

新会计准则系列教程

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

■ 邵毅平 主 编
黄 平 副主编

浙江人民出版社

新会计准则系列教程

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

■ 邵毅平 主 编
黄 平 副主编

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 邵毅平主编. —杭州:浙江人民出版社, 2007.9

(新会计准则系列教程)

ISBN 978-7-213-03583-8

I. 高… II. 邵… III. 财务会计-教材 IV. F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第118653号

书 名	高级财务会计
作 者	邵毅平 主 编 黄 平 副主编
出版发行	浙江人民出版社 杭州市体育场路347号 市场部电话:(0571)85061682 85176516
责任编辑	金 纪
责任校对	张谷年 朱银才
封面设计	黄业成
电脑制版	杭州兴邦电子印务有限公司
印 刷	杭州浙大同力教育彩印有限公司
开 本	710×1000毫米 1/16
印 张	30.25
字 数	52万
插 页	2
版 次	2007年9月第1版·第1次印刷
书 号	ISBN 978-7-213-03583-8
定 价	45.00元

如发现印装质量问题,影响阅读,请与市场部联系调换。

新会计准则系列教程编辑委员会

顾问	童本立	罗石林	王广兵	
主编	汪祥耀			
副主编	李连华	邱学文	邵毅平	
委员	吴俊英	赵敏	刘菁	徐亚明
	沈颖玲	余景选	杨忠智	戴娟萍
	王方明	史习民	张红英	邓川
	黄董良			

总序

在浙江人民出版社的大力支持下,我们决定出版一套能够反映当前国际会计发展趋势和我国会计改革最新成果以及新会计、审计准则精神的系列教程,主要供会计专业大学本科学生使用。全套教程共 16 种,题名为“新会计审计准则系列教程”。

出版这套教程,主要出于以下考虑:

第一,为了满足会计教学以及社会各界学习我国新会计、审计准则的需要。在世界经济全球化以及会计、审计准则国际趋同的历史背景下,我国于 2006 年 2 月发布了与国际准则实质性趋同的新会计、审计准则。新准则的发布,使得原有的会计、审计教材的内容需要作出全面的修改和更新,考虑到教学和社会的需要,我们力图组织编写一套体系完整、内容新颖、特色明显、质量上乘、适于应用的教材。

第二,为了推进教学改革、加强教材建设的需要。近年来,浙江财经学院会计学院发展迅猛,其会计学科成为浙江省唯一的会计类 A 类重点学科,同时会计专业亦被列为浙江省重点建设专业。学院具有一支由 17 名教授、35 名副教授和 20 多名博士构成的会计、审计专业师资队伍,具备了开展教学改革研究和教材建设的实力。最近几年来,学院已经独立编写了 20 多种会计、审计教材,其中有 10 种教材被列为浙江省高等教育重点教材,所编写的“会计教育系列教材”在 2005 年曾荣获浙江省优秀教学成果奖二等奖。这一切均为编写本套教程提供了良好的基础。

第三,为了顺利实现科研成果转化,体现科研促进教学的需要。近年来,配合我国会计制度改革和会计准则的制定,我院重点开展了各国会计准则的比较研究,形成了研究特色,出版了一批具有较高质量的科研成果,使我院会计准则的研究在国内处于先进水平。尤其是在 2006 年 2 月我国新会计、审计准则发布后,我院及时推出了一套“中外会计审计准则研究与比较丛书”,在社会上产生

了较大的影响。科研工作地开展以及科研水平的提升,充实并更新了教师们课堂中的教学内容,促进了教学质量的提高。因此,我们试图利用出版本套教程的机会,进一步深化我们的研究,同时也希望将我们的研究成果体现到所编写的教材之中,努力实现以科研带动和促进教学,并以教学反哺科研的目标。

在出版本套教程的过程中,得到了浙江财经学院党委书记童本立教授,浙江省财政厅副厅长、浙江财经学院兼职教授罗石林同志,浙江省审计厅副厅长王广兵同志的关心和帮助,三位领导、专家并欣然担任本套教程顾问,在此表示诚挚的感谢。同时,得到了浙江人民出版社的支持,在此一并表示感谢。

为了保证本套教程的质量,我院组织了最强的师资力量共同参与编写,并列入了7种浙江省高等教育重点教材。我们希望本套教程能够受到读者的欢迎,并希望读者能够对教程的不足之处提出建议或批评,以便我们能够进一步提高教程的质量。

