

图书在版编目(CIP)数据

高级会计学 /王治安主编. —成都 :西南财经大学出版社, 2004.8

ISBN 7-81088-190-6

I. 高... II. 王... III. 会计学—高等学校—教材
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 002848 号

高级会计学

主 编 王治安

责任编辑 张 访 涂洪波

封面设计 大涛视觉传播设计事务所

出版发行：	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址：	http://www.xcpress.com/
电子邮件：	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码：	610074
电 话：	028-87353785 87352368
印 刷：	郫县科技书刊印刷厂
开 本：	787mm×1092mm 1/16
印 张：	29
字 数：	570 千字
版 次：	2004 年 8 月第 1 版
印 次：	2004 年 8 月第 1 次印刷
印 数：	1—4000 册
书 号：	ISBN 7-81088-190-6/F·167
定 价：	39.80 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。

2. 版权所有,翻印必究。

财务与会计本科专业精品系列教材

编辑委员会

顾问 :王庆成 李相国

总 主 编 :郭复初

副总主编 :蔡 春 彭韶兵 付代国

编 委(以姓氏笔划为序):

王治安 方 萍 方英仁 左 强 付代国

冯 建 伍中信 向显湖 宋献中 余海宗

吕先铠 李卫东 张力上 陈苑红 罗朝晖

赵德武 郭复初 曾召友 曾晓玲 程民选

彭韶兵 焦 薇 樊行健 蔡 春 潘学模

前 言

《高级会计学》是会计学系列教材之一,是将财务会计在初级及中级会计学内尚未深入探讨的问题,在高级会计学内就理论与实务,作进一步的研究与分析。我们将会计学教材区分为《初级会计学》、《中级会计学》和《高级会计学》,是为了适应教学需要,使学习者能较全面、系统地掌握会计学的基本理论和实务。从内容来看,《初级会计学》主要阐述会计的基本概念、基本理论和基本方法;《中级会计学》主要阐述财务会计的基本理论和实务,这些实务是企业日常发生和普遍存在的经济业务,存在于所有企业之中,具有一般企业会计的特性;《高级会计学》主要阐述企业会计中的一些特殊问题,并非在所有企业都会发生,且在理论上争议较大,实务操作较难,除此之外还有一些新出现、有特殊性的业务,具有特殊业务会计的特性。《高级会计学》所讨论的内容,在我国日益显得重要,但在有限的时间讲授完全部内容确实不容易。因此,采用本教材,如果时间不够,可选择性讲授基本理论和实务,不必把合并财务报表内容教完,这在教学中亦是通常采用的方式。学生在以后需要时,可自行回到教材,再深入研究。本书在编写过程中,得到博士研究生余杰、万继峰在资料收集、校对等方面的帮助,对他们付出的辛勤劳动,谨致衷心的感谢。

本书共 16 章。第 1、2、3、4、5、6、7、8、9 章由王治安执笔;第 10、16 章由余海宗执笔;第 11、12 章由向显湖执笔;第 13、14、15 章由唐国琼执笔。最后由主编王治安对全书进行总纂、修改和定稿。

因水平有限,书中难免有疏忽和错误之处,恳请读者不吝赐教,以资订正。

编 者

20004 年 6 月

总 序

应西南财经大学出版社的邀请,我担任了该社出版的“财务与会计本科专业精品系列教材”的总主编,负责该系列教材的总体设计、大纲审阅与组织编写工作。将两个专业的教材合编成一套系列教材,是一种新的尝试。

一、两个专业的教材合编成一套系列教材的意义

综观我国高校的财务管理专业与会计学专业的本科系列教材,发现重复与交叉的内容甚多。财务管理专业的主干课与选修课中有基础会计学、财务会计学、管理会计学、成本会计学等教材;会计学专业的主干课与选修课中有财务管理学、财务经济学、资产评估等教材。同一所大学有两个不同专业,同时编两套教材时,如何解决内容重复与交叉问题实属困难。我们认为,由于财务与会计是两个密切联系的学科,在实际工作中常常由财务首席执行官(CFO)统一领导财务工作与会计工作,因此两个专业的学生在知识结构上具有较大的共融性,这就使两个专业的教材合编成一套成为可能。将两个专业的教材合编成一套,学生可以根据本专业的需要有侧重地学习,教师在教学时可以有重点地讲授,这并未抹杀不同专业的区别。同时,将两个专业的教材合编成一套,也适应了当前财务与会计专业按大类招生,一、二学年不分专业上课的实际需要。

