

国家级重点学科
东北财经大学
会计学系列教材

高级 财务 会计

Advanced
Financial Accounting

刘永泽 傅荣 主编

Advanced

Financial Accounting

 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教材

高级财务会计

刘永泽 傅 荣 主编

东北财经大学出版社
大 连

© 刘永泽 傅荣 2003

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 刘永泽, 傅荣主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2003.9

(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 7 - 81084 - 307 - 9

I. 高… II. ①刘… ②傅… 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 (2003) 第 066236 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)

总编室: (0411) 4710523

营销部: (0411) 4710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

大连理工印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm 字数: 343 千字 印张: 12 1/8

印数: 1—5 000 册

2003 年 9 月第 1 版

2003 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠 田玉海

责任校对: 刘铁兰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 孙萍

定价: 20.00 元

东北财经大学会计学系列教材编委会

主任

谷 祺 教授、博士生导师

副主任

刘永泽 教授、博士、博士生导师

张先治 教授、博士、博士生导师

委员

(按姓氏笔画为序)

万寿义 教授、博士、硕士生导师

孙 坤 教授、博士生、硕士生导师

刘明辉 教授、博士、博士生导师

吴大军 教授、博士生、硕士生导师

陈文铭 副教授、硕士生导师

陈立军 教授、硕士生导师

陈国辉 教授、博士、博士生导师

欧阳清 教授、硕士生导师

姜 楠 教授、硕士生导师

秦志敏 副教授、博士生、硕士生导师

蔡传勋 教授、硕士生导师

卷首语

“经济越发展，会计越重要”，经济越发展，会计越需要改革。21世纪之初，人类社会正在步入知识经济时代，经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下，国际会计发展面临着新的挑战，特别是“安然事件”等一系列会计造假案的发生对会计理论与实务产生了巨大的冲击。我国的经济发展与会计环境同国际经济发展及会计环境变化是紧密相连的。国际国内经济的发展与会计环境的变化要求中国会计必须不断改革与完善。

中国的会计改革，一要适应不断变化的国际会计环境；二要满足中国经济改革与发展的要求；三要考虑中国会计实务界对会计理论与操作的需要。会计改革的重点在于会计理论体系与方法体系的完善，会计改革的关键在于会计教育的改革，会计教育改革的基础在于会计教材建设与会计人才培养。因此，建立一套体系科学、内容新颖、切合实际的会计学系列教材，既是当前经济发展与会计改革的要求，也是培养高素质会计人才的需要。

作为高等财经院校的会计学院，尤其是作为国家级重点学科所在院校之一，东北财经大学会计学院理所当然肩负着探索和研究会计教育改革、建立和完善会计教材体系、培养和教育高素质会计人才的重任。早在1995年，我们就初步确立并编写出版了首批会计系列教材，并且于2000年根据实际情况的变化作了进一步的完善。我们所编写的教材在教学与实践中受到了广泛的好评，许多兄弟院校都采用了我们的系列教材。

应当看到，随着国际会计环境变化与中国会计改革的深化，我们的教材在某些方面已经不能适应日新月异的经济发展的需要。因此，改革与完善我校现行的会计学教材体系和内容是当务之急。我们在广泛征求

高校教师、学生及实务界对我校会计系列教材意见与建议的基础上，组织我院 20 多位在各自领域有突出研究专长和丰富教材编写经验的教授、专家，对新的系列教材的编写原则、体系结构和基本内容进行了充分的探讨，最后由会计学系列教材编委会决定：对东北财经大学会计学系列教材进行全面修订；调整部分系列教材的主编及编写人员；制定系列教材编写目标、原则与体例等。

本次修订的教材包括：《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《财务分析》、《管理会计》、《审计》和《会计信息系统》，共九部。

本次教材建设（修订）的目标是：适应普通高等学校会计学专业的需要；满足社会经济建设对会计知识的需求；确保教材建设与我校会计学全国重点学科地位相匹配；力争在国际会计学界有一定影响。

