国际会计三大难题。本书将对它们的基本方法、理论依据,以及尚在继续论争和探索的主要问题,从历史的演变、现状和未来的发展趋向,作较全面的论述和剖析。

这三大难题之所以“难”,我想可以概括为以下几个方面:

一、在会计方法上,都存在着不同观点之争。也就是在会计方法的概念依据上存在着不同的观点,从而也就存在着建立在不同概念依据上的不同会计方法。这些方法孰优孰劣?还是各有其适用性?从 70 乃至 90 年代以来,一直处于持续的论争与探讨之中。在世纪之交的当今,又有了新的演变和发展。

比如,合并财务报表编制方法的业主权观与主体观之争,迄今流行将近半个世纪的业主权观,有被主体观取代的趋向,尽管这还只是开端;在外币折算领域,期汇交易的会计处理,由于“金融和衍生金融工具会计”在 90 年代的突破性发展但又尚未成熟和定型,可以说已成为“难题中的难题”;外币报表折算中的时态法与现时汇率法之争,尽管早已得出各具适用性的结论,但与编制跨国公司全球性合并财务报表的要求相结合,则问题仍未解决;一旦合并财务报表的编制方法转向主体观,又会导致什么影响?这些都是有待进一步研究的课题。

通货膨胀会计已不再是热门课题了。它对传统的会计计量概

念的冲击,看来将让位于金融和衍生金融工具会计。

二、除了概念依据之争外,在实务处理上也存在着不少复杂的难以妥善解决或较难理解的问题。比如,合并财务报表编制中对多层和交叉控股下母、子公司间权益的抵消,集团内相互持股的子公司和联属公司间应用权益法处理交互影响的矛盾,集团内公司间交易抵消中的一些具体会计处理程序等等;在外币折算领域,也突出地体现在期汇交易中为不同目的的交易进行的具体处理程序上。书中对这些难以理解的问题,都着重于阐明它们的概念依据,也就是在“知其所以然”的基础上去“知其然”。在物价变动会计方面,有关英国的现行成本会计模式和巴西的不变币值会计模式的编表方法,也是本着这样的构思落笔的。

三、这三大难题之间,特别是合并国外子公司的财务报表和子公司外币报表的折算方法之间,有着密切的关联;对物价变动会计来说,也有如何处理“消除国际通货膨胀影响”的问题。这些相互关联和相互制约的要求应该怎样协调处理,至今仍处于“两难”的境地。对此,书中也作了必要的讨论。

以上的论述和探讨,是在放开思路、敢于探索的指导思想下写成的,目的是求正于读者们。

就编写而言,第四章“期汇交易的会计处理”是作者的难点。按照本书的体系,不宜多用篇幅去较全面地阐述衍生金融工具的会计处理问题,特别是由此激发的对会计确认和会计计量的传统概念的改革问题;但又不能不去阐明在当前还处在探讨和论争中的、而在期汇交易会计中又必须涉及的问题。作者有时还必须自己去设计例题和构思具体的处理程序。因此,这只能是“抛砖引玉”的尝试。

作者有一个想法:根据 21 世纪国际经济发展的趋向对国际会计带来的环境影响,“金融和衍生金融工具会计”、“外币折算”、“合并财务报表”将成为新的三大难题,其间的深层次关联以及对改革

会计传统概念的要求,将更加密切和迫切。而“物价变动(通货膨胀)会计”则将退居次要的地位。

常 勋

1998 年 8 月于厦门大学

目 录

第一章 企业合并的会计处理	(1)
第一节 企业合并、合营的方式以及导致的会计处理问题	(1)
一、企业合并的三种方式(1) 二、不同合并方式下的会计处理问题(3) 三、长期股权投资的会计处理方法(4) 四、企业合营及其会计处理问题(8)	
第二节 控股合并的收买法	(11)
一、控股合并的收买法与权益入股法(11) 二、收买法下控股合并的会计处理(12) 三、股权取得日的合并财务报表(15)	
第三节 控股合并的权益入股法	(23)
一、权益入股法下控股合并的会计处理(23) 二、股权取得日的合并财务报表(24) 三、关于采用权益入股法的限制条件(27)	
第四节 对合营企业的比例合并法	(31)
一、组建合营企业(共同控制实体)的会计记录(31) 二、合营公司(共同控制实体)报表的合并程序——比例合并法(33)	
第二章 合并财务报表的编制	(37)
第一节 收买法下编制合并财务报表的正规程序	(37)
一、母公司对子公司投资及投资收益的会计处理(38) 二、按业主权观编制合并财务报表(40) 三、按主体观编制合并财务报表(48) 四、按业主权观与主体观编制合并财务报表的程序对比(54)	
第二节 权益入股法下编制合并财务报表的正规程序 ...	(56)
一、母公司对子公司投资及投资收益的会计处理(56) 二、按业	

