

东北财经大学会计学系列配套教材

高级财务会计

习题与案例

傅荣 孙光国 主编

第四版

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



东北财经大学会计学系列配套教材

高级财务会计

习题与案例

傅荣 孙光国 主编
第四版

 **东北财经大学出版社**
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 傅 荣 孙光国 2014

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计习题与案例 / 傅荣, 孙光国主编. —4 版.
—大连: 东北财经大学出版社, 2014. 7
(东北财经大学会计学系列配套教材)
ISBN 978-7-5654-1565-4

I. 高… II. ①傅… ②孙… III. 财务会计-高等学校-
教学参考资料 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 120931 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm

字数: 225 千字

印张: 7 3/4

2014 年 7 月第 4 版

2014 年 7 月第 15 次印刷

责任编辑: 田世忠 李 彬

责任校对: 那 欣 赵 楠

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1565-4

定价: 20.00 元

第四版前言

本书作为与主教材《高级财务会计》(第四版)相配套的辅助教材,随着主教材第四版的推出,也进行了相应的修订。

《高级财务会计习题与案例》(第四版)根据主教材的变化进行了两个方面的调整:

一方面,在结构上有所调整。本书将第三版中的第七章“中期财务报告与分部报告”,分设为两章,删除了第三版中的第八章“物价变动会计”以及第九章中有关企业重组的内容。

另一方面,对第三版的习题与案例内容做了局部增删,对错误和不足之处进行了完善与修正。

本书既可作为主教材的辅助教材配套使用,也可直接为学习相关专题的读者提供参考。

参与本书第四版修订工作的作者与第三版基本相同,具体分工为:第一章、第二章、第五章由傅荣教授负责;第三章由解维敏博士负责;第四章由梁爽教授负责;第六章、第七章、第八章以及第十章(“油气开采会计”部分)由孙光国教授负责;第九章、第十章(“生物资产会计”部分)由陈玉媛博士负责;第十章(“保险合同会计”部分)由姜欣教授负责。本书由傅荣教授、孙光国教授担任主编,负责对全书进行总纂。

书中如果存在错误和不足之处,敬请读者不吝指正。

编者

2014年5月

目 录

| | |
|------------|----|
| 第一章 企业合并会计 | 1 |
| 一、学习目的与要求 | 1 |
| 二、预习要览 | 1 |
| 三、本章重点与难点 | 1 |
| 四、练习题 | 5 |
| 第二章 合并财务报表 | 13 |
| 一、学习目的与要求 | 13 |
| 二、预习要览 | 13 |
| 三、本章重点与难点 | 15 |
| 四、练习题 | 23 |
| 五、案例 | 38 |
| 第三章 外币业务会计 | 47 |
| 一、学习目的与要求 | 47 |
| 二、预习要览 | 47 |
| 三、本章重点与难点 | 48 |
| 四、练习题 | 56 |
| 五、案例 | 64 |
| 第四章 租赁会计 | 67 |
| 一、学习目的与要求 | 67 |
| 二、预习要览 | 67 |
| 三、本章重点与难点 | 68 |
| 四、练习题 | 71 |
| 五、案例 | 79 |

| | |
|---------------------------|-----|
| 第五章 衍生金融工具会计 | 82 |
| 一、学习目的与要求 | 82 |
| 二、预习要览 | 82 |
| 三、本章重点与难点 | 83 |
| 四、练习题 | 90 |
| 第六章 股份支付会计 | 99 |
| 一、学习目的与要求 | 99 |
| 二、预习要览 | 99 |
| 三、本章重点与难点 | 100 |
| 四、练习题 | 104 |
| 五、案例 | 114 |
| 第七章 中期财务报告 | 116 |
| 一、学习目的与要求 | 116 |
| 二、预习要览 | 116 |
| 三、本章重点与难点 | 116 |
| 四、练习题 | 120 |
| 五、案例 | 126 |
| 第八章 分部报告 | 128 |
| 一、学习目的与要求 | 128 |
| 二、预习要览 | 128 |
| 三、本章重点与难点 | 128 |
| 四、练习题 | 136 |
| 五、案例 | 141 |
| 第九章 清算会计 | 143 |
| 一、学习目的与要求 | 143 |
| 二、预习要览 | 143 |
| 三、本章重点与难点 | 143 |
| 四、练习题 | 145 |
| 五、案例 | 148 |
| 第十章 特殊行业会计 | 157 |
| 一、学习目的与要求 | 157 |

| | |
|---------------------------|-----|
| 二、预习要览····· | 157 |
| 三、本章重点与难点····· | 159 |
| 四、练习题····· | 174 |
| 五、案例····· | 185 |
| 附录一 《高级财务会计》模拟试题····· | 190 |
| 附录二 《高级财务会计》模拟试题参考答案····· | 197 |
| 附录三 各章练习题答案····· | 201 |

