



对外经济贸易大学会计学精品系列

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

余恕莲 赵 旻◎编著



中信出版社
CHINA CITIC PRESS



对外经济贸易大学会计学精品系列

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

余恕莲 赵 旸◎编著

中信出版社
CHINA CITIC PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/余恕莲 赵旻 编著.—北京: 中信出版社, 2006.9

ISBN 7-5086-0463-6

I. 高… II. ①余… ②赵… III. 财务会计-高等学校-教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 100502 号

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

编 著: 余恕莲 赵 旻

责任编辑: 王宏静

策划编辑: 王宏静

出 版 者: 中信出版社 (北京市朝阳区东外大街亮马河南路 14 号塔园外交办公大楼 邮编 100600)

经 销 者: 中信联合发行有限责任公司

承 印 者: 廊坊市长虹印刷有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16 印 张: 25.5 字 数: 549 千字

版 次: 2006 年 9 月第 1 版 印 次: 2006 年 9 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-5086-0463-6/F·921

定 价: 36.00 元

版权所有·侵权必究

凡购本社图书, 如有缺页、倒页、脱页, 由发行公司负责退换。

服务热线: 010-85322521

<http://www.publish.citic.com>

010-85322522

E-mail: sales@citicpub.com

author@citicpub.com

丛书总序

进入21世纪以来，我国高等院校中的会计学本科教育迈上了一个新台阶。在本科教育的培养主体上，由原来的会计学院或者独立的会计系培养会计专业的学生，逐渐转变为由大学商学院（管理学院）为主体来培养会计专业的学生。

上述会计专业学生培养主体的变化对会计教育的影响，首先表现为在会计专业的课程体系中融入了相当数量的企业管理方面的课程。但是我认为，这种变化对会计教育的深刻影响还在于对教育思想和教育观念的影响上。

就教育思想和教育观念而言，毋庸讳言，我国会计学教育长期以来存在的“就会计论会计”的弊病一直没有根除。这种“就会计论会计”的教育思想和教育观念强调会计学的独有重要性，不太强调会计职能发挥作用的环境因素；强调会计学知识体系的自身完备性，不太强调会计学与管理学和其他学科的有机融合；强调会计的业务“核算”与过程“控制”，不太强调产生特定业务和业务发生过程的合理性因素分析。应该说，这种教育思想和教育观念有其学科发展的必然性，也在较长时期内培养了有一定质量的毕业生。但是，随着管理实践和管理理论不断发展，上述“就会计论会计”的教育思想和教育观念对会计学教育的危害表现得越来越明显。

实际上，不论是现代企业管理实践还是现代企业管理理论，均强调企业内部各个职能部门（当然包括会计部门）的行为必须与企业的发展战略相符合，强调企业的行为必须与一定的环境相融合，强调在企业目标的实现过程中各种资源的系统化运用，等等。显然，这种变化对会计学教育提出了新的要求：必须将会计学教育的视野放开，站在企业或组织整体的角度考虑会计问题。

值得高兴和自豪的是，我们对外经济贸易大学国际商学院的会计学教师在会计学的教学中利用商学院办会计教育的得天独厚的优势，长期坚持站在企业或组织整体的角度考虑会计问题，突破了传统的“就会计论会计”的教育思想和教育观念，强调会计与管理的有机融合，在会计教育中取得了骄人的成就：在就业率方面，我们会计专业的本科毕业生长期处于高水平，表现了极强的就业竞争力；在就业的领域方面，我们会计专业的本科毕业生广泛就业于跨国公司，并迅速成为业务骨干，表现了极强的工作适应性；在攻读更高学位层次方面，我们会计专业的相当数量的毕业生在国外著名商学院（如哈佛商学院、伦敦商学院等）攻读硕士学位，表现了极高的求学成功率。我们在会计学本科教育中取得如此骄人成就的经验之一，就是加强教材建设。

编写本套教材的初衷有两点。第一，推广先进的会计教育理念和经验。我们认为，我们有责

任让各个高校的广大财会工作者一起来分享我们的成功经验。第二，向会计图书市场注入精品。目前会计类专业书籍充斥于整个图书市场。在这些会计类书籍中，不乏一些著名的会计学者的作品。但是，观其内容，相当一部分作品仍然难以逃脱“就会计论会计”的传统观念的束缚。因此，本套丛书的出版，将对良莠不齐、缺乏精品的会计图书市场注入一套精品图书。

现在奉献给读者的是我院会计学专业教师编写的会计学专业核心课程教材，包括《初级会计学》《中级财务会计》《高级财务会计》《成本与管理会计》《公司理财》《审计理论与实务》《会计学教程》。其主要特点是：