主权观编制合并财务报表(57)	三、按主体观编制合并财务报表(61)
第三节 合营企业财务报表的合并	(62)
一、合营者与合营企业间交易的会计处理(62)	二、对合营企业股权投资收益的会计处理(63)
三、采用比例合并法合并合营企业财务报表的程序(66)	
第四节 公司间交易及其抵消	(71)
一、抵消公司间销货及公司间利润(72)	二、抵消公司间让售固定资产或无形资产的损益(79)
三、抵消公司间债券交易(88)	
第五节 收买法下编制合并财务报表的变异程序	(97)
一、母公司按成本法进行对子公司股权投资的日常会计处理(97)	
二、在会计记录中不反映公司间交易对“对子公司投资收益”和“对子公司长期投资”的影响(102)	三、按变异权益法编制合并财务报表(107)
第六节 关于编制合并财务报表的诸问题	(115)
一、提供集团合并财务报表的国际惯例(115)	二、合并与不合并的原则(116)
三、多层与交叉控股(118)	四、合并财务报表信息的适当分解(121)
五、值得探讨的诸多问题(123)	
第三章 外币交易的会计处理	(126)
第一节 会计计量与外币折算	(126)
一、单一的货币计量单位应该是功能货币(126)	二、折算汇率的选择问题(128)
第二节 外币购销交易会计处理的两种观点	(132)
一、外汇与外币交易(132)	二、外币购销交易会计处理的两种观点(133)
三、按单一交易观处理外币购销交易的程序(135)	四、按两项交易观处理外币购销交易的程序(139)
第三节 对应否确认未实现汇兑损益的论争	(142)
一、当期确认法与递延法的论争(142)	二、在长期外币借款上的未实现汇兑损益应否递延摊销(146)
三、关于是否递延的国际惯例(150)	

第四节 我国外币交易会计处理方法走过的弯路………… (151)

- 一、新、旧《会计制度》对外币交易会计处理的对比(153)
- 二、两种会计处理方法基本程序的概述(157)
- 三、对旧《会计制度》中的会计处理方法的批评(157)
- 四、关于外汇调剂交易的会计处理问题(159)

第四章 期汇交易的会计处理………… (162)

第一节 远期汇率与期汇交易………… (162)

- 一、远期汇率与即期汇率(162)
- 二、期汇合约与外汇期货、外汇期权及货币调换(165)

第二节 关于衍生金融工具的会计处理………… (167)

- 一、衍生金融工具的会计确认问题(169)
- 二、衍生金融工具的会计计量问题(170)
- 三、衍生金融工具的披露和列报问题(172)

第三节 用以对外币交易套期保值的期汇合约的会计

处理………… (174)

- 一、出口商对外币交易套期保值的会计处理(175)
- 二、进口商对外币交易套期保值的会计处理(179)
- 三、怎样理解升水或贴水损益(182)
- 四、按期汇合约公允价值变动确定损益额的会计处理程序(186)

第四节 用以对外币约定套期保值的期汇合约的会计

处理………… (188)

- 一、出口商对外币约定套期保值的会计处理(189)
- 二、进口商对外币约定套期保值的会计处理(192)
- 三、按期汇合约公允价值变动确定损益额的会计处理程序(194)

第五节 用以对投资净额套期保值的期汇合约的会计

处理………… (196)

- 一、为外币投资的净资产额套期保值(197)
- 二、为外币投资的净负债额套期保值(199)
- 三、对外币投资净额套期保值的实际效应(202)

第六节 用以套期保值的外汇期权合约的会计处理…… (204)

- 一、期权合约(204) 二、看跌期权合约的会计处理程序(206)
- 三、看涨期权合约的会计处理程序(208) 四、不履行期权合约的会计处理程序(210)

第七节 用以套期保值的货币调换合约的会计处理…… (211)

- 一、货币调换合约会计处理的要领(212) 二、货币调换合约的会计处理程序(213)

第八节 用以投机套利的外汇期货的会计处理…… (216)

- 一、外汇期货交易会计处理的要领(216) 二、外汇期货交易的会计处理程序(217)

第五章 外币报表的折算…… (223)

第一节 外币报表折算方法的历史演变…… (224)

- 一、从区分流动与非流动项目法到区分货币性与非货币性项目法(224) 二、从会计计量理论推导出外币折算全面原则的时态法(227) 三、揭示汇率变动对投资净值影响的现时汇率法(230)

第二节 区分流动与非流动项目法…… (232)

- 一、区分流动与非流动项目法的折算程序(232) 二、按区分流动与非流动项目法折算外币报表的简例(233)