第一章 企业合并会计

一、学习目的与要求

通过本章学习，了解企业合并的含义与分类，掌握企业合并会计处理的购买法与权益结合法的基本原理，掌握同一控制下企业合并、非同一控制下企业合并的会计处理要点，了解业务合并的会计处理思路。

二、预习要览

(一) 关键概念

1. 企业合并
2. 吸收合并
3. 创立合并
4. 控股合并
5. 同一控制下企业合并
6. 非同一控制下企业合并
7. 购买法
8. 权益结合法
9. 业务合并
10. 商誉

(二) 关键问题

1. 什么是企业合并？企业合并的意义是什么？
2. 什么是同一控制下企业合并？
3. 什么是非同一控制下企业合并？
4. 企业合并的方式有哪些？
5. 什么是购买法？什么是权益结合法？
6. 如何理解购买法与权益结合法对会计信息的不同影响？
7. 我国企业会计准则对企业合并的会计处理如何规定？

三、本章重点与难点

- 同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并的划分
- 会计意义上的企业合并与公司法所界定的企业合并的区别

- 购买法和权益结合法的原理与应用
 - 合并商誉的确认与计量
 - 同一控制下企业合并合并方对合并事项的确认为与计量
 - 非同一控制下企业合并购买方对合并交易的确认与计量
- (一) 同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并的划分**

按合并双方合并前、后是否均受同一方或相同的多方最终控制，企业合并分为同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并两类。

同一控制下企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。非同一控制下企业合并，是指参与合并的各方在合并前后不属于同一方或相同的多方最终控制。换句话说，同一控制下企业合并，参与合并的各方在合并前与合并后均属于相同的最终控制方；非同一控制下企业合并，参与合并的各方在合并前与合并后分属于不同的最终控制方。

为了正确理解这两类企业合并的定义，至少应当明确以下几个问题：

- (1) “同一方”、“相同的多方”的含义；
- (2) “控制”、“最终控制”的含义以及控制的“暂时性”与“非暂时性”的划分标准；
- (3) 两类合并的参与方称谓比较；
- (4) 合并日或购买日的确定；
- (5) 两类合并的合并对价形式比较等。

尤其值得注意的是，两类合并的经济实质有所不同。同一控制下的企业合并，其实质是一个对合并各方资产、负债进行重新组合的经济事项；非同一控制下的企业合并，其实质上是一种交易——合并各方自愿进行的交易，其结果是合并方购买了被合并方的控制权。

正因为两类企业合并的实质不同，也就决定了相应的会计处理上的区别。同一控制下的企业合并，合并方基本上按照账面价值进行相应的会计计量，而非同一控制下的企业合并，购买方则遵循交易规则，以自愿交易的双方都能够接受的价值——公允价值为计量基础。

(二) 会计意义上的企业合并与公司法所界定的企业合并的区别

会计意义上的企业合并，强调的是合并后形成一个报告主体。无论

是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并，从合并后主体的法律地位上看，都有可能产生两种结果：一种结果是合并不形成母子公司关系，另一种结果是合并形成母子公司关系。不形成母子公司关系的企业合并，合并后形成的一个报告主体恰恰也是一个法律主体；形成母子公司关系的企业合并，参与合并的各法律主体仍然存在，只不过作为经济意义上的整体，从提供合并报表的角度来看，母子公司构成一个报告主体。

公司法所界定的企业合并，强调的是合并后形成一个法律主体，包括吸收合并和新设合并。吸收合并的结果是主并企业作为保留下来的单一经济主体和法律主体处理其会计事务，接受参与合并的各企业的资产并承担其债务，而已解散的各被并企业的股东则成为主并企业的股东。新设合并的结果是新设企业作为保留下来的单一经济主体和法律主体处理其会计事务，拥有丧失法人地位的各被并企业的资产并承担其债务。

可以说，除了吸收合并、新设合并之外，会计意义上的企业合并还包括控股合并——形成母子公司关系的企业合并。

（三）购买法和权益结合法的原理与应用

购买法与权益结合法在合并的实质、合并成本与合并费用的处理、合并商誉的确认及合并当年损益的确定等方面，存在着明显的差别；两者对合并当年及以后各年资产的计价、收益的确定等财务会计信息有着不同的影响。

