

高等院校会计专业（**新准则**）通用教材

高级财务会计

杨忠莲 柴庆孚 编著

上海财经大学出版社

高等院校会计专业(新准则)通用教材

高级财务会计

杨忠莲 柴庆孚 编著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/杨忠莲,柴庆孚编著. —上海:上海财经大学出版社,
2007. 8

高等院校会计专业(新准则)通用教材

ISBN 978-7-5642-0031-2/F. 0031

I. 高… II. ①杨…②柴… 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(2007)第 125466 号

□ 责任编辑 王 芳

□ 封面设计 钱宇辰

GAOJI CAIWU KUAIJI

高级财务会计

杨忠莲 柴庆孚 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏省句容市排印厂印刷装订

2007 年 8 月第 1 版 2007 年 8 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 23.25 印张 417 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 33.00 元

前 言

本书为新准则颁布后上海财经大学出版社为高等院校出版的系列教材之一。2006年2月15日,财政部颁布了新《企业会计准则》,该准则不仅是一个与国际财务报告准则(IFRS)趋同的准则,同时又具有符合中国转型经济的变革与创新。特别是在与本书相关的长期股权投资、企业合并及合并财务报表业务中,体现了中国特色。新准则的新思维、新架构,不仅成为我国会计发展史上的又一个里程碑,而且给会计理论和实务带来了较大的变化。本书依据最新《企业会计准则》及其指南,并参照国际财务报告准则(IFRS)和美国公认会计原则(GAAP)编写而成。全书写作力求深入浅出,并结合案例进行讲解,努力做到实用性、操作性和前瞻性。

全书共分为十四章,重点讲解在新准则下企业合并、长期股权投资及合并财务报表的编制。这部分通过第一章到第九章内容,详细介绍了合并财务报表的基本理论及其运用,并用大量的案例对购并日及购并日后合并财务报表的编制进行例示。本书还通过第十章到第十四章介绍了其他一些特殊业务,如外币交易会计、外币财务报表折算、中期报告与分部报告、衍生金融工具会计和套期保值会计。

本书的主要特点是内容新、案例多,并在每个章节内插有课堂讨论题,使教师能在讲课过程中与学生互动。同时,本书在每章后还有重要术语(英文、解释)、参考阅读文献、复习思考题、自我测试题(包括选择题和判断题)、案例分析题。自我测试题配有答案,主要供学生预习和复习用。

本书由上海财经大学会计学院杨忠莲副教授主编,主持拟订全书的大纲,负责对全书初稿进行修改、审阅和总纂。各章初稿的执笔人依次为:第一章至第五章,杨忠莲;第六章、第九章、第十二章,柴庆孚;第七章,陈森;第八章,刘江;第十章,李光青;第十一章,陆琳;第十三章,柴庆孚,杨忠莲;第十四章,陈燕。其中,第七章、第八章由柴庆孚修改,修改字数约占三分之一。