本次教材建设（修订）的指导思想与原则是：

1. 理论与实践相结合。会计学作为经济应用学科，其教材既要讲清理论，又要注重应用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释，又要运用基本原理去解决实际问题，提高学生分析、解决问题的能力。为实现上述目标，本系列教材除主教材外，还编写了配套的习题与案例。主教材增加了案例的比例，习题与案例包括每章的内容提要、应掌握的学习要点、复习思考题和案例分析等，有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

2. 教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果，使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务，针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动，完善教材内容，提高教材质量。

3. 中国特色与国际化相结合。教材的编写既要立足中国、侧重当前，又要放眼世界、关注未来。在选材上，尽量选择在当前我国实践中行之有效的内容，同时尽可能与国际会计接轨，反映国际会计理论与实务的发展潮流。

4. 继承与创新相结合。教材修订要保持原系列教材的精华和特色，同时也要注意新法规、新政策、新理论、新方法的充实与完善。

5. “通”与“专”相结合。“通”与“专”是现代高等教育的一对矛盾。会计作为一个相对独立的学科，其课程内容和教学安排既要体现本学科的特殊性，又不能完全割裂与其他相关学科之间的必要的联系。因此，本系列教材应该兼顾会计专业与非会计专业、校内学生与校外学生的需要。

东北财经大学会计学系列教材是会计学院全体教师与学生共同劳动的结晶，凝聚了众多资深教授和专家多年的经验和心血。当然，由于我们的经验与人力有限，教材中难免存在不足，我们期待着会计界的专家、学者和广大读者的批评指正，以便再版时补充修改。本次修订仅仅是一个新的起点，而不是终点，我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订，使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐，及时反映学科的最新发展。

东北财经大学会计学系列教材编委会
2003年6月

前 言

近年来，随着科技突飞猛进的发展，在迅速变化的当今世界，知识经济正在影响着人类社会和经济生活的方方面面。经济全球化的大潮也正在冲击着旧的经济秩序。在我们的经济生活中出现了许多新的经济现象，如国有企业的公司制改组、兼并，公司跨国经营，租赁业迅猛发展，衍生金融工具的大量出现等。这些经济现象带来了较复杂和较特殊的经济业务，也给企业提出了许多特殊的会计问题。这些特殊的经济业务和特殊的会计问题都需要我们去研究、去解决。对于那些正在从事这方面会计实务工作者和正在学习且将从事这方面工作的会计专业学生来说，了解这些知识，学会运用会计方法处理这些特殊业务，是非常必要的。因此，全国各高等财经院校均将这些特殊业务会计，即高级财务会计作为本科会计专业的一门必修课程。

本书是东北财经大学会计学系列教材之一。针对高等财经院校本科教学的实际情况，在本书的编写过程中，我们尽量处理好以下几个问题：一是处理好国际惯例与中国国情的关系，在介绍国际上通行的一些理论和方法时，尽量同中国的实际相结合，既要借鉴国外成功的方法，又要考虑中国的国情，尽量融入中国的会计制度之中；二是处理好前瞻性与实用性的关系，教材内容要强调实用性，结合我国会计改革的实际情况，尽可能多介绍会计实务中急需的业务问题。但还必须有一定的前瞻性，有些业务虽然在我国还不具有普遍性，甚至还未涉及，但不久就会发展起来，因此，对这些业务问题也做了简要介绍。从整体上看，本书的编写达到了内容丰富、讲解详细、论述深入的教材编写要求。

本书由东北财经大学会计学院刘永泽教授总纂，各章的分工为：第一章、第二章、第三章、第六章、第七章由傅荣教授编写；第四章、第八章由陈玉媛博士生编写；第五章由于显国教授编写；第九章、第十章