目前国际会计界比较倾向于限制权益结合法的应用，但我国对同一控制下的企业合并采用的基本上是权益结合法。

（四）合并商誉的确认与计量

采用购买法实施的股权合并业务中，购并方支付的购买成本超过其在被并购方可辨认净资产的公允价值中所占份额的部分，就构成合并商誉。一方面，合并商誉可能在某种程度上是被并购方内在商誉的市场化，因而是在其长期的经营活动中产生的、因企业购并业务而确认的；另一方面，合并商誉不完全是被并购方内在商誉的市场化，它从某种意义上来说，也体现了购买方对企业合并的协同效应的合理预期。

确认合并商誉的前提是企业合并采用购买法，也就是说，购买法实施的企业合并，应按购买方支付的购买成本高于其在被并购方可辨认资

产和负债的公允价值中所占份额的部分，确认合并商誉。

合并商誉的计量要解决合并商誉的金额确定问题。原则上合并商誉在金额上应等于购并方支付的购买成本与被购并方净资产公允价值之差，但不同的合并理念下合并商誉的计量结果不尽相同。

合并商誉如何记录，即是否按确定的金额确认为具体会计要素，直接关系到合并商誉在期末会计报表中的报告。合并商誉的账务处理通常包括以下三种方法：确认为一项永久性资产并不予以摊销、确认为一项资产并分期摊销和直接在购并当期调整股东权益并不确认为资产。根据我国企业合并准则，将吸收合并和创立合并产生的商誉单独确认为商誉，不分期摊销而是期末进行减值测试并确认减值损失；控股合并的合并商誉则计入长期股权投资的初始入账价值，并在合并资产负债表中列作商誉。

（五）同一控制下企业合并合并方对合并事项确认与计量

1. 合并方取得的净资产（或股权）——按被并方净资产的账面价值（或账面价值份额）入账。

2. 合并方支付的合并对价——按其账面价值计量。

3. 股东权益的调整——合并方取得的净资产或长期股权投资的账面价值与所支付的合并对价的账面价值（或发行股份面值总额）之间如有差额，应当调整资本公积（股本溢价）；需要调整减少资本公积时，资本公积（股本溢价）不足冲减的，调整减少留存收益。

4. 合并费用的处理——直接相关费用，应当于发生时计入当期损益；其他费用计入所发行债券或其他债务的初始计量金额或抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

（六）非同一控制下企业合并购买方对合并交易的确认与计量

1. 购买方取得的可辨认净资产按其公允价值入账，取得的长期股权投资按合并成本作为初始投资成本。

2. 购买方的合并成本包括：购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生的负债以及发行的权益性证券的公允价值。购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用以及与发行债券或承担债务有关的手续费和与发行权益性证券相关的费用的处理，与同一控制下企业合并的处理原则相同。

3. 合并成本大于取得的可辨认净资产或股权的公允价值份额的差额, 确认为合并商誉; 合并成本小于取得的被购买方可辨认净资产的公允价值的差额, 计入当期损益。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 有关企业合并的下列说法中, 正确的是()。
 - A. 企业合并必然形成长期股权投资
 - B. 同一控制下的企业合并就是吸收合并
 - C. 控股合并的结果是形成母子公司关系
 - D. 企业合并的结果是取得被合并方净资产
2. 下列各项企业合并示例中, 无疑属于同一控制下企业合并的是()。
 - A. 合并双方合并前分属于不同的主管单位
 - B. 合并双方合并前分属于不同的母公司
 - C. 合并双方合并后不形成母子公司关系
 - D. 合并双方合并后仍同属于原企业集团
3. 假定甲公司与乙公司合并, 则下列有关此项合并的阐述中, 不正确的是()。
 - A. 通过合并, 甲公司有可能取得了乙公司的有关资产和负债
 - B. 通过合并, 甲公司有可能取得了乙公司的大部分股权
 - C. 通过合并, 甲公司有可能需要确认长期股权投资
 - D. 通过合并, 甲公司必然成为乙公司的母公司
4. 同一控制下的企业合并中所称的“控制非暂时性”是指, 参与合并各方在合并前、后较长的时间内受同一方或多方控制的时间通常在()。
 - A. 3 个月以上
 - B. 6 个月以上
 - C. 12 个月以上
 - D. 12 个月以上 (含 12 个月)
5. 下列有关合并商誉的各种阐述中, 正确的是()。
 - A. 只要采用购买法实施合并, 就一定要确认合并商誉
 - B. 确认合并商誉的前提是采用购买法实施企业合并

