

成人高等教育会计学品牌专业系列教材

总主编 王竹泉

高级财务会计

主编 王竹泉 王 荭 高 芳

Gaoji caiwu Kuaiji



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

成人高等教育会计学品牌专业系列教材

总主编 王竹泉

高级财务会计

主编 王竹泉 王 荭 高 芳

Gaoji caiwu Kuaiji



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/王竹泉,王荭,高芳主编. —上海:立信会计出版社,2011.5

成人高等教育会计学品牌专业系列教材

ISBN 978-7-5429-2868-9

I. ① 高… II. ① 王… ② 王… ③ 高… III. ① 财务会计—成人高等教育—教材 IV. ① F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 088559 号

责任编辑 方士华

封面设计 周崇文

高级财务会计

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司
开 本	787 毫米×960 毫米 1/16
印 张	25
字 数	476 千字
版 次	2011 年 5 月第 1 版
印 次	2011 年 5 月第 1 次
印 数	1—3 100
书 号	ISBN 978-7-5429-2868-9/F
定 价	36.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

总 序

在专业人才培养过程中,教材建设发挥着举足轻重的作用。编写一套充分体现人才培养特色定位、与人才培养目标相契合的教材成为专业建设的重要内容,也是确保人才培养质量的关键所在。对于成人高等教育来说,教材建设的重要性尤为突出。然而,综观目前我国会计学专业成人高等教育,在专门化教材建设方面捉襟见肘,体现成人高等教育特点和成人高等教育一般规律的专门化教材较少,不少院校直接选用面向普通高等教育的教材。即便是冠以成人高等教育名头的系列教材,在内容安排上,也多是以专业理论和方法讲解为主,有助于学员自学的内容安排不足,未能较好地适应以提高专业技能和专业能力为培养目标的成人高等教育人才培养之需要,使用效果不尽如人意。至于与区域经济发展需求的特色人才培养相适应的会计学专业成人高等教育系列教材则更为少见。

中国海洋大学会计学专业是山东省首批成人高等教育品牌专业建设点,也是山东省首批普通高等教育品牌专业建设点和教育部国家特色专业建设点。会计学成人高等教育品牌专业以服务于山东半岛城市群经济发展为导向,以培养半岛制造业基地、地区金融中心、贸易和物流基地等急需的应用型会计专业人才为主要目标,充分发挥学校和专业的品牌优势,有效整合半岛城市群中的社会会计教育资源,着力调整人才培养的层次结构、地区结构和行业结构,不断优化人才培养的培养方案和培养模式。自2007年立项建设以来,该专业以建立与会计专业人才培养结构调整和培养模式优化相适应的新型特色课程体系为目标不断推进课程体系改革和教材建设,在山东省教育厅成教处和中国海洋大学及其继续教育学院各级领导的大力支持下,联合立信会计出版社,组织多年从事会计学专业成人高等教育教学工作的一线专业教师编写了本系列教材。



本系列教材涵盖了会计学专业核心课程和品牌专业的模块化特色课程,核心课程分别是《簿记》、《中级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《财务管理》、《高级财务会计》、《审计学原理》、《注册会计师审计实务》、《计算机会计》和《管理咨询》。模块化特色课程主要包括《金融企业会计》、《预算管理》、《营运资金管理》、《物流成本管理》等。总体上看,本系列教材具有以下几个方面的突出特点:

第一,充分体现专业人才培养规律。与通行的会计系列教材不同,本系列教材的第一门课程定名为“簿记”,更加突出其簿记原理和技术特点,为后续《中级财务会计》和《高级财务会计》的系统学习打下坚实的基础;在绝大多数院校中,审计类课程仅开设“审计学”一门,既讲原理又讲实务,结果是学员在两个方面学习得都不深入,鉴于此,我们将传统的《审计学》课程划分为《审计学原理》和《注册会计师审计实务》两门课,分别两个学期先后讲授,一方面体现相关专业知识学习的循序渐进;另一方面实现对相关知识的深入、系统学习;此外,本系列教材特别增设了《管理咨询》课程,旨在锻炼学生分析问题、解决问题的实战能力,同时开阔视野、完善知识结构,提高综合技能。