二、教材的编写思路

1. 将本基金基金分流理论贯穿于合编教材

财务是本金(即资本)的投入与收益活动及其所形成的经济关系体系,会计是本金与基金运动的价值信息系统。财务管理是职能性管理,会计核算是基础性工作,二者相互依赖、共同发展。因此,财务管理专业与会计学专业在本金运动领域的教材可以共用,而会计学专业在基金运动领域还必须编写政府与非盈利组织会计和税务会计等教材,体现自身的特点。

2. 继承与发展相结合

在合编教材的编写中,我们注意体现学科发展的要求,做到新、精、实用相结合。“新”是指教材的内容必须反映国际国内新的环境变化与财会工作新的实践经验,体现适应知识经济、经济全球化、中国加入WTO,以及以公有制为主体,多种所有制经济共同发展,生

产要素按贡献参与分配等建立完善的社会主义市场经济体制对财务与会计工作的基本要求。“精”是指教材内容要相对成熟,基本内容具有一定的稳定性,不同学派的观点只能简略提及,不必详细介绍。“实用”是指要理论联系实际,做到“国际化”与“国家化”相协调,反对教条主义。对现行财务制度与会计准则,要着重其制定背景、理论依据、适用条件与规范要求的讲述,对一些过渡性规定,应指出其发展变化的方向,同时应具有一定的灵活性。在编写方式上要做到文、图、表并茂。

合编教材的内容要体现继承性,对我国原有的各种财务与会计教材要客观评价,对其中的基础理论和当前仍适用的应用理论与方法不可一概抛弃,只能采取扬弃的办法,保留有用的部分,去掉陈旧的部分,增加发展的部分,使教材的科学性得以不断提升。那种割裂历史,对原有教材予以全盘否定的态度是不可取的。

三、合编教材的总体方案设计

对合编教材,我们按两个板块进行设计。

1. 必修课教材板块

这个板块包括初级财务学与初级会计学、中级财务学与中级会计学、高级财务学与高级会计学。上述6种教材是两个专业的学生都必须学习的。我们认为,三个层次的关系是:初级财务学与初级会计学是中级与高级两个层次的基础,应讲述财务与会计的基本原理;中级财务学与中级会计学在基本原理指导下讲述财务会计工作的基本业务;高级财务学与高级会计学在初级与中级的基础上讲述当前学科发展的前沿问题,按专题设计。现在的难点是如何衔接初级与中级两个层次的内容。我们认为,为避免内容重复,反映基本原理与基本业务的关系,初级财务学的内容体系应按财务管理环节设计,在阐明什么是财务的基础上,分别讲述财务管理的主体、目标、原则、体制、机构和方法,财务学科的研究对象及其与相邻学科的关系;中级财务学的内容体系应按财务管理的内容设计,分别讲述投资、筹资、成本、收入与利润的管理程序与方法。初级会计学的内容体系应按会计核算环节设计,在阐明什么是会计的基础上,分别讲述会计凭证、科目、账户、会计电算化原理与会计报表、会计机构设置等内容;中级会计学的内容体系应按会计要素设计,分别讲述资产、负债、权益、费用、收入、利润的会计核算方法。

2. 选修课教材板块

这个板块包括财务经济分析学、审计学、资产评估学、成本管理会计学、政府与非盈利组织会计、税务会计、CPA 鉴证、国际财务与会计、财务与会计电算化、上市公司信息披露、金融企业财务、金融企业会计12种。这些教材在上述必修课教材的基础上,针对特殊的财务与会计问题进行讲述,注意突出自身的特有内容。为保持体系的相对完整性,在选修课教材的总论部分对直接相关的财务与会计基本概念做简要介绍,但要注意与必修课教材保持一致,不要自相矛盾。参加编写本系列教材的各位教师可能对有些理论问题持