浙江财经学院会计学院院长、教授、经济学博士

汪祥耀

2007年5月于杭州

前 言

高级财务会计是相对中级财务会计而言的,是中级财务会计的延伸。但两者的内容差异较大,各有侧重。中级财务会计阐述通用性业务,高级财务会计阐述通用性业务之外的特殊问题、复杂问题和新兴问题。随着我国社会主义市场经济逐步建立和发展,新经济现象和经济业务不断涌现,我国企业的并购、股票上市、融资租赁、跨国经营、重组破产等经济现象日益普及和频繁。特别是我国于2006年2月发布的《企业会计准则》体系,对企业合并、外币折算、金融工具、套期保值、职工薪酬及租赁等特殊业务和新兴业务都作了规范。这表明高级财务会计的研究内容在我国会计实践中的重要性与日俱增。这也迫切需要一本能体现和适应我国最新实务变化的高级财务会计教材。

我院的《高级财务会计》课程已被列入省级精品课程,我们十分重视教材建设。为了适应新准则变化和提高教学质量的需要,我们在2005年曾组织编写的《高级财务会计》基础上,重新编写了这本《高级财务会计》教材。

本教材的主要特点是:

1. 体系合理。本教材根据高级财务会计本身研究内容具有专题性的特点,共分四大篇,二十一章。对于相对复杂的专题(企业合并、外币折算、金融工具)单独成篇,对于其他专题统归为“其他专题篇”。教材内容涵盖了我国新准则体系中企业常用的特殊和复杂业务。

2. 内容新颖、深入浅出。本教材的各个专题紧密结合我国新颁布的《企业会计准则》相关内容,通过各专题的学习,不仅能使学生知道如何应用我国相关准则的规定,更能使学生领悟处理方法背后的道理和原因,使学生提高分析、解决新经济现象和经济业务的财务会计问题的综合能力。同时,我们有选择地介绍或结合国际会计准则和美国公认会计准则的有关做法和规定。

3. 实例详尽、习题丰富。本教材既紧密结合教学需要,对重要的知识点,都设计了完整的实例进行阐述,又充分考虑让学生全面理解和掌握该课程的要求,

在每章内容结束时都概括了本章小结,阐明了本章的学习重点和难点,尤其是每章后我们还精心设计了内容丰富、形式多样的习题供课后练习之用。

本教材由邵毅平教授担任主编,黄平为副主编,负责全书大纲的拟定与组织工作,邵毅平教授负责本教材的总纂和定稿。教材编写分工如下:第一章、第二章、第三章、第四章由黄平执笔,第五章、第六章、第七章由方时雄执笔,第八章、第九章由邵毅平执笔,第十章、第十一章、第十二章、第十三章、第十四章、第十五章由冯晓执笔,第十六章由沈颖玲执笔,第十七章、第十九章由钱娟萍执笔,第十八章由朱康萍执笔,第二十章由黄申执笔,第二十一章由傅颀执笔。

在教材的编写过程中我们得到了浙江财经学院会计学院的领导和浙江人民出版社的大力支持,在成书过程中,编著者参阅并吸收了部分最新的研究成果,在此一并向他们表示诚挚的谢意!

由于本教材讨论的问题难度较大,涉及面较广,而客观经济环境又在不断改变,特别是编著者的能力和学识所限,本教材定会存在一些疏漏和错误,恳请广大读者批评指正!

编 者

2007 年 7 月

目 录

第一篇 企业合并与合并财务报表

第一章 企业合并与合并会计方法	(3)
第一节 企业合并概述	(3)
第二节 同一控制下企业合并的处理	(8)
第三节 非同一控制下企业合并的处理	(13)
第二章 合并财务报表的性质、合并范围与编制程序	(30)
第一节 合并财务报表的性质	(30)
第二节 合并范围的确定	(33)
第三节 合并财务报表的编制程序	(39)
第三章 同一控制下合并财务报表的编制	(45)
第一节 合并日合并财务报表的编制	(45)
第二节 合并日后合并财务报表的编制	(56)
第四章 非同一控制下合并财务报表的编制	(78)
第一节 购买日合并财务报表的编制	(79)
第二节 购买日后合并财务报表的编制	(88)
第三节 合并现金流量表的编制	(100)
第五章 企业集团内部交易——存货	(116)
第一节 存货内部交易简介	(116)
第二节 合并列示	(119)
第六章 企业集团内部交易——固定资产	(126)
第一节 不计提折旧的固定资产的内部交易	(126)
第二节 计提折旧的固定资产的内部交易	(128)

第三节 合并例示	(131)
第七章 企业集团内部交易——债权债务	(137)
第一节 企业集团内部债权债务项目及其抵消概述	(137)
第二节 企业集团内部应收应付款项及预收预付款项	(138)
第三节 企业集团内部公司债券交易	(142)