第一，作者阵容强大，教学经验丰富。本套教材的主编及参编人员均来自对外经济贸易大学，均长期从事本专业的教学工作。本套丛书是这些教师长期积累的教学和科研成果的总结。其中，各位主编人员均主编过多部教材，并且均有较好的社会评价和较大的发行量。

第二，内容视野开阔，符合培养目标。每位作者都努力站在企业或组织的整体角度考虑和阐述问题，以期达到扩展会计学专业学生视野的目的。

第三，体例统一规范，教材实用性强。为便于使用，每章前均安排了学习目标和案例/引言，以便使学生明确各章的学习重点并对学习内容产生兴趣。每章的后面配有中英文对照的关键术语、思考题及练习题，书末附有部分练习题的参考答案，便于学生学习后的自我检验。

我相信，本套丛书的出版，一定会对我国的会计教育产生积极的推动作用。当然，限于作者水平，本套丛书的缺点和不足在所难免，恳请广大读者批评指正。

对外经济贸易大学国际商学院院长

张新民

2005年8月

前 言

为会计学专业本科学生开设“高级财务会计”课程已成为国内许多财经类院校的一般做法，但关于高级财务会计的内容，从各个学校出版的教材看，国内目前并无一致的理解，当然这也与不同学校该课程与其他会计课程的衔接是相关的。从国外的一些教材看，高级财务会计内容主要是同会计主体特殊会计实务及理论相关的，主要包括合并财务报表、分部报告与中期报告、外币交易与国外业务、合伙企业会计、企业债务重组以及非营利组织的会计等。根据我国的情况，事业单位和政府机构会计可以在传统预算会计的基础上改革和完善并自成体系，在一些专业作为一门单独课程，如行政管理专业等。因此本教材除了没有包括非营利组织会计外，写作范围基本上借鉴了国外“高级财务会计”教材的做法。

关于书中涉及的会计理论、会计方法和会计准则等，主要采用了在国际上被广泛接受的会计方法以及国际会计准则和美国等主要发达国家的会计准则，反映了这些领域国际上的最新发展动态以及演进过程中的不同观点。这对我们了解相关会计问题的国际动态和我国会计准则的国际趋同是很有益处的。

本书由对外经济贸易大学会计学系余恕莲主持编写，确定写作大纲和具体内容，并负责最后的总纂和修改。其中第一章至第十一章由余恕莲编写，第十二章和第十三章由赵旻编写。

由于作者的视野还不够广阔，或考虑问题的角度不同，书中肯定还存在一些欠缺或不妥当之处，恳请读者批评指正。更希望能够获得读者的反馈意见和建议，便于以后修改完善。

在本教材的写作过程中参阅了大量的文献和参考书目（见附录），受益匪浅，在此对文献和参考书目的作者表示诚挚的谢意。

编著者

2006年2月6日

BRIEF CONTENTS

要
目

- 第一章 企业联合与兼并概述 / 1
- 第二章 合并财务报表的会计方法 / 20
- 第三章 合并日合并财务报表的编制 / 48
- 第四章 合并日后合并财务报表的编制 / 70
- 第五章 合并报表的特殊问题 / 105
- 第六章 集团公司内企业之间的内部交易 / 128
- 第七章 母公司在其子公司中权益的变动 / 168
- 第八章 分部报告 and 中期报告 / 197
- 第九章 企业分支机构会计与对外财务报表 / 224
- 第十章 外币交易的会计问题 / 247
- 第十一章 国外经营与外币财务报表的合并 / 280
- 第十二章 合伙企业会计 / 311
- 第十三章 公司清算与公司重组的会计问题 / 338
- 部分练习题参考答案 / 367
- 主要参考书目 / 387

CONTENTS

目 录

第一章 企业联合与兼并概述 / 1

第一节 企业合并的基本概念 / 2

- 一、企业合并的相关术语 / 2
- 二、善意兼并和敌意兼并 / 3
- 三、企业抵制被兼并的措施 / 3

第二节 企业合并的模式与动因 / 4

- 一、企业合并的产业模式 / 4
- 二、企业合并的产权模式 / 5
- 三、企业联合兼并的原因 / 6
- 四、母公司创立的子公司 / 7

第三节 企业合并的基本程序 / 8

- 一、设立购并小组并制定购并策略 / 8
- 二、确定并评估目标企业 / 9
- 三、确定购并方式和交易价格 / 9
- 四、确定融资方式并进入购并过程 / 10
- 五、购并后整合 / 10