第二,更符合应用型人才培养需要。教材编写过程中,我们充分考虑成人高等教育人才培养目标的实际需要。在对专业课基本知识和一般原理讲解清楚的基础上,更加注重对相关专业知识的实际应用的介绍,安排了大量的例题或案例,更加有利于学员能够学以致用,培养起实际动手应用的能力。

第三,特色定位更加明显。在主干课程定位和教材内容安排上,我们充分考虑学员特点、区域经济特点、师资优势和特长,对教材内容进行科学定位。使得本系列教材更好地适应区域经济发展中制造业基地、区域金融中心、贸易和物流基地发展对会计学专业成人高等教育人才培养的专门需求。

第四,更适合学习和教学需要。尊重成人高等教育人才培养的一般规律,为方便学员业余时间自学,本系列教材安排了“内容简介”、“学习目标与要求”、“思考与练习”和“案例讨论”等内容,对学员的自学提供指南和素材,更加适合学员自学之需要。同时,为更好地满足学生学习和教师教学需要,我们还专设了成人高等教育会计学品牌专业和特色课程网站,



网址为：<http://www2.ouc.edu.cn/accouc/kjcj/>，读者可在该网站的课程资源中下载各特色课程的教学课件、拓展阅读材料、案例和模拟试卷等。

上述突出特点也正是本系列教材的优点所在。我们期望本系列教材的出版能够为我国特别是山东省会计学专业成人高等教育事业奉献一套理想教材，同时更好地发挥会计学成人高等教育品牌专业的示范效应。

本系列教材的顺利出版是多方共同努力的结果，其间不仅仅饱含了中国海洋大学管理学院会计学系全体教师的辛勤汗水，同时也凝聚了山东省教育厅特别是教育厅成教处以及中国海洋大学、中国海洋大学继续教育学院各级领导的心血。本系列教材的出版工作还得到了国内财经类权威出版社——立信会计出版社的鼎力支持，特别是窦瀚修社长和方士华编辑的大力支持。在此，向对本系列教材出版工作给予帮助的各方人士表示衷心的感谢！

由于水平有限，本系列教材的编写难免存在不足或错误之处，恳请读者批评指正，电子邮件地址为：accouqd@yahoo.com.cn，我们将不断努力完善。

王竹泉

前 言

在课程体系中分别设置《基础会计》、《中级财务会计》和《高级财务会计》是国内外会计学专业教育的通行做法。但是,不论是在国外,还是在国内,对于《高级财务会计》的内容体系及其与《中级财务会计》的界限却一直没有一个统一的认识。大部分《高级财务会计》教材没有对其内容取舍作出说明,部分教材则将高级财务会计的内容界定为特殊业务会计(包括特殊事项、特殊主体、特殊经营方式、特殊行业等),而将中级财务会计界定为一般业务会计。这种划分方法虽有其合理性的一面,但是对一般业务或特殊业务的划分缺乏统一的标准,带有很强的主观性和不确定性,从而使高级财务会计与中级财务会计的边界变得模糊不清,高级财务会计的内容像是一个个互不相干的专题的罗列,缺乏系统性。

我们认为,高级财务会计与中级财务会计都属于财务会计的范畴,因而都应受制于财务会计概念框架。在财务会计概念框架的各个组成部分中,财务报告目标、会计信息质量特征和财务报表要素(会计信息的表达形式)居于更高的层次,中级财务会计和高级财务会计在这两大层次上不存在差异。它们的差异主要体现在会计基本假设与会计确认、计量和报告的原则这两个层面上。相对而言,中级财务会计是以会计基本假设的标准或典型情况作为对象,其所涉及的是在此基础上形成的会计确认、计量和报告的公认处理方法或公认会计准则。这里所说的会计基本假设的标准或典型情况是指:单一的公司法人主体、持续经营、以年度作为报告周期、单一且币值稳定的货币作为计量单位;而高级财务会计则是以会计基本假设的非标准或非典型情况作为对象,其所涉及的会计确认、计量和报告方法,有的可能已经达成共识或形成了公认会计准则,但其与标准或典型会计基本假设情况下所形成的公认会计准则具有明显的差异;有的则可能尚没有达成共识,对该类问题的处理还存在着很大的分歧,更没有