有不同的学术观点,但考虑到本系列教材体系的完整性与理论的连贯性,尽量做到求同存异。

财务与会计两个专业的教材合编成一套系列教材,各门教材的设计是在课程体系的基础上进行的。课程体系的设计应根据财务与会计学科理论体系的发展并结合财务与会计工作的实际需要进行。随着财务与会计理论体系与课程体系的发展变化,教材体系也要及时做出调整,一套教材过几年应进行修订或编写新版,不断与时俱进,开拓创新。

四、合编教材的分工

本套丛书共计 18 本,包括财务与会计两个本科专业共同开设的主干课教材和分别开设的选修课教材两个板块。共同开设的主干课 6 本教材的主编分工如下:《初级财务学》,冯建教授、博士生导师;《初级会计学》,余海宗副教授;《中级财务学》,向显湖副教授;《中级会计学》,付代国教授;《高级财务学》,彭韶兵教授;《高级会计学》,王治安教授、博士生导师。分别开设的选修课 12 本教材的主编分工如下:《财务经济分析学》,樊行健教授、博士生导师;《审计学》,蔡春教授、博士生导师;《成本管理会计学》,张力上副教授;《资产评估学》,潘学模教授;《政府与非盈利组织会计》,罗朝晖副教授;《国际财务与会计》,陈苑红教授;《财务与会计电算化》,李卫东副教授;《上市公司信息披露》,张力上副教授;《金融企业财务》,方萍副教授;《金融企业会计》,曾晓玲教授;《CPA 鉴证》,吕先铭副教授;《税务会计》,焦薇副教授。

在本系列教材即将出版之际,我们要特别感谢西南财经大学出版社程民选、方英仁、曾召友、左强等负责同志的积极组织与大力支持,感谢出版社全体编校同志付出的辛勤劳动,感谢他们对财会学科建设所做出的贡献。

将财务与会计两个本科专业的教材合编成一套系列教材,是一种新的探索,不足之处恳请广大读者批评指正。

郭复初

2004 年 6 月于光华园

目 录

第一章 企业并购	(1)
第一节 企业并购概述	(1)
第二节 购买法和权益结合法的会计处理	(8)
第二章 并购日合并报表的编制	(26)
第一节 合并报表概述	(26)
第二节 取得子公司百分之百股权	(32)
第三节 取得子公司大部分股权	(40)
第三章 并购日后合并报表的编制	(51)
第一节 长期股权投资	(51)
第二节 合并工作底稿	(58)
第三节 合并报表的编制	(61)
第四章 母子公司间存货内部交易	(86)
第一节 概述	(86)
第二节 存货内部交易的会计处理及抵消	(88)
第三节 母公司销往子公司	(93)
第四节 子公司销往母公司	(99)
第五章 母子公司间长期性资产内部交易	(105)
第一节 非折旧性长期资产的内部交易	(105)
第二节 固定资产的内部交易	(112)
第三节 其他有关问题	(122)

第六章 母子公司间相互持有公司债券	(127)
第一节 概述	(127)
第二节 子公司持有母公司债券	(132)
第三节 母公司持有子公司债券	(145)
第七章 期中取得股权及股东权益变动	(161)
第一节 期中取得股权	(161)
第二节 母公司增加或减少子公司股权	(167)
第三节 子公司股票交易引起的权益变动	(181)
第四节 子公司发行优先股	(189)
第八章 公司间的复杂控股关系	(200)
第一节 间接控股	(200)
第二节 相互持股	(212)
第九章 成本法及不完全权益法合并报表编制	(227)
第一节 概述	(227)
第二节 不完全权益法	(233)
第三节 成本法	(245)
第十章 分支机构会计	(251)
第一节 分支机构会计概述	(251)
第二节 按成本计价的会计处理	(255)
第三节 按高于成本计价的会计处理	(260)
第四节 国外分支机构会计	(269)
第五节 分支机构会计的其他问题	(272)
第十一章 外币业务	(277)
第一节 外汇概述	(277)
第二节 外币交易的会计处理	(282)
第三节 期汇合同与套期保值的会计处理	(288)
第四节 外币交易会计处理总例	(294)