第四节 企业合并的会计问题 / 10

- 一、企业合并的会计概念 / 10
- 二、编制合并财务报表的原则 / 11
- 三、合并财务报表的作用 / 14
- 四、合并财务报表的发展概况 / 15

第五节 我国企业合并的相关问题 / 15

- 一、我国企业之间的兼并 / 16
- 二、我国企业的合并方式 / 16
- 三、集团公司 / 17
- 四、合并财务报表 / 18

关键术语 / 18

思考题 / 19

第二章 合并财务报表的会计方法 / 20

CONTENTS

第一节 编制合并财务报表的基本方法 / 21

- 一、合并报表的联营法 / 21
- 二、合并报表的收买法 / 22
- 三、新实体法 / 23
- 四、3种方法下的合并报表 / 23

第二节 联营法的特点和相关问题 / 25

- 一、美国第16号意见书关于使用联营法的条件 / 25
- 二、国际会计准则有关联营法的规定 / 26
- 三、联营法的特点 / 26
- 四、反向兼并 / 31
- 五、合并报表会计方法演变的基本概况 / 32

第三节 收买法下取得成本的确定与分配 / 33

- 一、企业并购的支付方式与取得成本的确定 / 33
- 二、取得成本在子公司各项资产和负债之间的分配 / 35

第四节 企业合并的商誉问题 / 36

- 一、商誉评估与超额利润 / 36
- 二、合并报表上商誉的会计处理 / 38
- 三、商誉减值测试 / 39

第五节 取得的净资产的公允价值超越取得成本 / 40

- 一、取得成本低于子公司净资产的账面价值 / 41
- 二、取得净资产的公允价值超越成本（负商誉） / 41

关键术语 / 43**思考题 / 44****练习题 / 44****第三章 合并日合并财务报表的编制 / 48****第一节 合并日合并财务报表的编制——全资子公司 / 49**

- 一、合并报表的编制程序 / 49
- 二、母公司收买成本等于子公司净资产账面价值的子公司和母公司创立的全资子公司 / 50
- 三、母公司收买成本高于取得净资产的账面价值时合并报表的编

