

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

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

中国注册会计师全国统一考试教材

2010年注册会计师全国统一考试教材

高级财务会计

习题与案例

编者 孙文坤 主编

中国注册会计师全国统一考试教材

东北财经大学会计学系列配套教材

Advanced Accounting

高级财务会计 习题与案例

傅荣 孙光国 主编

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

© 傅荣 孙光国 2007

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. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 2

(东北财经大学会计学系列配套教材)

ISBN 978 - 7 - 81084 - 965 - 4

I. 高… II. ①傅…②孙… III. 财务会计 - 高等学校 - 习题
IV. F234. 4 - 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 022863 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) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连天正华延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: 194 千字 印张: 6 5/8

印数: 1—6 000 册

2007 年 2 月第 1 版

2007 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠 周晗 王莹 吴茜

责任校对: 一 心

封面设计: 张智波

版式设计: 孙 萍

定价: 12.00 元

前 言

本书是与“东北财经大学会计学系列教材”中的《高级财务会计》（刘永泽、傅荣主编，2007年版）相配套的辅导用书。

本书严格按照《高级财务会计》教材的内容组织编写。教材共分为12章，本书也安排了12章，章节顺序与教材相同，便于学生和读者对照使用。为了有助于学生和读者对教材内容的消理解，本书对某些理论问题和实务操作问题作了必要的补充和扩展。

本书按照通常的学习习惯进行辅导内容的编排。各章的内容安排为：学习目的与要求、预习要览、本章重点与难点、练习题、案例、练习题答案。“学习目的与要求”指出了该章学习应达到的目的与要求。“预习要览”给出了该章的关键概念和关键问题，以使学生和读者能够总览该章的内容，并能带着问题进行预习。“本章重点与难点”对该章一些重点和难点问题进行了系统的阐述和归纳。“练习题”、“案例”和“练习题答案”是对该章学习的一个检验。

《高级财务会计》课程涉及的内容有的是国际会计领域前沿性问题，有的是国内经济生活中正在面临的新问题，还有的则在国内会计实务中尚不具备普遍性。这门课程的学习有一定的难度，如果结合教材并选用合适的配套辅导书将能够在学习的事半功倍。因此，本书既适用于会计学、财务管理及相关专

业的本、专科生学习高级财务会计课程，也适用于在复杂经济环境下的财务会计实务工作者。

本书由东北财经大学会计学院傅荣教授、孙光国副教授主编，高级财务会计课程组的全体教师参与编写。第一章、第二章、第三章由傅荣教授编写；第四章由于显国教授编写；第五章由冯兆大老师编写；第六章和第十二章由梁爽教授编写；第七章由罗兵老师编写；第八章和第十章由陈玉媛老师编写；第九章由曲明老师编写；第十一章由孙光国副教授编写。

由于时间和作者水平有限，书中难免有错误和不足之处，敬请读者指正。

编 者
2007年2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
五、练习题答案.....	10
第二章 合并财务报表（上）	13
一、学习目的与要求.....	13
二、预习要览.....	13
三、本章重点与难点.....	14
四、练习题.....	18
五、案例.....	25
六、练习题答案.....	28
第三章 合并财务报表（下）	32
一、学习目的与要求.....	32
二、预习要览.....	32
三、本章重点与难点.....	33
四、练习题.....	36
五、案例.....	45
六、练习题答案.....	49
第四章 外币业务会计	51
一、学习目的与要求.....	51
二、预习要览.....	51

三、本章重点与难点	52
四、练习题	58
五、案例	62
六、练习题答案	65
第五章 租赁会计	70
一、学习目的与要求	70
二、预习要览	70
三、本章重点与难点	71
四、练习题	74
五、案例	80
六、练习题答案	82
第六章 衍生金融工具会计	90
一、学习目的与要求	90
二、预习要览	90
三、本章重点与难点	91
四、练习题	98
五、案例	103
六、练习题答案	105
第七章 物价变动会计	107
一、学习目的与要求	107
二、预习要览	107
三、本章重点与难点	108
四、练习题	110
五、案例	115
六、练习题答案	123
第八章 企业清算与重组会计	124
一、学习目的与要求	124
二、预习要览	124
三、本章重点与难点	125
四、练习题	128
五、案例	132