第十二章 外币报表折算	(299)
第一节 区分流动性与非流动性项目法	(299)
第二节 区分货币性项目法与非货币性项目法	(303)
第三节 时态法	(307)
第四节 现时汇率法	(311)
第十三章 中期财务报告与分部报告	(316)
第一节 中期财务报告	(316)
第二节 分部报告	(327)
第十四章 租赁会计	(339)
第一节 概述	(339)
第二节 融资租赁	(347)
第三节 经营租赁	(370)
第四节 特殊租赁业务	(373)
第十五章 企业清算与重组	(378)
第一节 概述	(378)
第二节 企业解散清算会计	(383)
第三节 企业破产清算会计	(390)
第四节 企业重组会计	(405)
第十六章 合伙企业会计	(423)
第一节 合伙企业会计概述	(423)
第二节 合伙企业的设立与经营	(428)
第三节 合伙权益的变动	(435)
第四节 合伙企业的解散和清算	(440)

第一章

企业并购

本章学习要点

本章主要讨论企业并购及其会计处理。通过对本章的学习,应了解企业扩展有内部扩展和外部扩展,而外部扩展是通过企业并购。企业并购是现代国际经济的发展趋势,特别是美、英等发达国家,表现得尤为突出,我国每年发生的企业并购亦层出不穷。企业并购时的会计处理方法有购买法和权益结合法,不同方法有其适用条件,不能随意选用,应掌握不同方法的会计处理。

第一节 企业并购概述

企业合并(Merger)或购买(Acquisition),合称为企业并购。企业在经营的过程中,或者为了拓展营运规模,或者为了优化组合,或者为了扩大销售渠道,或者为了增强竞争能力,纷纷选择并购。从同行业间的并购,发展到风马牛不相及的企业之间的并购,进而发展到超越国界的并购,使得企业的发展日益呈现出一种全球化的趋势。我国从20世纪80年代初期开始,以承担被合并企业全部债权、债务的方式进行并购。随着股份制企业的增加,证券市场的发展,企业开始利用证券市场,进行收购兼并。在外国资本和港、澳、台资本进入我国产权市场后,我国的企业并购开始演变为一种世界潮流。企业选择并购之路,确实是大势所趋。

一、企业并购的原因

企业扩展业务的方法多种多样,但总的来讲,不外乎两种:一种是利用企业的自有资金,为了吸引其他企业的顾客,扩大生产经营规模,称为内部扩展;另一种是采取企业并购的方式,为了增强企业的竞争能力,扩大企业的经营规模,称为外部扩展。企业扩展业务的两种方式中,内部扩展是循序渐进式的,所涉及的会计个体只有该企业;外部扩展则采取较为激进的方式,涉及两个或两个以上的会计个体。

企业扩展业务时,为何有时不采取内部扩展方式,而采取外部扩展方式呢?

(一)所需的成本低

企业采取外部扩展方式所获得的厂房及设备,往往较采用内部扩展方式所付出的代价较低。特别是在通货膨胀时期,建造同样的厂房,购置同样的设备,形成同样的生产能力,并购所需的费用要少一些。

(二)可以缩短进入新市场的时间

企业如果采用内部扩展方式,从建厂到开始营运,所需时间较长,同时也没有现成的历史资料可供借鉴;企业如果采用外部扩展方式,在并购完成之后,即可利用现有设备、管理人员以及原材料的供应渠道和产品的销售渠道进行营运,并能尽快收回成本,获得投资收益。