CONTENTS

目 录

制 / 52

四、吸收合并和创立合并的合并日合并报表的编制 / 56

第二节 合并报表上对子公司少数股东权益的报告方法 / 56

一、合并报表上对少数股权的报告方法 / 56

二、母公司法、实体法和修正的实体法比较 / 58

三、存在少数股权合并日合并报表的编制 / 60

第三节 形式合并报表 / 62

一、形式合并报表的基本概念 / 62

二、形式合并报表的基本内容 / 63

关键术语 / 64

思考题 / 64

练习题 / 65

第四章 合并日后合并财务报表的编制 / 70

第一节 投资方处理权益性投资的会计方法 / 71

一、母公司对子公司的投资采用权益法 / 71

二、母公司对子公司的投资采用成本法 / 73

三、母公司对子公司的投资采用不完全的权益法 / 73

第二节 合并日后合并报表的编制——全资子公司 / 74

一、合并日后第一年合并报表的编制 / 74

二、合并日后第二年合并报表的编制 / 78

第三节 合并日后合并报表的编制——子公司存在少数股权 / 84

一、合并日后第一年合并报表的编制 / 84

二、合并日后第二年合并报表的编制 / 89

第四节 编制合并报表的一般程序和技术方法 / 96

一、编制合并报表的一般程序 / 96

二、编制合并报表的技术方法 / 97

关键术语 / 98

思考题 / 98

练习题 / 99

第五章 合并报表的特殊问题 / 105

CONTENTS

第一节 企业合并发生于会计中期 / 106

一、母公司收买成本与子公司净资产账面价值 / 106

二、合并当年完整会计年度合并报表的编制 / 106

第二节 杠杆收购和管理层收购 / 114

一、杠杆收购 / 114

二、管理层收购合并报表的编制 / 115

第三节 下推会计法 / 117

一、下推（会计处理）法 / 117

二、下推法对合并报表的影响 / 122

关键术语 / 122

思考题 / 123

练习题 / 123

第六章 集团公司内企业之间的内部交易 / 128**第一节 集团公司内公司之间的商品交易 / 129**

一、合并报表中对公司间商品交易的处理 / 129

二、商品购买方在会计期内将从集团内部购入的商品全部向第三者销售 / 129

三、会计期末内部购入商品部分留于存货之中 / 130

四、子公司存在少数股权 / 131

五、持续交易和连续期间合并报表 / 132

第二节 公司之间营业用资产的交易 / 134

一、公司之间长期用资产交易 / 135

二、应折旧资产的交易 / 135

第三节 公司之间的债务 / 141

一、债券投资直接从发行公司取得 / 141

二、公司间债券投资由外部市场上从第三者购得 / 143

三、公司间债券投资——子公司存在少数股权 / 146

第四节 合并财务报表中的所得税问题 / 151

一、由企业合并交易引起的所得税问题 / 152

二、母子公司合并纳税与所得税费用的分配 / 153

CONTENTS

目 录

三、母子公司分别纳税 / 154

关键术语 / 163

思考题 / 163

练习题 / 163

第七章 母公司在其子公司中权益的变动 / 168

第一节 母公司在子公司中权益的变动 / 169

一、引起母公司权益变动的原因 / 169

二、合并报表中对母公司在子公司中的权益的处理 / 169

第二节 母公司增购和出售其对子公司的投资权益 / 170

一、增购股份对投资性质的影响 / 170

二、母公司增购其子公司股份 / 170

三、母公司出售其持有子公司的部分股份 / 176

四、一般情况下的增购股份 / 178

第三节 子公司增发股份引起母公司在其子公司中权益的变动 / 180

一、子公司同时向母公司及集团外增发股份 / 180

二、子公司向集团外第三者增发股份 / 182

三、子公司仅向母公司增发股份 / 185

第四节 子公司的库存股份交易 / 186

一、合并日（前）子公司存在库存股份 / 186

二、合并日后子公司购入库存股份 / 187

第五节 子公司持有母公司股份 / 190

一、库存股份法 / 190

二、传统会计处理法 / 192

关键术语 / 193

思考题 / 193

练习题 / 193

第八章 分部报告和中期报告 / 197

第一节 合并财务报表和分部报告 / 198

一、分部报告的历史发展 / 198

CONTENTS

二、合并财务报表的局限性及分部报告的必要性 / 199

第二节 分部的识别与列报分部的确定 / 200

一、分部的定义和区分 / 200

二、报告分部的确定及其测试的数量标准 / 203

三、国际会计准则关于分部和报告分部的识别 / 206

第三节 列报分部的信息披露 / 208

一、业务分部的信息披露 / 208

二、地区分部报告 / 211

三、对出口销售的披露 / 211

四、对主要客户的报告 / 212

五、分部报告的其他问题 / 212

第四节 中期财务报告 / 212

一、中期报告的格式与内容 / 212

二、中期报告中的会计确认与计量 / 215

三、中期报告的信息披露与使用 / 219

关键术语 / 219

思考题 / 220

练习题 / 220

第九章 企业分支机构会计与对外财务报表 / 224

第一节 企业分支机构的会计特点和基本内容 / 225

一、分支机构的性质与基本特点 / 225

二、分支机构会计系统 / 226

第二节 企业分支机构的基本会计业务 / 226

一、分支机构与公司总部之间的基本会计事项 / 226

二、分支机构的设立 / 227

三、公司总部与分支机构的公司内部交易 / 228

四、总部向分支机构的费用分配及分支机构各项费用支出 / 233

第三节 账项调整和公司总部对外财务报表的编制 / 235