第二篇 外币交易与外币财务报表折算

第八章 外币交易会计	(149)
第一节 外币及汇率概述	(149)
第二节 外币业务记账方法及汇兑差额的确认问题	(153)
第三节 外币交易的会计处理	(156)
第九章 外币财务报表折算	(170)
第一节 外币财务报表折算的意义及其主要会计处理问题	(170)
第二节 外币财务报表折算方法	(172)
第三节 我国外币财务报表折算方法	(185)

第三篇 金融工具与金融工具会计

第十章 金融工具会计概论	(199)
第一节 金融工具的概念	(199)
第二节 金融工具的分类	(200)
第三节 金融资产与金融负债的分类	(201)
第十一章 金融资产	(206)
第一节 金融资产的确认与计量	(206)
第二节 金融资产的减值	(215)
第三节 金融资产的转移	(221)
第十二章 金融负债与权益工具	(231)
第一节 金融负债	(231)
第二节 权益工具	(235)
第十三章 衍生金融工具	(242)
第一节 衍生金融工具	(242)
第二节 嵌入衍生工具	(243)

第十四章 套期保值	(247)
第一节 套期保值概述	(247)
第二节 套期工具与被套期项目	(248)
第三节 运用套期保值会计的条件	(252)
第四节 套期保值的确认与计量	(255)
第十五章 金融工具的列报	(263)
第一节 金融工具的列示	(263)
第二节 金融工具一般信息披露	(264)
第三节 金融工具风险信息披露	(269)
第四篇 其他专题	
第十六章 上市公司信息披露	(277)
第一节 我国上市公司的信息披露制度体系	(277)
第二节 中期财务报告	(288)
第三节 分部报告	(299)
第四节 每股收益	(314)
第十七章 租赁会计	(325)
第一节 租赁概述	(325)
第二节 经营租赁的会计处理	(329)
第三节 融资租赁的会计处理	(332)
第四节 特殊租赁业务的会计处理	(344)
第十八章 退休金会计	(352)
第一节 退休金概述	(352)
第二节 退休金的会计处理	(355)
第三节 退休金的信息披露	(362)
第十九章 公司财务困境	(367)
第一节 企业困境及解决方式	(367)
第二节 债务重组	(368)
第三节 企业重组	(383)
第四节 破产清算	(392)
第二十章 分支机构会计	(418)

第一节	分支机构的会计内容与方法	(418)
第二节	分支机构的其他会计问题——总部与分支机构往来	(422)
第三节	联合财务报表	(428)
第二十一章	合伙企业会计	(438)
第一节	合伙企业及其特征	(438)
第二节	合伙企业设立与经营会计处理实务	(440)
第三节	合伙权益变动的会计处理	(444)
第四节	合伙企业的解散与清算	(452)
参考文献		(474)

第一篇 企业合并与合并财务报表

【第一章】 企业合并与合并会计方法

【第二章】 合并财务报表的性质、合并范围与编制程序

【第三章】 同一控制下合并财务报表的编制

【第四章】 非同一控制下合并财务报表的编制

【第五章】 企业集团内部交易——存货

【第六章】 企业集团内部交易——固定资产

【第七章】 企业集团内部交易——债权债务

第一章

企业合并与合并会计方法

学习目标

1. 理解企业合并含义和企业合并的分类;
2. 理解企业合并的方式与企业合并会计问题和方法的关系;
3. 掌握同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并的不同处理原则和方法应用。

第一节 企业合并概述

企业为了扩大生产规模,最常见的方式有两种:一是通过筹集权益资本及信贷资本或动用盈余来进行生产设备的购置、厂房的购建、新产品研制与开发,以达到扩大其市场份额、提升竞争优势的目的;二是通过收购其他的同类生产厂家或者与其他厂家进行股权联合。后一种方式就是我们所说的企业合并。企业合并通常可以增加原企业的市场份额,提高产品的产量,有利于引进技术,寻求新的管理人才,提高营销能力,并有助于在国内外设立分支机构等。

企业合并是现代经济发展的一个突出现象,它是产业发展、企业竞争的必然产物,是现代大公司形成和发展的有效手段。我国 20 世纪 80 年代末以来,随着经济体制改革的深入而掀起的企业合并浪潮,其目的在于优化经济资源的配置和组合、调整产业结构、提高经营综合效益和规模效益、推动社会生产力的发展。尤其是 20 世纪 90 年代以来,以经济全球化和信息革命为特征的“新经济”背景下的企业合并体现出战略驱动下的功能互补型强强联盟、全球性的跨国兼并、争夺行业市场份额的特征。因此,随着我国加入 WTO 后参与经济全球化程度的提高,国内企业兼并及跨国兼并将空前激烈,企业合并的会计处理已成为一个重要的现实课题。