(三)承担的风险较小

风险是指企业因不确定性而蒙受损失的可能性。企业采取并购的方式,所购买的是原有的产品生产线及市场,这较之采用内部扩展方式,开发新产品及新市场的风险小。因为企业如果自行开发新产品、开拓新市场,可能会造成产品市场的竞争,增大投资的风险;如果企业采用外部扩展方式,仅仅是变更企业的组织结构,并未增加新的产品和市场,不仅不会造成产品市场的竞争,而且能够降低投资风险。

(四)可以获取无形资产

企业的资产包括有形资产和无形资产。在并购完成之后,企业有可能取得被并购企业的专有技术、专利权、商誉等无形资产。对于这些无形资产,企业如果采取内部扩展方式,完全依赖企业本身的信誉逐步取得,往往需要很长的时间。

(五)大规模经营能提高经济效益

随着市场经济的发展,为扩展业务,提高效益,参与国际竞争,企业并购必然会不断增加。经营规模大的企业能筹集到巨额资金,巩固其竞争地位。当其取得对供货商的控制时,就保证了原材料的供应,而被收购的附属公司则可以为母公司的产品提供新的销售渠道。所有这些条件无疑有利于合并后的企业。

除此之外,企业采取外部扩展方式,还有宏观方面的因素。例如:在政府鼓励政策的

支持下,效益好的企业有可能去兼并效益差的企业,有利于资本保全,实现资产增值,中止亏损企业对经济资源的浪费;由产权转让引起的企业并购,使现有的经济资源流向社会需要的产业,带来产业结构和产品结构的调整,使国民经济处于良性循环;企业并购不会破坏被并购企业的生产力,而是将其生产要素重新组合,可以避免企业破产给社会带来的负面影响。

二、企业合并的方式

企业合并的方式可以按不同的标准划分,下面主要介绍按法律形式以及按合并涉及的行业分类的企业合并方式。

(一)按法律形式分类

1. 吸收合并

吸收合并也称兼并,是指两个或两个以上的企业按照法律规定,合并成一家企业,成为一个法人,其他被合并的企业个体变为续存企业的一个部门或不复存在。吸收合并完成后,只有单一的经济主体和法律主体。例如:甲公司与乙公司合并,乙公司被甲公司吸收,则由甲公司经营原甲、乙公司的所有业务,乙公司宣告解散。

吸收合并的具体做法是:通常由续存企业个体以现金或股票等交换被合并企业个体的净资产,并承担被合并企业的全部债务。

2. 创立合并

创立合并也称新设合并,是指数家企业个体都依法解散,重新组成一个新的企业个体。创立合并完成后,原有的企业个体均宣告解散,不复存在,其业务由新的企业个体经营。创立合并完成后,也是只有单一的经济主体和法律主体。例如:甲公司与乙公司合并,成立丙公司,则参与合并的甲、乙公司的法人地位消失,甲、乙公司成为新的企业个体丙公司的一部分。

创立合并的具体做法是:通常由新的企业个体以股票或现金等交换原有企业个体的净资产,并承担被合并企业的全部债务。如果原有企业个体以原股份换取新公司的股份,则所有原有企业个体的所有者都将成为新企业的所有者。

3. 控股合并

控股合并是一个企业个体向其他企业个体的股东购买其有表决权的普通股,或者在证券市场上购买其有表决权的普通股,以达到控股百分比的企业合并方式。通过这种方式取得控股权,只需比直接购买全部资源所需款项少得多的投资,就能取得被控股公司的资源控制权。因此,这种方式具有吸收合并的经济实质。控股合并完成之后,持股公司成为母公司或控股公司,股票被持有的公司则成为子公司或附属公司,每个公司都是独立的经济个体和法律个体,控股合并并不涉及公司组织的变更。

根据一般公认的会计原则,通常将持有表决权的普通股股份的 50% 以上(不含 50%) 作为是否取得控股权的标准。但是,在被控股公司的规模较大,股份又分散的情况下,控股公司往往只需购买其 30% 左右的股份,甚至 25% 左右的股份,就足以左右局面,达到控制被控股公司的目的。

(二)按合并涉及的行业分类

1. 横向合并

横向合并也称水平合并,指属于相同产业,并且从事相同层次业务的企业间的合并。由于企业所从事的业务相同会削弱企业间的竞争,甚至造成垄断局面,所以在一些国家,横向合并会受到反托拉斯法的限制。