形成相应的公认会计准则。

基于这样的认识,本教材将高级财务会计的内容按各项会计基本假设的非标准或非典型情况进行分类,主要分为四个部分:

1. 非标准会计主体的财务会计问题,包括企业合并、合并财务报表、独资与合伙企业会计、分支机构会计、分部报告等。

2. 非持续经营的财务会计问题,主要包括公司解散清算会计和破产清算会计。

3. 非标准会计分期的财务会计问题,包括中期财务报告、衍生金融工具会计。从会计基本假设的层面来看,衍生金融工具会计与传统财务会计最根本的变化就是在会计分期上。由于衍生金融工具高度风险性的特征,使得会计分期变得多余,实时报告成为理想的选择。即使分期报告,其所要报告的也不是在该期间衍生金融工具上产生的收益或损失,而是要报告在该合同履行时可能产生的后果及其预期目的的实现情况。

4. 非标准货币计量的财务会计问题,包括外币交易会计、外币财务报表折算、物价变动会计等。

所得税会计、租赁会计、养老金会计不符合上述分类标准,而且这些问题及其处理方法在我国也已十分普遍,没有什么特殊之处,因此,建议将其纳入《中级财务会计》中讲授。

本教材是成人高等教育会计学品牌专业系列教材中的核心专业课教材之一。教材的编写充分考虑了成人学员的学习要求,内容力求简明扼要、通俗易懂,并配有学习目标与要求、教学重点与难点、主要名词与术语、思考与练习、自测题及参考答案,便于学员自学使用。同时,学员可以登录成人高等教育会计学品牌专业网站使用在线课程资源,包括:教学录像、教学课件、拓展阅读材料、学习指导书、模拟试题、习题解答等。成人高等教育会计学品牌专业网站的网址为: <http://www2.ouc.edu.cn/accouc/kjcj/>。

本教材由王竹泉、王荭、高芳主编,赵爽、刘文静参加了部分章节的编写,最后由王竹泉教授总纂定稿。具体分工情况如下:

编 者

章 节

王竹泉、赵 爽、刘文静

第1~5章、第11章



王 荭

第 10 章、第 12 章

高 芳

第 6~9 章、第 13 章

感谢山东省教育厅特别是教育厅成教处、中国海洋大学管理学院会计学系、中国海洋大学继续教育学院对本书出版的支持。同时,感谢立信会计出版社方士华先生对本书的细心审校和编辑。

由于作者水平有限,本书的编写难免出现错误或偏颇,不当之处,恳请读者不吝赐教。我们的电子邮箱为: zhuquanw@yahoo.com.cn,我们将不断努力完善,以便我们能够在再版时及时修正。

编 者

2011 年 5 月

目 录

第一章 企业合并	1
学习目标与要求	1
教学重点与难点	1
第一节 企业合并的概念与分类	2
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	4
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	7
主要名词与术语	11
思考与练习	11
自测题及参考答案	12
第二章 合并财务报表的理论基础和编制程序	18
学习目标与要求	18
教学重点与难点	18
第一节 合并财务报表的概念与作用	19
第二节 合并理论与合并财务报表的格式	21
第三节 合并范围的确定	30
第四节 编制合并财务报表的前提	34
第五节 合并财务报表的编制原理及基本程序	35
主要名词与术语	38
思考与练习	39
自测题及参考答案	40
第三章 控股权取得日合并财务报表的编制	44
学习目标与要求	44
教学重点与难点	44
第一节 同一控制下企业合并控股权取得日合并财务报表编制	45