第三节 区分货币性与非货币性项目法…… (238)

- 一、区分货币性与非货币性项目法的折算程序(238) 二、按区分货币性与非货币性项目法折算外币报表的简例(239)

第四节 时态法…… (243)

- 一、时态法的折算程序(243) 二、按时态法折算外币报表的简例(244) 三、折算损益的验证程序(247)

第五节 现时汇率法…… (249)

- 一、现时汇率法的折算程序(249) 二、按现时汇率法折算外币报表的简例(250) 三、累计折算调整额的验证程序(253)

第六节 四种折算方法的剖析…… (254)

- 一、不同折算方法下选用的汇率与折算结果的对比(255) 二、国外子公司的经营性质与折算方法的选择(256) 三、对时态法和现时汇率法的剖析(262) 四、国外子公司外币报表的折算程

序图(264)	五、实际采用的折算方法往往是四种折算方法的交叉	
(265)		
第七节	折算方法怎样适应编制合并报表的要求·····	(267)
一、	外币报表的折算方法与合并要求间的两难问题(268)	二、
	折算在高通货膨胀环境中经营的国外子公司报表中的难题(270)	
三、	国际通货膨胀影响的消除——“先消除后折算”还是“先折算后消除”(272)	四、
	能否从合并报表的编制方法上采取措施	
(274)	五、以现时成本计量模式取代历史成本计量模式(276)	
第六章	物价变动与财务报告·····	(278)
第一节	会计计量与物价变动·····	(279)
一、	关于改变计量尺度的构想(279)	二、
	关于改变计量基础的构想(280)	三、
	值得说明的几个问题(282)	
第二节	历史成本/不变币值计量的基本模式·····	(284)
一、	历史成本/不变币值模式的基本构想(285)	二、
	重编不变币值财务报表的程序(286)	
第三节	现时成本/名义币值计量的基本模式·····	(292)
一、	现时成本/名义币值计量模式的基本构想(293)	二、
	重编现时成本财务报表的程序(295)	
第四节	现时成本/不变币值计量的基本模式·····	(300)
一、	按现时成本/不变币值模式对物价变动影响进行部分重新表述的要求(301)	二、
	按现时成本/不变币值计量模式对物价变动影响进行部分重新表述的程序(302)	
第五节	对计量物价变动影响的基本模式的评价·····	(310)
一、	依据都是资本保全概念(310)	二、
	对不变币值计量模式的评价(312)	三、
	对现时成本模式的评价(313)	
第六节	计量物价变动影响的实际运用模式·····	(315)
一、	英国公认会计准则制定的现时成本计量模式(315)	二、
	巴西高通货膨胀环境下的不变币值计量模式(320)	
附录	·····	(327)
一、	常勋教授主要专著、译著、论文、译文目录·····	(329)

二、我们衷心崇敬的老师——常勋教授	
.....	黄世忠 陈箭深(333)
后记.....	常 勋(336)

第一章 企业合并的会计处理

现代大公司集团的形成与扩展,往往是通过企业合并与合营的途径。由于发达国家内存在着活跃的证券市场,上市公司的股票可以在证券市场上自由转让,通过股票的收购与让售,更便利了企业合并的进行。随着资本的国际流动,企业合并不仅在本国范围内进行,而且早已在国际范围内进行。与东道国资本一起建立合营企业(joint ventures),也是国际投资中惯用的方式。

一家公司可能为了种种不同的目的而去兼并、控制其他公司或者与其他公司合营。例如,为了建立原料的供应基地,开辟或扩大产品的销售市场,取得先进的工艺技术,建立永久性的专业协作机制,开展多样化经营,等等。在经济衰退时期,实力雄厚的大公司,也往往去吞并那些难以支撑的中、小公司。不论为了何种目的,无论是兼并、控制或合营,都是通过取得股权这一方式实现的。

第一节 企业合并、合营的方式以及导致的会计处理问题

本节分别说明企业合并、合营的不同方式以及它们所导致的会计处理问题。

一、企业合并的三种方式

企业合并主要有三种方式:

(一) 吸收合并

吸收合并(merger)或称兼并。在这种方式下,一家公司取得其

他一家或几家企业的净资产,而后者即宣告解散。进行兼并的公司往往也会承担被兼并公司的债务,但必须通报各债权人,有些债权人要求清偿,则必须在完成合并前进行偿还。进行兼并的公司可以采用现金、债券或发行股票的方式来换取被兼并公司的股东权益。吸收合并的结果,仍然只有一个单一的经济主体和法律主体。因为被兼并的企业都已解散了。