2. 纵向合并

纵向合并也称垂直合并,指尽管从事不同层次的业务,但有前后业务联系的企业间的合并。这种合并并不以有直接的业务联系的公司为限,如从事采矿业、制造业、运输业的公司之间,只要其中的两家合并,就属于这种合并。

3. 混合合并

混合合并也称多角化合并,指所从事的业务之间没有内在联系的企业间的合并。混合合并会形成跨行业的企业集团。这种合并的目的,或者在于分散经营风险,如电力公司与租赁公司的合并,或者是一方利用另一方的条件,进一步拓展市场,如食品公司与饮料公司的合并。

三、企业合并的会计问题

前已述及,企业合并按法律形式,可以分为吸收合并、创立合并和控股合并。这三种方式中,采用吸收合并或创立合并的企业,除购买时有会计处理问题外,合并成为一家公司后,会计上并无特殊之处,合并后所应用的会计方法仍属于传统的会计领域,所编制的财务报表也与一般企业无异。至于采用控股合并的企业,无论是取得控股权的母公司,还是被控股的子公司,在集团内部都是一个各自独立的法律主体或会计个体,合并后继续保持各自的会计记录,编制各自的财务报表(为了与合并财务报表相区别,将其称为个别财务报表)。但是,从实质上看,由于存在着与一般企业不同的经济关系,在合并完成之后,它们已成为一个经济实体。而如果把控股公司及其所属的附属公司视为一个整体,要想正确地反映这一整体的财务状况、经营成果和资金变动情况,还需要为这一经济实体编制一套财务报表。这类报表称为“合并财务报表”,简称合并报表。

合并报表是综合反映合并个体的财务状况、经营成果和现金流量信息的会计报表。在合并报表中,是将两个或更多的独立法律主体的资源和业务活动作为一个实体的资源和业务活动,即把合并主体的资源和业务活动结合在一起,因此,合并报表强调的是经济

实体,而非法律主体。

当一家公司直接或间接地享有其他公司的控股权时,就应当编制合并报表。按照一般的会计原则,只要一家公司直接或间接地拥有另一家公司实际发行的有表决权的股份的 50% 以上,即符合编制合并报表的条件。但是,也有例外,主要表现为母公司不能有效地对子公司实施控制,或者其控制权受到了限制。凡属下列情况之一的子公司,可以不纳入合并范围:已准备关停并转的子公司;按照破产程序,已被宣告清理整顿的子公司;已宣告破产的子公司;准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司;受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外子公司。

企业合并强调的是经济实体,而非法律主体,因此,对合并政策在经济上的主要考虑是围绕实际所有权与控制权的区别展开的。这里的实际所有权是指股份所有权,代表母公司对子公司的享有权。也就是说,股份所有权意味着母公司有效拥有的子公司的资产,从经济观点来看,合并实质上就是以作为投资基础的子公司的资产来替换投资账户的程序。

拥有股份就代表着拥有所有权,即使不能取得控制权,实际所有权也是存在的。例如,一家公司购买了另一家公司的大部分股份,但由于其拥有这家公司股份的目的仅仅是将其作为一种投资,并没有采取行动去控制这家公司的经营活动,就可能只存在实际所有权,而没有取得控制权。在这种情况下,实际所有权显然不是合并的恰当基础,某种其他标准对合并来讲,可能更加恰当。从经济观点来看,合并的主要标准是母公司对子公司的控制权是否存在,而不是实际所有权是否存在。

确定合并是否恰当,应该从控制目的来区分,为达到控制目的而拥有另一家公司股份的公司与仅仅出于投资而拥有另一家公司股份的公司是不同的。要确定控制是否存在,应看母公司能否确实拥有并行使其对子公司的决策权。如果母公司拥有并行使这种权利,这两个经济组织就可以结合为一个经济实体,合并就是恰当的;相反,如果不存在有效、持续的控制,合并就是不恰当的。