本书可以作为高等院校会计专业的本科教材,也可以作为从事会计、财务

管理等领域的实务工作者以及参与各类职称考试或参加注册会计师考试、后续教育和自学考试的参考用书。

对书中错误、疏漏和不足,谨请专家、学者批评指正,我们将不胜感激。

作者电子邮箱:zlyang@mail.shufe.edu.cn

编者

2007年7月

目 录

前言/1

第一章 企业合并会计/1

第一节 企业合并方式及购并日的确定/1

第二节 企业合并的会计处理方法/3

第三节 同一控制下企业合并的会计处理/10

第四节 非同一控制下企业合并的会计处理/19

第五节 企业合并财务报告中的披露/24

重要术语/25

参考阅读文献/26

复习思考题/26

自我测试题/26

案例分析题/28

第二章 长期股权投资的会计处理/31

第一节 长期股权投资初始成本的确定/31

第二节 长期股权投资的后续计量/33

第三节 成本法与权益法的经济后果/39

重要术语/39

参考阅读文献/40

复习思考题/40

自我测试题/40

案例分析题/42

第三章 合并财务报表概述/44

第一节 合并财务报表的性质与特点/44

- 第二节 合并财务报表的编制范围/45
 - 第三节 合并财务报表的理论选择/47
 - 第四节 合并财务报表的编制程序和步骤/51
 - 重要术语/53
 - 参考阅读文献/54
 - 复习思考题/54
 - 自我测试题/54
- 第四章 购并日合并财务报表的编制/56**
- 第一节 非同一控制下购并日合并财务报表的编制/56
 - 第二节 同一控制下购并日合并财务报表的编制/77
 - 重要术语/89
 - 参考阅读文献/90
 - 复习思考题/90
 - 自我测试题/91
 - 案例分析题/94
- 第五章 购并后合并财务报表的编制/96**
- 第一节 非同一控制下购并日后合并财务报表的编制/97
 - 第二节 同一控制下购并日后合并财务报表的编制/110
 - 第三节 合并现金流量表的编制/119
 - 重要术语/127
 - 参考阅读文献/127
 - 复习思考题/127
 - 自我测试题/128
 - 案例分析题/129
- 第六章 企业集团内部交易:存货购销/132**
- 第一节 企业集团的内部交易及内部存货交易/132
 - 第二节 存货顺销交易/134
 - 第三节 存货逆销交易/146
 - 第四节 合并财务报表例示/154
 - 重要术语/167

参考文献/167

复习思考题/168

自我测试题/168

案例分析题/170

第七章 企业集团内部交易:固定资产交易/175

第一节 固定资产内部交易概述/175

第二节 固定资产顺销/176

第三节 固定资产逆销/182

第四节 企业集团内部固定资产交易的类型/187

第五节 合并财务报表例示/190

重要术语/196

参考文献/196

复习思考题/197

自我测试题/199

案例分析题/200

第八章 企业集团内部交易:无形资产受让/203

第一节 无形资产内部交易概述/203

第二节 无形资产顺销/206

第三节 无形资产逆销/208

第四节 合并财务报表例示/210

重要术语/216

参考文献/216

复习思考题/216

自我测试题/217

案例分析题/218

第九章 企业集团内部交易:债券发行与投资/219

第一节 债券发行与投资概述/219

第二节 子公司投资母公司发行的债券/222

第三节 母公司投资子公司发行的债券/231

重要术语/239

参考阅读文献/239

复习思考题/240

自我测试题/240

案例分析题/241

第十章 外币交易会计/244

第一节 外币交易概述/244

第二节 外币记账方法/250

第三节 外币交易会计核算/253

重要术语/258

参考阅读文献/258

复习思考题/259

自我测试题/259

案例分析题/261

第十一章 外币财务报表折算/263

第一节 外币财务报表折算概述/263

第二节 外币财务报表折算方法及处理/265

重要术语/281

参考阅读文献/282

复习思考题/282

自我测试题/282

案例分析题/284

第十二章 中期报告与分部报告/288

第一节 中期报告/288

第二节 分部报告/295

重要术语/303

参考阅读文献/304

复习思考题/304

自我测试题/305

案例分析题/306

第十三章 衍生金融工具会计/308

第一节 衍生金融工具概述/308

第二节 衍生金融工具的确认和计量/313

第三节 期货合同会计核算/316

第四节 期权合同会计核算/320

第五节 互换合同会计核算/324

重要术语/327

参考阅读文献/327

复习思考题/328

自我测试题/328

案例分析题/330

第十四章 套期保值会计/333

第一节 套期保值概述/333

第二节 套期保值会计核算/339

第三节 套期保值会计的披露及影响/350

重要术语/352

参考阅读文献/353

复习思考题/353

自我测试题/353

案例分析题/356

自我测试题参考答案/357

第一章 企业合并会计

第一节 企业合并方式及购并日的确定

本章学习指南

- 了解企业合并的三种方式:控股合并、吸收合并、新设合并
- 熟悉利用控制权转移确定购并日
- 掌握权益结合法与购买法会计处理的不同及利弊
- 学会将权益结合法运用于同一控制下的企业合并
- 学会将购买法运用于非同一控制下的企业合并
- 了解企业合并应披露的内容

一、企业合并方式

我国新《企业会计准则第20号——企业合并》将企业合并定义为:将两个或者两个以上的单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。从此定义可以看出,参与合并的企业在合并之前是独立的,合并之后形成了新的会计主体(经济实体)。一家公司收购了另一家公司的净资产,或者两家公司将其净资产进行合并,建立一家新的公司,以及一家公司持有了另一家公司的多数表决权股份,均可认为实施了企业合并。所以,从法律形式上来看,企业合并一般包括控股合并、吸收合并和新设合并。