第二节 非同一控制下企业合并控股权取得日合并财务报表编制	54
主要名词与术语	65
思考与练习	66
自测题及参考答案	67
第四章 控股权取得日后合并财务报表的编制	73
学习目标与要求	73
教学重点与难点	73
第一节 同一控制下企业合并控股权取得日后首期合并财务报表编制	74
第二节 非同一控制下企业合并控股权取得日后首期合并财务报表编制	87
第三节 控股权取得日后连续各期合并财务报表的编制	101
主要名词与术语	106
思考与练习	107
自测题及参考答案	108
第五章 公司间交易的抵销	112
学习目标与要求	112
教学重点与难点	112
第一节 公司间交易的含义及类型	113
第二节 公司间存货交易的抵销	114
第三节 公司间固定资产交易的抵销	124
第四节 公司间债权债务交易的抵销	140
第五节 公司间其他交易的抵销	145
第六节 合并现金流量表	148
主要名词与术语	152
思考与练习	152
自测题及参考答案	153
第六章 独资与合伙企业会计	158
学习目标与要求	158
教学重点与难点	158
第一节 独资与合伙企业会计概述	159



第二节 独资企业的会计核算	160
第三节 合伙企业的会计核算	166
第四节 独资企业与合伙企业的清算	174
主要名词与术语	184
思考与练习	185
自测题及参考答案	186
第七章 分支机构会计	189
学习目标与要求	189
教学重点与难点	189
第一节 分支机构会计的特点	190
第二节 分支机构的会计核算	192
第三节 汇总财务报表的编制	200
主要名词与术语	207
思考与练习	208
自测题及参考答案	208
第八章 分部报告	212
学习目标与要求	212
教学重点与难点	212
第一节 分部报告的概念与作用	213
第二节 分部报告的种类与内容	213
第三节 分部报告的确定	217
第四节 分部信息的披露	223
主要名词与术语	225
思考与练习	225
自测题及参考答案	226
第九章 中期财务报告	230
学习目标与要求	230
教学重点与难点	230
第一节 中期财务报告概述	231



第二节 中期财务报告的确认与计量	233
第三节 中期财务报告的编报	235
第四节 中期财务报告附注	241
主要名词与术语	243
思考与练习	244
自测题及参考答案	245
第十章 外币交易会计	248
学习目标与要求	248
教学重点与难点	248
第一节 外币交易会计概述	249
第二节 即期外币业务的会计处理	261
第三节 远期外币业务的会计处理	266
主要名词与术语	284
思考与练习	285
自测题及参考答案	286
第十一章 外币财务报表折算	291
学习目标与要求	291
教学重点与难点	291
第一节 外币财务报表折算概述	292
第二节 现行汇率法	293
第三节 流动—非流动项目法	298
第四节 货币—非货币项目法	302
第五节 时态法	306
第六节 外币财务报表折算方法的选择	307
主要名词与术语	310
思考与练习	310
自测题及参考答案	312
第十二章 物价变动会计	316
学习目标与要求	316



教学重点与难点	316
第一节 物价变动会计概述	317
第二节 不变币值会计	323
第三节 现行成本会计	337
第四节 现行成本/不变币值会计	348
主要名词与术语	356
思考与练习	357
自测题及参考答案	358
第十三章 公司清算会计	363
学习目标与要求	363
教学重点与难点	363
第一节 公司解散清算的会计处理	364
第二节 公司破产清算的会计处理	371
主要名词与术语	378
思考与练习	378
自测题及参考答案	379
参考文献	382

第一章 企 业 合 并

学习目标与要求

通过本章的学习,了解企业合并的概念、种类和程序;掌握同一控制和非同一控制下企业合并的会计处理。

教学重点与难点

本章的教学重点是同一控制和非同一控制下企业合并的会计处理;教学难点是非同一控制下企业合并的会计处理。



第一节 企业合并的概念与分类

一、企业合并的概念

企业合并是指将两个或者两个以上的单独企业合并形成一个报告主体的交易或事项。在实务中,对于交易或事项发生前后是否形成控制权的转移,应当遵循实质重于形式原则,综合可获得的各方面情况进行判断。假定在企业合并前 A、B 两个企业为各自独立的法律主体(在合并交易前不存在任何法律关系),企业合并准则中所界定的企业合并,包括但不限于以下情形:企业 A 通过增发自身的普通股自企业 B 原股东处取得企业 B 的全部股权,该交易事项发生后,企业 B 仍持续经营;企业 A 支付对价取得企业 B 的净资产,该交易事项发生后,撤销企业 B 的法人资格;企业 A 以其资产作为出资投入企业 B,取得对企业 B 的控制权,该交易事项发生后,企业 B 仍维持其独立法人资格继续经营。