由姜欣副教授编写；第十一章由刘永泽教授编写。

由于作者水平有限，加之内容复杂，新东西较多，书中难免存在疏漏甚至错误之处，敬请专家批评指正。

编 者

2003年7月

目 录

第一章 合并会计报表概述	1
第一节 企业合并方式.....	1
第二节 企业合并的会计处理方法.....	3
第三节 合并会计报表的涵义.....	15
第四节 合并范围及编制原则与程序.....	19
第二章 股权取得日的合并会计报表	24
第一节 购买法下的合并商誉.....	24
第二节 购买法下股权取得日合并报表的编制.....	31
第三章 股权取得日后的合并会计报表	35
第一节 合并资产负债表的编制.....	35
第二节 合并利润表及合并利润分配表的编制.....	58
第三节 合并现金流量表的编制.....	70
第四节 合并会计报表综合举例.....	77
第四章 所得税会计	91
第一节 所得税会计概述.....	91
第二节 永久性差异和暂时性差异.....	96
第三节 所得税费用的当期计列与跨期摊配.....	101
第四节 所得税费用的会计处理.....	104
第五节 所得税费用分摊的其他问题.....	118
第五章 外币业务会计	124
第一节 外币业务概述.....	124
第二节 外币交易的会计处理.....	131
第三节 外币会计报表折算方法.....	142

第六章 物价变动会计	159
第一节 物价变动会计与传统财务会计	159
第二节 资本保全理论与物价变动会计	162
第三节 历史成本/不变币值会计模式	164
第四节 现行成本/名义货币会计模式	174
第五节 现行成本/不变币值会计模式	189
第七章 衍生金融工具会计	191
第一节 衍生金融工具概述	191
第二节 衍生金融工具会计基本问题	197
第三节 套期会计理论	207
第四节 衍生金融工具会计处理释例	213
第八章 租赁会计	229
第一节 租赁会计概述	229
第二节 经营性租赁会计	237
第三节 融资性租赁会计	243
第四节 售后租回会计	253
第九章 合伙企业会计	258
第一节 合伙企业概述	258
第二节 合伙企业的初始投资与经营	260
第三节 合伙权益变动的核算	265
第四节 合伙企业清算	278
第十章 分支机构会计与退休金会计	298
第一节 分支机构会计	298
第二节 退休金会计	324
第十一章 企业清算与企业重组	345
第一节 企业清算会计概述	345
第二节 企业普通清算会计	351
第三节 企业破产清算会计	362
第四节 企业重组	368

第一章 合并会计报表概述

第一节 企业合并方式

一、企业合并的涵义

国际会计准则委员会第 22 号会计准则 (IAS22) 《企业合并》中关于企业合并的定义是：企业合并是指通过一个企业与另一个企业的联合或获得对另一个企业净资产的控制和经营权，而将各独立的企业组成一个经济实体。

企业合并是企业发展的需要。在市场经济条件下，随着企业间竞争的日益激烈，发展对于企业已是生死攸关。企业寻求发展的有效途径之一便是进行企业间的联合。企业合并无论是从宏观经济的角度还是从微观经济的角度来看，都有重大意义。

一方面，由强势企业合并弱势企业的企业合并可以优化生产要素的组合，避免经济资源的浪费，减少因对部分企业实施破产而导致的负面影响；另一方面，强强联合的企业合并有助于企业优势互补、扩充规模、寻求更大发展。

对于参与合并的企业而言，企业合并更可为之带来如下好处：

第一，合并带给企业的有形资产和无形资产，使企业能以较低的成本谋求较大的发展；

第二，合并导致的分散风险和多元化经营，使企业能以较小的风险获得较高的报酬；

第三，合并还会使企业免延误生产之虞而享纳税优惠之益。

二、企业合并的方式

(一) 按法律形式分类

企业合并的方式按法律形式分类,可分为吸收合并、创立合并和控股合并三种。

吸收合并(Merger)也称兼并,是指一家企业将其他一家或几家企业的资产和负债并入本企业,被并方解散,主并方继续保留其法人地位的一种企业合并形式。吸收合并的具体方法可以是由主并企业用现金、债券、发行股票或签出资证明等换取被并企业的净资产。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。

创立合并(Consolidation)也称新设合并,是指两家或两家以上企业合并组成一个新的企业,参与合并的原各企业均不复存在的合并形式。创立合并的方法是由参与合并的诸家企业以其净资产换取新设企业的股份。创立合并的结果是新设企业作为单一经济主体和法律主体处理其会计事务,拥有已经丧失法人地位的各被并企业的资产并承担其债务。