(二) 创立合并

创立合并(consolidation)或称新设合并。是指现存的几家公司以其净资产换取新成立公司的股份,原来的公司都宣告解散。新成立的公司将接受已解散的各公司的资产,往往也承担各公司的债务(如果原债权人要求清偿时,则必须在完成合并前偿还)。已解散的各公司的股东,在以原股份换得新成立公司的股份后,也就成为新公司的股东。创立合并的结果,也仍然是一个单一的经济主体和法律主体。

(三) 控股合并

企业合并最盛行的方式是一家公司通过长期投资取得另一家或几家公司的控制股权(control interest),使被投资公司成为它的附属公司(subsidiary corporations),常称子公司;它自己则成为这些子公司的母公司(parent corporation),或称控股公司。每个公司都是独立的经济主体和法律主体,母、子公司组成一个集团(group)。

所谓取得控制股权,是指能在股东大会上享有多数表决权,这样就能绝对控制该子公司的财务和经营决策。从原则上说,这要持有该子公司有表决权的普通股份 50%以上(基于西方国家的公司推行“一股一权”原则,严格地说,至少是 50%加 1 股)。但对那些公开发行股份并具有相当规模的子公司来说,由于小股东非常分散,往往只需持有它的 25%至 30%左右的股份,再通过拉拢部分小股东,实际上就能实现相对控制的目的了。

在以母公司为首的集团内,除包括子公司外,还可能包括联属公司。所谓联属公司(associated corporations 或 affiliated corporations),是指投资公司能对其财务和经营决策施加重大影响的被投资公司。一般认为,如投资公司持有被投资公司的有表决权的股份不足 20%,就不具备这种能力。因此,联属公司应该是投资公司持有其 20%至 50%股权的公司。持有股权超过 50%的,就不再是联属公司而是子公司。至于其持有的股权不足 20%的被投资公司,一般就不认为是集团的成员了。

二、不同合并方式下的会计处理问题

在以上三种不同的企业合并方式下,将导致怎样的会计处理问题呢?

(一) 吸收合并和创立合并方式下应用的仍是传统的会计方法

在吸收合并方式下,被兼并公司应通过解散清算的程序处理其净资产的让售,并将让售所得分配给原有股东,结束其会计记录。进行兼并的公司应在其账册中记录取得的资产(接受让的重估价值)和承担的负债,并记录所支付的现金或其他资产、发行的债券、或增发股份时的实收资本。嗣后,进行兼并的公司就作为单一的主体处理其会计事务。

创立合并方式下,所有被解散的公司都应通过解散清算的程序,处理其净资产的让售,并将所得的新创立公司的股份分配给原有股东,结束各自的会计记录。新创立的公司则应在其启用的账册中,记录取得的资产(接受让的重估价值)和承担的负债,并记录其所发股份的实收资本。嗣后,新创立的公司就作为单一的主体处理其会计事务。

由此可见,在这两种合并方式下,所运用的会计方法,仍属于传统的会计领域。

(二) 控股合并方式下,需要在母、子公司的各别财务报表基

础上编制合并财务报表

如前所述,在控股的企业合并方式下,无论是取得控股权的母公司或被控股的子公司,在集团内都将作为独立的经济主体和法律主体继续经营,继续保持各自的会计记录,继续按会计年度编制各自的财务报表。只是在处理合并业务时,母公司要在其账册中对取得股权的长期投资进行记录罢了。但是,在嗣后的每一个会计年度,对母、子公司组成的集团来说,还需要把它视为单一的主体来反映整个集团的经营成果和财务状况,那就要在母、子公司所编的各别财务报表的基础上编制合并财务报表(即合并会计报表, consolidated financial statement),这是一个新的会计课题。

三、长期股权投资的会计处理方法

在以上的论述中,我们已经指出了以持有被投资公司股权而进行长期投资的三个层次。即:(1) 持有被投资公司 50%以上的股权的,为控股性投资,投资公司(母公司)能绝对控制被投资公司(子公司)的财务与经营决策;(2) 持有被投资公司不低于 20%但不超过 50%的股权的,投资公司能对被投资公司(联属公司)的财务与经营决策施加重大的影响;(3) 持有被投资公司的股权不足 20%的,投资公司不具备影响被投资公司财务与经营决策的能力,在这种情况下,投资的报酬被认为只是赚取股利收益。

(一) 成本法与权益法及合并报表

对以上三个不同层次的长期股权投资,在会计处理上要相应地采用不同的方法。

1. 持有股权不足 20%的长期投资,其会计处理采用成本法。

既然这类长期股权投资的报酬被认为只是赚取股利收益,长期投资的计价就应保持在取得股权时的原始成本基础上,其投资收益则是每年从被投资公司派得的股利。这种会计处理方法,称为成本法(cost method)。