拥有控制权,通常是一家公司直接或间接拥有另一家公司有表决权的股份的 50% 以上。但是,也有可能出现这种情况:两家公司联合组建第三家公司,两家公司分别拥有新公司 50% 的股份。如果把这样的子公司包括在两家母公司的合并报表中,则子公司的财务状况和经营成果就会同时出现在这两家母公司的合并报表中;如果仅仅对高于 50% 的股权进行合并,就能避免子公司的资源和经营成果同时出现在这两家母公司的合并报表中。

母公司为了行使控制权,就会要求选举或保持足够数额的子公司的董事席位,以支配子公司,但这并不意味着要由母公司来管理子公司的经营活动。

在编制合并报表时,可能涉及母公司与子公司的会计期间不一致,有的可能按日历年

度编制,有的可能按自然营业年度或其他期间等编制。有人认为在这种情况下编制合并报表不合适,但事实上,不同的会计期限不会带来特别的困难,如果出现这种情况,子公司可以为合并目的而编制中期财务报表。因此,在这种情况下,可以通过调整常规的年度报表来编制合并报表,或者为了使子公司的与母公司的会计期间相一致而编制中期财务报表。

国际会计准则 27 号《合并财务报表和对子公司投资的会计》中对此问题的解释是:“编制合并报表时采用的母公司及其子公司的财务报表,通常按照同一日期编制。如果报告日期有差别,子公司为了编制合并报表,常常按照与企业集团同样的日期编制报表。在不便于这样做时,如果报告日期之间相差不超过三个月,可以按照不同的报告日期编制财务报表。按照一致性原则要求,报告期间的长度和报告日期的差别在各期之间应当相同。”同时还指出:“对于在集团财务报表的报告日期之间发生的重大事项或企业集团内往来事项的影响,应当予以调整。”

合并报表应按照不同的情况编制,以使财务报表提供的信息更具有意义,使其既能为报表使用者提供有利于其做出决策的资料,又不使报表使用者为不必要的繁琐事项而烦恼。

业务多样化已成为现代企业组织和经营的发展趋势。基于此,有人主张,对在业务经营和结构方面不尽相同的各公司而言,编制一份合并报表可能比编制一大批个别报表更好一些。此外,如果某一子公司财务信息的个别报表与合并报表相比,能为母公司的股东和债权人提供更有用的信息,则保持这一子公司的个别报表可能更恰当一些。例如,对银行或保险公司这样的子公司,就应当编制个别报表,而在母公司及其其他子公司都从事制造业,只有一个子公司从事金融业的情况下,针对这一个子公司,编制个别报表则是再恰当不过的了。对于将某一个子公司排除在外或包括在内的这种可能发生的情况,倘若没有明确规定,应在报表中予以说明。

合并报表在表述企业集团内联属公司的财务状况和经营成果的结合时是极为有用的,但合并报表是在忽略了重要的法律关系,将其作为一个“经济实体”的情况下编制的,因此,在个别公司存在其他重要权益的情况下,合并报表对少数股权的股东、债权人以及财务分析人员来讲,其作用会受到一定的局限。

合并报表不能详细地表述各子公司的资产、权益、收入和费用,要获得这些资料,少数股权的股东只能利用各子公司的报表资料。对少数股权的股东而言,其从合并报表中所能得到的有用信息较少。

合并企业集团内各子公司的债权人主要关注其债务人的财务状况和经营成果,而拥有众多子公司的母公司所发布的是合并报表,如果子公司的债权人根据合并报表所提供的信息,做出信贷决策,就有可能导致决策失误。以下举例说明:

假设甲公司拥有乙公司有表决权的股份的 100% ,这两家公司作为独立的企业个体的简明资产负债表见表 1-1 :

资 产	资产负债表	
	20××年 12 月 31 日	单位 元
长期股权投资——乙公司普通股	90 000	
其他资产	<u>1 010 000</u>	<u>300 000</u>
总计	<u>1 100 000</u>	<u>300 000</u>
权 益		
负债	330 000	210 000
股本	<u>770 000</u>	<u>90 000</u>
总计	<u>1 100 000</u>	<u>300 000</u>