六、练习题答案·····	145
第九章 投资性房地产会计 ·····	147
一、学习目的与要求·····	147
二、预习要览·····	147
三、本章重点与难点·····	148
四、练习题·····	149
五、练习题答案·····	153
第十章 生物资产会计 ·····	158
一、学习目的与要求·····	158
二、预习要览·····	158
三、本章重点与难点·····	159
四、练习题·····	163
五、案例·····	166
六、练习题答案·····	167
第十一章 油气开采会计 ·····	169
一、学习目的与要求·····	169
二、预习要览·····	169
三、本章重点与难点·····	170
四、练习题·····	174
五、练习题答案·····	177
第十二章 保险合同会计 ·····	180
一、学习目的与要求·····	180
二、预习要览·····	180
三、本章重点与难点·····	181
四、练习题·····	188
五、练习题答案·····	192
附录 《高级财务会计》模拟试题 ·····	195

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，掌握同一控制下的企业合并、非同一控制下的企业合并的会计处理要点，了解合并业务的会计处理思路。

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. 同一控制下的企业合并
6. 非同一控制下的企业合并
7. 购买法
8. 权益结合法
9. 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. 什么是同一控制下的企业合并？
3. 什么是非同一控制下的企业合并？
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影响？
7. 我国企业会计准则对企业合并的会计处理有何规范？

三、本章重点与难点

同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并的划分

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

同一控制下的企业合并合并方对合并事项的确认与计量

非同一控制下的企业合并购买方对合并交易的确认与计量

(一) 同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并的划分

按合并双方合并前、后是否同属于同一方或相同的多方最终控制，企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两类。

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。非同一控制下的企业合并，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，同一控制下的企业合并，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；非同一控制下的企业合并，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”之划分；
- (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收益的确定等方面，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，并购方支付的购买成本超过其与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，合并商誉可以说在某种程度上是被并购方内在商誉的市场外化，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外化，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。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——即按确定的金额确认为具体会计要素——直接关系到其在期末财务报表中的报告。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。根据我国企业会计准则，吸收合并和新设合并产生的商誉单独确认为商誉，不分期摊销而是确认减值损失；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，在合并资产负债表中列作商誉。

(五) 同一控制下的企业合并合并方对合并事项的确认与计量

(1) 合并方取得的净资产或股权——按账面价值入账。

(2) 合并方支付的合并对价——按账面价值计量。

(3) 股东权益的调整——包括两个方面的内容：第一，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。第二，对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分，合并方应根据不同情况进行调整，自资本公积转入留存收益。在吸收合并、新设合并情况下，这一调整在合并方的单独资产负债表里予以确认；在控股合并情况下，这一调整则在合并日合并资产负债表中反映。

(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) 非同一控制下的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：第一，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；第二，购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用。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主管单位
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股权份额
 - 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控股股东
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, 就一定会产生合并商誉
- 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. 合并商誉与被并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. 计入“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. 新设合并
- C. 控股合并
- D. 同一控制下的企业合并
- E. 非同一控制下的企业合并

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. 将合并商誉作为一项永久性资产并且不予以摊销, 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. 是我国具体会计准则——投资准则中确定的合并商誉的会计处理方法

4. 企业合并与长期股权投资两者之间关系的下列表述中，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. 甲企业拥有丙企业 15% 的股权，则甲拥有对丙的长期股权投资

5. 甲企业与乙企业合并前分属于两个不同的主管单位。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，应确认 50 万元的负商誉
- B. 甲企业确认合并业务时，应确认 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”与企业合并的“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购买方财务报表中确认之日，购买日则是获得控制权之日。 ()

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有关资产和负债, 则该合并必然是吸收合并或新设合并。 ()

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, 应按其公允价值转账。 ()

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. 权益结合法下, 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. 权益结合法下实施的控股合并中, 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. 权益结合法下, 合并方在吸收合并中支付的各项合并对价, 应按其账面价值转账。 ()

12. 根据我国企业合并准则, 权益结合法实施的吸收合并中, 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20×6年12月31日的资产负债表(简表)。

20×7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。