- C. 合并商誉完全是被并购企业自创商誉的市场外化
 D. 合并商誉与被企业的净资产毫无关联
6. 对于吸收合并, 合并方对合并商誉的下列账务处理方法当中, 符合我国现行会计准则的是()。

- A. 单独确认为商誉, 不予以摊销
 B. 确认为一项无形资产并分期摊销
 C. 记入“长期股权投资”的账面价值
 D. 调整减少吸收合并当期的股东权益

(二) 多项选择题

1. 按照企业合并后主体的法律形式不同, 企业合并的方式包括()。

- A. 吸收合并
 B. 创立合并
 C. 控股合并
 D. 同一控制下的合并
 E. 非同一控制下的合并

2. 以下关于购买法的说法中, 正确的有()。

- A. 购买法将一企业合并另一企业的行为视作一项交易
 B. 购买方合并当年净收益仅指其自身当年实现净收益
 C. 购买法下购买方必然确认合并商誉
 D. 购买法仅适用于对控股合并的情形
 E. 与购买法相对应的是权益结合法

3. 将合并商誉确认为资产并且不予以摊销, 但要进行减值测试。这种处理方法()。

- A. 符合谨慎性原则的要求
 B. 与自创商誉的处理原则有相同之处
 C. 符合商誉不能脱离会计主体而独立存在的这一特性
 D. 是国际财务报告准则中提倡的关于合并商誉的会计处理方法
 E. 是我国现行会计准则中确定的合并商誉的处理方法

4. 企业合并与长期股权投资两者之间的关系的下列表述中, 正确的有()。

- A. 甲企业控股合并丙企业, 导致甲拥有对丙的长期股权投资
 B. 甲企业吸收合并丙企业, 不会形成甲对丙的长期股权投资

- C. 甲企业与乙企业合营丙企业，则甲对丙形成长期股权投资
- D. 甲企业是丙企业的联营方之一，则甲对丙形成长期股权投资
- E. 甲企业取得丙企业 15% 的股权，则甲需确认长期股权投资
5. 甲企业与乙企业合并前分属于两个不同的企业集团。甲企业在与乙企业的吸收合并交易所确定的合并成本为 1 150 万元，乙企业当时的可辨认净资产的账面价值为 1 300 万元、公允价值为 1 200 万元。下列有关说法中正确的有()。
- A. 甲企业确认合并业务时，应单项确认 50 万元的负商誉
- B. 甲企业确认合并业务时，应单项确认 150 万元的负商誉
- C. 甲企业确认合并业务时，应将 50 万元计入当期收益
- D. 甲企业确认合并业务时，应将 150 万元计入当期收益
- E. 甲企业在对合并业务进行确认之前，应首先对合并中涉及的合并成本和公允价值进行复核

(三) 判断题

1. 就非同一控制下的企业合并而言，会计处理采用的是购买法。购买法下“购买日”的确定很重要。但有时候“购买日”与“交易日”可能不一致。()
2. 就分步实现的非同一控制下的控股合并而言，购买股权的交易日是各单项投资在投资方财务报表中确认之日，购买日则是购买方获得控制权之日。()
3. 如果企业合并业务中合并方确认了长期股权投资，则该合并必然是控股合并。()
4. 如果企业合并业务中合并方确认了取得的有关资产和负债，则该合并必然是吸收合并或创立合并。()
5. 购买法下，购买方在吸收合并中取得的被购买方的各项可辨认资产、负债，应当按其公允价值入账。()
6. 购买法下实施的控股合并中，购买方应当按所确定的合并成本对取得的对被购买方的长期股权投资进行初始计量。()
7. 购买法下，购买方在吸收合并中支付的各项合并对价，应按其公允价值入账。()
8. 根据我国企业合并准则，购买法实施的吸收合并中，购买方确

认企业合并的会计处理中如果涉及损益的确认，则所确认的损益既有可能是出让资产损益，又有可能是合并成本低于取得的可辨认净资产公允价值的差额。

9. 同一控制下的企业合并，合并方在吸收合并中取得的被合并方的各项可辨认资产、负债，应当按其账面价值入账。

10. 同一控制下的企业合并的控股合并中，合并方应当按所支付的合并对价的账面价值对取得的对被合并方的长期股权投资进行初始计量。

11. 同一控制下的企业合并，合并方在吸收合并中支付的各项合并对价，应按其账面价值入账。

12. 根据我国企业合并会计准则，同一控制下企业合并的吸收合并中，合并方确认企业合并的账务处理中，不会涉及损益的确认。

13. 合并商誉的后续计量，是指期末的摊销与减值损失确认。根据我国现行会计准则，企业不需要对商誉进行摊销，只需要按期（至少应当在每年年末终了）对合并商誉进行减值测试，并确认相应的减值损失，然后按其成本扣除累计减值损失的金额予以计量。