合并资产负债表	
	单位 元
资产(1 010 000 + 300 000)	<u>1 310 000</u>
负债(330 000 + 210 000)	540 000
股本	<u>770 000</u>
总计	<u>1 310 000</u>

根据表 1-1 ,乙公司未偿付的债务为资产总额的 70% ,而甲公司未偿付的债务为资产总额的 30%。债权人主要关心的是债务的资产保障程度 ,至于债务到期能否如数收回 ,则在合并的资产负债表上不能得到真实的反映(见表 1-2)。

合并资产负债表(表 1-2)反映出合并个体的债务约占其资产总额的 41.22% ,这就向子公司的债权人提供了高于按法律主体计算的资产保障率。如此一来 ,合并报表所提供的有关债权人的财务信息对债权人来说 ,都有可能是不恰当的 ,债权人不能据此做出有关决策。这是因为合并报表反映的是整个集团的财务状况 ,即使联属公司中某一家子公司的财务状况不好 ,也有可能被另一家财务状况好的子公司所抵消。

同样 ,企业发行债券时 ,往往被要求按规定保持一定的流动资产对流动负债的比率 ,未达到规定比率的要受到相应的处罚。但是 ,合并资产负债表并未向债券持有者提供各个子公司的资料 ,也无法确定各个子公司是否按规定执行 ,自然不能说明企业是否陷入财务困境。

由以上论述可知 ,合并报表提供的财务信息对各个子公司的债权人有一定的局限性 ,但是 ,也不能据此而把某一家公司排除在合并报表之外。合并报表的这种对债权人的局

限性可以通过各子公司的报表来补充,或以附注的形式,增加对债权人有用的信息。

合并报表提供的资料对财务分析人员来讲,可能存在局限性。这是因为不同的公司存货所包含的内容也不尽相同,有的流动性强,易于变现,有的恰恰相反,但在合并报表中它们都属于流动资产,对特定的投资者来讲很难说明问题。正因为如此,母公司在发布合并报表时,往往要同时发布各子公司的报表,以提高信息的有用性。

任何事物都不是绝对的,尽管单纯利用合并报表所提供的财务信息存在一定的局限性,但并非都是如此。倘若最高管理当局有权在合并集团内把资源从一家子公司调往另一家子公司,那么,从合并报表中得出的财务分析比率和关系就比从各子公司报表中得出的财务分析比率和关系更为有用。例如:一家子公司的流动资产为 90 000 元,流动负债为 100 000 元,流动比率为 0.9:1;母公司的流动资产为 500 000 元,流动负债为 200 000 元,流动比率为 2.5:1。如果母公司准许把子公司所需的任何流动资产都调拨给它,则用 0.9:1 来评价公司偿付流动负债的能力时,结果就会出现扭曲。

诚然,合并报表如果不能充分地表述最高管理当局的活动,财务分析人员利用合并报表所提供资料进行分析时,就会不可避免地受到一定的局限。

第二节 购买法和权益结合法的会计处理

购买法(Purchase Method)和权益结合法(Pooling-of-interest Method)都是企业合并时的会计处理方法。但是,这两种方法并非可以随意选择,而是有其运用的条件。

一、购买法的会计处理

(一)购买法的特点

购买法是将企业合并视为某企业个体取得或购买其他企业个体净资产的一项交易。这种交易与企业从外界购入机器设备、存货等并无差别,其特点是:

(1)公允价值与取得净资产(股东权益)的差额分配给可辨认的资产及负债。

(2)将投资成本超过取得净资产的公允价值部分作为商誉。

(3)合并时发生的相关费用分别按下列不同情况处理:

①以发行股票为代价,其登记和发行成本减少资本公积;

②法律费、咨询费、注册会计师费和佣金等直接费用,增加净资产价值或投资成本;

③合并的间接费用作为当期费用处理;

④实施合并企业(收购方)的收益,既包括当年本身实现的收益,还包括合并日后被并