一、公司总部与分支机构的账户余额的调整 / 235

二、公司总部与分支机构的报表合并 / 236

CONTENTS

目 录

关键术语 / 243

思考题 / 243

练习题 / 243

第十章 外币交易的会计问题 / 247

第一节 外币交易的基本概念 / 248

一、外汇和外币交易 / 248

二、外汇汇率 / 249

三、外币交易的折算和汇兑损益 / 250

第二节 一般外币交易的会计方法 / 252

一、功能货币、列报货币和报告货币 / 252

二、外币交易的会计方法 / 253

三、长期货币性项目上的折算损益 / 257

第三节 套期保值业务和外币衍生工具 / 259

一、即期汇率和远期汇率 / 259

二、远期外汇合约（即外汇远期）和套期保值 / 260

三、受险净资产或负债（外币货币性项目）的套期保值 / 263

四、对未确认的确定承诺的套期保值 / 267

五、预期交易与现金流量的套期保值 / 269

六、对国外经营净投资的套期保值 / 271

七、投机目的的远期外汇合约 / 273

八、套期保值业务及其会计处理小结 / 274

关键术语 / 275

思考题 / 276

练习题 / 276

第十一章 国外经营与外币财务报表的合并 / 280

第一节 国外经营与外币财务报表的折算 / 281

一、外币财务报表的折算需要 / 281

二、外币财务报表的折算方法 / 282

第二节 外币财务报表折算方法的选择 / 288

CONTENTS

一、美国关于外币财务报表折算的会计准则 / 288

二、关于外币财务报表折算的国际会计准则 / 292

第三节 外币财务报表折算损益的处理 / 293

一、外币财务报表的折算差额计入当期损益 / 293

二、外币财务报表的折算差额作为股东权益的调整项目 / 294

三、公司之间的外币交易损益 / 294

四、外币财务报表的折算差额予以递延 / 295

第四节 外币财务报表的合并 / 295

一、编制包括国外子公司在内的合并财务报表——时态法重述外币报表 / 295

二、编制包括国外子公司的合并财务报表——现行汇率法折算外币报表 / 300

三、收买外国子公司产生的资产增值和商誉的折算 / 303

四、外币报表合并中与企业合并的有关问题 / 304

关键术语 / 305

思考题 / 305

练习题 / 305

第十二章 合伙企业会计 / 311

第一节 合伙企业概述 / 312

一、合伙企业和合伙协议 / 312

二、合伙企业的基本特征 / 312

三、合伙企业的利弊 / 313

四、合伙企业的种类 / 314

第二节 合伙企业权益的形成与变动 / 314

一、合伙人的初始投资 / 314

二、合伙人未变更下的权益变动 / 315

三、合伙人的变更 / 316

第三节 合伙企业损益的分配 / 320

一、按合伙协议规定的固定比例分配 / 320

二、按资本比例分配 / 321

CONTENTS

目 录

三、先分配薪金报酬, 余额按约定比例分配 / 322

四、先分配薪金报酬和投资利息, 余额按约定比例分配 / 322

第四节 合伙企业的解散与清算 / 324

一、合伙企业的解散条件和清算程序 / 324

二、合伙企业清算的账务处理 / 324

关键术语 / 333

思考题 / 333

练习题 / 334

第十三章 公司清算与公司重组的会计问题 / 338

第一节 公司解散清算及其会计处理 / 339

一、公司解散的原因及清算程序 / 339

二、公司解散清算的会计处理 / 341

第二节 公司破产清算及其会计处理 / 344

一、公司破产概述 / 344

二、公司破产清算的会计处理 / 346

第三节 公司改组及其会计处理 / 354

一、准改组及其会计处理 / 354

二、公司改组程序及其会计处理 / 356

第四节 公司困难债务重组 / 358

一、公司困难债务重组概述 / 358

二、公司债务重组的方式 / 358

三、公司债务重组的会计处理 / 359

关键术语 / 362

思考题 / 363

练习题 / 363

部分练习题参考答案 / 367

主要参考书目 / 387

企业联合与兼并概述

本章学习目标

→案例：2003年和2004年中国上市公司并购有关数据

通过本章学习,读者应该能够:

- 了解企业兼并与联合的产业模式和产权模式以及企业兼并的原因;
- 掌握采用控股权方式联合的集团公司内母子公司的关系;
- 了解企业兼并所产生的会计问题以及合并报表的必要性。

2003年上市公司发生并购925起,比2002年提高了40.15%,并购金额774.39亿元,比2002年增长了44.69%。从行业分布看,按并购交易金额排名,前十名分别是:综合类,交通和仓储,机械、制造和仪器设备,公用事业,电子,石油,金属和非金属,房地产,信息。前十个行业并购交易金额占并购总交易额的84.92%。从并购主体分析,按并购数量国有企业占27%,民营企业占66%,外企占7%;按并购金额计算国有企业占29%,民营企业占68%,外企占3%。从地区分布看,按并购数量排队,顺序分别是上海、广东、北京、山东、浙江、福建、湖北、江苏、四川、新疆;按交易金额排队,顺序分别是上海、广东、北京、福建、江苏、浙江、河北、山东、湖北、四川。

2004年的并购交易数量虽然有所下降,但是出现了一些颇具特色的并购个案:首例上市公司吸收合并,第一百货吸收合并华联商厦;TCL集团向社会公开发行人,同时与TCL通讯股东换股发行,实现整体上市;曲线MBO并购,安徽水利、山东海龙、豫光金铅、铜峰电子、亚宝药业和美罗药业等上市公司高管借助于母公司改制,曲线策略实现MBO并购。

上述数据可以表明我国企业之间的并购行为发展迅速,已经成为我国企业扩张整合的重要方式。

资料来源:王巍等编,《中国并购报告》(2004),人民邮电出版社,2004年。