(四) 计算与账务处理题

1. 表 1-1、表 1-2 分别是甲公司、乙公司 2×13 年 12 月 31 日的资产负债表（简表）。

表 1-1

资产负债表

编制单位：甲公司

2×13 年 12 月 31 日

单位：万元

| 资产（期末余额） | | 负债及所有者权益（期末余额） | |
|----------|-------|----------------|-------|
| 流动资产： | | 流动负债： | |
| 货币资金 | 1 000 | 短期借款 | 280 |
| 应收账款 | 50 | 应付账款 | 180 |
| 存货 | 350 | 其他应付款 | 140 |
| 固定资产： | | 非流动负债： | |
| 固定资产原价 | 4 000 | 长期借款 | 2 000 |

| 资产（期末余额） | | 负债及所有者权益（期末余额） | |
|----------|-------|----------------|-------|
| 减：累计折旧 | 600 | 所有者权益： | |
| 固定资产净值 | 3 400 | 股本 | 1 600 |
| 无形资产： | | 资本公积 | 430 |
| 无形资产 | 80 | （其中股本溢价 100） | |
| | | 留存收益 | 250 |
| 资产总计 | 4 880 | 负债及所有者权益总计 | 4 880 |

表 1-2

资产负债表

编制单位：乙公司

2×13 年 12 月 31 日

单位：万元

| 资产（期末余额） | | 负债及所有者权益（期末余额） | |
|----------|-------|----------------|-------|
| 流动资产： | | 流动负债： | |
| 货币资金 | 600 | 短期借款 | 80 |
| 应收账款 | 150 | 应付账款 | 300 |
| 存货 | 250 | 其他应付款 | 120 |
| 固定资产： | | 非流动负债： | |
| 固定资产原价 | 2 600 | 长期借款 | 1 500 |
| 减：累计折旧 | 600 | 所有者权益： | |
| 固定资产净值 | 2 000 | 股本 | 600 |
| 无形资产： | | 资本公积 | 100 |
| 无形资产 | 0 | 留存收益 | 300 |
| 资产总计 | 3 000 | 负债及所有者权益总计 | 3 000 |

2×14 年 1 月初，甲公司对乙公司进行吸收合并。合并日经评估乙公司固定资产的公允价值为 2 050 万元，其他各项可辨认资产和负债的公允价值等于账面价值。甲公司支付的合并对价资料见表 1-3。

表 1-3

甲公司支付的合并对价资料

单位：万元

| 项目 | 货币额 | 账面价值 | 面值 | 公允价值 |
|-------------|-----|------|-----|------|
| 1. 银行存款 | 700 | | | |
| 2. 发行股票 | | | 200 | 260 |
| 3. 发行股票手续费等 | 1 | | | |
| 4. 无形资产 | | 300 | | 400 |

要求：

(1) 假定此项合并为同一控制下的企业合并，进行甲公司吸收合并乙公司的账务处理；

(2) 假定此项合并为非同一控制下的企业合并，进行甲公司吸收合并乙公司的账务处理。

2. 同上述第 1 题，合并方式改为控股合并，控股比例为 90%。

要求：

(1) 假定此项合并为同一控制下的企业合并，进行甲公司合并乙公司的账务处理；

(2) 假定此项合并为非同一控制下的企业合并，进行甲公司合并乙公司的账务处理。

3. A、B 公司均为甲公司两年以前就拥有 60% 控股权的子公司。2×13 年 2 月，A 公司增发股份 1 500 万股，每股面值 1 元。A 公司用增发股份中的 1 080 万股与甲公司换取其持有的 B 公司的全部股权，另 420 万股按每股 1.5 元的价格出售。当时，B 公司净资产的账面价值为 2 000 万元（其中股本 1 800 万元，资本公积 100 万元，盈余公积和未分配利润分别为 40 万元和 60 万元），经评估公允价值为 2 300 万元（300 万元为固定资产的评估增值）。A 公司增发股份的有关费用中与合并 B 公司有关的部分为 9 万元，以银行存款支付。此项企业合并之前，A、B 两公司之间没有发生任何交易。其他因素略。

要求：

(1) 判断 A 公司合并 B 公司属于同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并；

(2) 编制 A 公司合并 B 公司的会计分录（金额单位：万元）。