IAS22《企业合并》中,把吸收合并和创立合并统称为“法定兼并”。

控股合并(Acquisition)是指由一家企业通过购买其他企业股份的方式,或通过交换股份取得其他企业股份的方式,实现对其他企业的控制。控制的标志是有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取收益。控股的实施途径是一企业直接或间接拥有另一企业半数以上表决权资本,或者一企业拥有另一企业表决权资本不足半数以上但是通过拥有的表决权资本和其他方式达到控制。控股合并并不是法律意义上的合并,控股企业和被控股企业仍分别各为独立的法人,但前者对后者的财务和经营决策的控制权决定了二者事实上是一个经济整体。

在吸收合并和创立合并方式下,均不涉及合并会计报表问题,只有在控股合并情况下才涉及合并会计报表的编制。

（二）按涉及行业的不同分类

企业合并的方式按涉及行业的不同分类，可分为横向合并、纵向合并和混合合并三种。

横向合并（Horizontal Integration）也称水平式合并，是指同行业或相近行业的有关企业的合并，参与合并的企业在生产工艺、产品或劳务等方面相同或相近。横向合并的目的是发展规模经济实现规模效益、优势互补提高竞争能力。如若干家零售商业企业合并组成大型零售商业企业集团等。

纵向合并（Vertical Integration）也称垂直式合并，是指不同行业的有关企业的合并，参与合并的企业在生产工艺、产品或劳务等方面虽然不相同或不相近但却有一定的联系。纵向合并的目的往往是保证生产经营活动的配套、产供销各环节的畅通。如速冻食品生产企业与粮油业、水产业、畜牧业甚至快餐业企业合并。

混合合并（Conglomeration），是指生产工艺、产品或劳务并没有内在联系的诸企业的合并。混合合并的目的—般是为了分散经营风险。如房地产开发企业购买造船企业的股权、电子生产企业购并酿酒企业等。

第二节 企业合并的会计处理方法

企业合并的会计处理方法有购买法和股权联合法两种。

一、购买法

（一）购买法的特点

购买法（Purchase method）也称购受法、收买法。IAS22《企业合并》中对购买法的定义有如下阐述：购买是指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式，由一个企业（收购企业）获得对另一个企业（被收购企业）净资产和经营的控制权的企业合并。

购买法的主要特点是：

1. 合并的实质。购买法将一个企业获取对另一个企业净资产和经营的控制权的行为视为一项交易——与企业购买其他资产相类似的

交易。

2. 购买的前提。购买法的交易性决定了被合并企业净资产公允价值的确定是实施购买的前提，是确定交易价格的基础。

3. 合并成本。购买法下，按购买成本作为合并成本即股权投资的人账价值。购买成本的确定主要取决于购买交易日购买企业支付的现金或放弃的其他代价的公允价值。另外，购买成本中还包括与购买有关的直接费用（如注册费用、发行权益性证券的费用、聘请会计师和资产评估师及法律顾问等有关人员的费用等）。

4. 合并费用。购买法下，直接费用计入购买成本，而诸如维持购买部门的费用及其他不能直接计入特定购买事项的间接费用，则计入当期损益。

5. 合并商誉。购买法下，购买企业支付的购买成本超过其在被购买企业可辨认资产和负债的公允价值中所占股权份额的部分，即为合并商誉。吸收合并和创立合并的情况下，合并商誉在合并时应作为合并后企业的一项永久性资产入账、或者作为一项可摊销资产入账、或者冲减股东权益。但在控股合并情况下，购买企业并不需要将支付的购买成本超过其在被购买企业可辨认资产和负债的公允价值中股权份额的部分作为合并商誉入账，而是在投资时将其记作股权投资成本的一部分，在合并会计报表中则将其单项列示（在我国则将合并商誉列示在“合并价差”项目中）。

6. 合并企业当年净收益。在购买法下，合并企业合并当年净收益包括合并企业当年实现的净收益以及被合并企业自合并日后当年实现净收益中相当于合并企业在被合并企业股权份额的部分。