一、企业合并的含义

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》(下称“我国企业合并准则”)指出,企业合并是指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交易或事项。

理解会计规范中所称的企业合并含义,要把握以下几个要点:

1. 有关交易或事项的发生前后是否形成报告主体的变化是判断企业合并发生与否的关键。报告主体的变化主要从控制权的变化角度去理解,而不是从报告主体数量的变化去理解。

2. 合并前后的报告主体数量可能增加也可能减少:在控股合并的情况下,合并后的报告主体增加了;在新设或吸收合并的情况下,合并后的报告主体减少了。但是企业合并前后的法律主体数量一般保持不变或者减少。所以,企业合并强调的是报告主体的变化。

3. 参与合并的企业在合并前一般都是提供单独财务报告的法律主体,同时也是报告主体。假定 A、B 两个企业为各自独立的法律主体,那么,常见的企业合并包括以下情形:(1) 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。(2) 企业 A 支付对价取得企业 B 的全部净资产,该交易事项发生后,撤销企业 B 的法人资格。(3) 企业 A 以自身持有的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 仍维持独立法人资格继续经营。(4) 重新设立一家新的企业 C,由新注册成立的企业 C 持有企业 A 和企业 B 的资产、负债,同时,企业 A 和企业 B 在合并后注销法人资格。

除了上述一个企业对另一个或者多个企业的合并外,一个企业对其他企业某项业务的合并也视同企业合并。业务是指企业内部某些生产经营活动或资产、负债的组合,该组合具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成一个企业、不具有独立的法人资格,如企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等。

二、企业合并的分类

企业合并按不同标志或者目的有不同的分类。

(一) 按照企业合并所涉及的行业分类

按照企业合并所涉及的行业不同,可以分为横向合并、纵向合并和混合

合并。

横向合并(Horizontal Integration)是指一个企业与从事同类生产经营活动的其他企业合并。如某家用电器公司与另一家用电器公司的合并。横向合并通常具有以下两个目的:一是通过企业规模的扩张达到扩大经营规模,提高该产品的市场占有率,从而降低管理成本与费用、增强竞争优势、获取规模效益;二是拓展行业专属管理资源,使自身的管理能力得到充分有效的发挥。

纵向合并(Vertical Integration)是指一个企业与处于同行业不同生产经营阶段的其他企业合并。如某钢铁公司与矿石的勘探、开采、冶炼、销售等环节的企业合并。纵向合并的初衷在于将市场行为内部化,即通过纵向并购,将不同企业的交易转化为同一企业的内部或同一集团内部的交易,从而减少价格资料收集、签约、收取货款、广告等方面的支出,降低协调成本,并获得税收上的好处。

混合合并(Conglomeration)是指从事不相关业务类型的企业间的合并。如某商业集团与宾馆酒店、证券交易、房地产公司的合并。混合合并的目的是通过合并来从事多元化经营,以达到优化投资组合,分散投资风险。

(二) 按企业合并的法律形式分类

企业合并按其法律形式分类可以分为吸收合并、创立合并和控股合并三种。

吸收合并(Statutory Merger)即两家或两家以上的企业合并成一家企业。吸收合并后,参与合并的企业通常只有其中一家继续保留其法人地位,另外一家或几家企业在合并后丧失法人地位,不复存在。吸收合并具体做法是,由保留法人资格的企业通过发行股票、支付现金或发行债券等方式取得其他一个或几个企业的净资产。吸收合并完成后,合并后的企业除对所有被合并企业的资产实行控制和管理以外,还往往承担被合并企业的负债。

创立合并(Statutory Consolidation)又称新设合并,是指创建新企业的合并。创立合并后,原有的各家企业均不复存在,丧失法人资格,合并成一家新的企业。其具体做法是由两个或两个以上的企业联合成立一个新的企业,用新的企业的股份与股东交换原来各公司的股份。创立合并完成后,由新成立的企业统一从事生产经营活动。新企业在接受已解散的各企业资产同时,往往也承担其债务。而原企业的股东成为新企业的股东。

控股合并(Acquisition of Common Stock),是指一家企业买入或取得了另一家企业有投票表决权的股份或出资证明书,且已达到能控制后者经营和财务方针的持股比例。合并后,两家企业的法人地位不变。在控股合并方式下,合并双方形成了投资与被投资的关系(股权投资),并且投资方对被投资方取得了控股