应注意的是,下列交易在《企业会计准则第 20 号——企业合并》中,不被视为企业合并:

(1) 两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。由于合营企业的合营各方不存在占主导地位的控制方,不属于准则中界定的企业合并。

(2) 仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。例如通过签订委托受托经营合同,作为受托方虽不拥有受托经营企业的所有权,但按合同协议的约定能够对受托企业的生产经营活动实施控制。在这种情况下,因无法明确计量企业的合并成本,某些情况下不发生合并成本,虽然涉及控制权的转移,但不属于企业合并的范畴。

二、企业合并的种类

由于企业合并的原因是各不相同的,企业在合并过程中所采取的方式也是各异的,企业可根据具体情况采用不同的合并方式。按照不同的标准可将企业合并进行不同的分类,比较常见的分类方式包括以下几种。

(一) 按法律形式分类

按照法律形式分类,企业合并可分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。吸收合并也称兼并,是指参与合并的企业中只有一家存续,其余公司均告解散。例如企业 A 接收了企业 B 的净资产,最终被企业 A 吸收合并。新设合并是指几家企业协议合并形成一家新的企业,原来的各家企业均告解散。例如企业 A 和企业 B 合并,最终形成企业 C。控股合并是指一家企业购进或取得了另一家企业有投票表



决权的股权或出资证明书,且以达到控股后者经营和财务方针的持股比例的企业合并形式。例如,企业 A 购买了企业 B 有表决权资本的 80%,控制了企业 B 的财务和经营政策,则企业 A 成为企业 B 的控股母公司,而企业 B 则成为企业 A 的子公司,但企业 B 继续保留其法人资格。在控股合并的情况下,母公司要编制合并会计报表。

(二) 按照是否受同一方控制分类

按照参与与合并的企业是否受同一方控制,企业合并可分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或者相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。通常情况下,同一企业集团内部各子公司之间、母子公司之间的合并属于同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并的特点:第一,从最终实施控制方的角度来看,其所能实施的净资产没有发生变化;第二,由于参与合并的各方企业同受一方或相同的多方控制,有些合并甚至不是参与合并的企业自愿的,所以交易往往不是按照公允价值进行的,很难以双方议定的价格作为核算的基础。

非同一控制下的企业合并是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方的最终控制的合并交易。如联想集团收购 IBM 公司的个人电脑业务。非同一控制下的企业合并的特点:第一,参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制,企业合并大多数是出自企业自愿的行为;第二,交易过程中各方出于自身利益的考虑会进行激烈的讨价还价,交易以公允价值为基础,作价相对公平合理。

三、企业合并的程序

企业合并是市场经济条件下的一种经济现象,也是企业竞争、谋求发展和扩张的必然产物。实施企业合并,一般需经过下列程序:

第一,股东大会或者股东会做出合并决议。

第二,合并各方签订合并合同并经合并各方的股东(大)会通过,国有独资公司的合并应由国家授权投资的机构或者国家授权的部门决定(在合并合同中,约定合同的生效条件)。合并协议的内容一般应有六项:合并各方的名称、住所;合并后存续企业或新设企业的名称、住所;合并各方的债权、债务处理办法;合并各方的资产状况及其处理办法;存续企业和新设企业因合并而增资的总额;合并各方需要载明的其他事项。

第三,编制资产负债表和财产清单。合并各方协议合并时,应编制各自的资产负债表及财产清单,并委托公正的资产评估机构,对企业的流动资产、固定资产、无形资产及其他资产各项进行评估,确认其债权和债务。