（二）购买法下的会计处理

采用购买法实施企业合并时，有关的会计处理包括以下各项内容：

首先，对被购买企业净资产的账面价值予以确认，即对被购买企业的资产、负债、所有者权益项目进行核实。

其次（也是最重要的一环），对被购买企业的净资产进行评估，即由具有资产评估资格的独立资产评估机构或会计师事务所评估被购买企业净资产的公允价值。根据 IAS22《企业合并》的规定，被购并企业的可区分资产和负债的公允价值，应参考购买企业对其的预期用途来确

定。确定购入资产和负债的公允价值的一般指南是：

1. 有价证券，按其现行市价确定其公允价值。

2. 非有价证券，按综合考虑价格收益比率、股利率以及同类企业可比股权的预期增长率的特性之后得出的估计价值确定其公允价值。

3. 应收款，按适当的现行利率计算的应收金额的现值扣除可能的坏账损失及收账费用后，确定其公允价值。

4. 存货：

(1) 产成品或商品，按其预计售价减去销售费用和合理的预计毛利后的余额，确定其公允价值；

(2) 在产品，按其产成品的预计售价减去完工尚需发生的成本、销售费用以及合理的预计毛利后的余额，确定其公允价值；

(3) 原材料，按其现行重置成本确定其公允价值。

5. 固定资产：

(1) 土地和建筑物——对于用于现有用途的，按其现有用途的市价确定其公允价值；对于用做其他用途的，按预期用途的市价确定其公允价值；对于为出售而持有的，按可变现价值确定其公允价值。

(2) 厂房和设备——对于将要使用的，按评估确认的市价或折旧后的重置成本，确定其公允价值；对于暂时使用的，按具有类似生产能力的设备的现行重置成本与可变现净值两者较低者，确定其公允价值；对于为出售而持有的，按可变现净值确定其公允价值。

6. 无形资产，以估计价值确定其公允价值。

7. 应付账款、应付票据、其他短期负债、长期负债、应计项目和其他应付赔款，按以适当的现行利率计算的应支付债务金额的现值，确定其公允价值（如果短期负债的名义金额与折现金额之间的差额不大，也可不予以折现）。

8. 被购企业的亏损性合同和其他可辨认负债，按以适当的现行利率计算的应付债务金额的现值，确定其公允价值。

最后，在公允价值的基础上，由购买双方经过讨价还价确定购买成本。如果购买成本大于或小于被购并企业净资产的公允价值，则其差额应视为合并商誉（或负商誉）。

吸收合并时，购买法下实施合并企业的有关账务处理为：

借：有关资产 [被购买企业有关资产项目的公允价值] A

借或贷：商誉^①

[被购买企业净资产公允价值与购买成本之差] D*

贷：有关负债 [被购买企业有关负债项目的公允价值] B

银行存款等

[购买企业支付的购买成本] C

$$* D = C - (A - B)$$

创立合并时，购买法下实施合并企业的账务处理与吸收合并的账务处理相似，只是该实施合并企业就是新创立的公司。

控股合并时，购买法下实施合并企业(控股公司)有关账务处理为：

借：长期股权投资 [合并成本]

合并费用

[间接费用]

贷：银行存款等

[购买企业支付的购买成本及间接费用]

【例 1—1】表 1—1、表 1—2 分别是甲公司、乙公司 2002 年 12 月 31 日的资产负债表(简表)。2003 年 1 月初，甲公司将银行存款 95 万元购入乙公司 90% 的股权。

表 1—1

甲公司资产负债表

2002 年 12 月 31 日

单位：万元

资产 (年末数)		负债及所有者权益 (年末数)	
流动资产：		流动负债：	
货币资金	100	短期借款	28
应收账款	5	应付账款	18
存货	35	应付工资	12
固定资产：		其他应付款	2
固定资产原价	400	长期负债：	
减：累计折旧	60	长期借款	200
固定资产净值	340	所有者权益：	
无形资产：		股本	160
无形资产	8	资本公积	5
		留存收益	63
资产总计	488	负债及所有者权益总计	488

① 有关商誉的核算方法将在第二章介绍。