1. 控股合并(stock acquisition)

控股合并是指合并方(或购买方)在企业合并中取得对被合并方(或被购买方)的控制权,被合并方(或被购买方)在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营,合并方(或购买方)确认企业合并形成的对被合并方(或被合并方)

的投资。取得控制权的公司称为母公司(parent company),被控股的公司称为子公司(subsidiary company),即 $A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = A \text{ 公司} + B \text{ 公司}$ 。

2. 吸收合并(merger)

吸收合并是指合并方(或购买方)通过企业合并取得被合并方(或被购买方)的全部净资产,合并后注销被合并方(或被购买方)的法人资格,被合并方(或被购买方)原持有的资产、负债,在合并后成为合并方(或购买方)的资产、负债,即 $A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = A \text{ 公司}$ 。

3. 新设合并(consolidation)

新设合并是指参与合并的各方在合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业,即 $A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = C \text{ 公司}$ 。

参与企业合并的公司种类在我国未作限制,因此,股份有限公司与有限责任公司都可以参与合并。

根据《公司法》的规定,公司合并的主要程序为:

- (1)参与合并的公司由股东会做出决议;
- (2)由参与合并的各方签订合并协议;
- (3)合并各方编制资产负债表及财产清单;
- (4)处理债权债务事宜。

参与合并的公司应当自做出合并决议之日起 10 日内通知债权人,并于 30 日内在报纸上至少公告 3 次;债权人自接到通知书之日起 30 日内,未接到通知书的自第一次公告之日起 90 日内,有权要求公司清偿债务或者提供相应的担保。不清偿债务或者不提供相应担保的,公司不得合并。

公司合并时,合并各方的债权、债务,应当由合并后存续的公司或者新设的公司承继。这是因为公司合并后,参与合并的各方的财产关系、股东关系都已移转于存续的公司或者新设立的公司。

二、购并日的确定

企业应当在合并日或购并日确认因企业合并取得的资产、负债。根据新《企业会计准则》,购并日是指合并方或被购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期,即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。企业应当在购并日确认因企业合并取得的资产和负债的价值。

判断控制权的转移,应同时满足以下条件:

1. 企业合并合同或协议已获股东大会等通过。

2. 企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得批准。
3. 参与合并各方已办理了必要的财产转移手续。
4. 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过 50%),并且有能力、有计划支付剩余款项。
5. 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益,承担相应的风险。

第二节 企业合并的会计处理方法

企业合并一般涉及合并方与被合并方。从合并方的角度出发,对企业合并的业务处理可分为权益结合法和购买法。

一、权益结合法

权益结合法(pooling of interests method),又称权益联营法,是将企业合并看成是一种所有者权益的结合。通常,合并企业与被合并企业通过交换股票完成合并,其实质是现有的股东权益在新的会计主体的联合和继续。由于这种合并不被认为是一家企业通过购买的方式取得或控制另一家企业,也就是说,企业合并不是购买行为,没有购买价格,所以不存在新的会计计价基础。我国自 1998 年清华同方与鲁颖电子首起换股合并开始,之后,新潮实业、正虹饲料、华光陶瓷、大众科创、青岛双星、龙电股份、宁夏恒力、亚盛实业、同济科技以及 TCL 通讯均进行了换股合并,并采用权益结合法进行合并处理。

(一)权益结合法的特点

1. 合并成本与并入净资产的入账价值:合并成本应以支付对价的账面价值(或发行股份面值总额)确定;合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益,即盈余公积和未分配利润。

2. 投资溢价的处理:不存在合并成本超过净资产公允价值的差额,即商誉。

3. 合并费用的处理:合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等,应当在发生时计入当期损益,即“管理费用”。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其债务的初始计量金

额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当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,即盈余公积和未分配利润。

4. 合并利润及现金流量的处理:购并日企业的利润和现金流量不仅包括合并企业自身实现的利润和现金流量,还包括被合并企业被合并前的利润和现金流量。

5. 合并留存收益的处理:参与合并企业的整个年度的留存收益,即盈余公积和未分配利润,均应转入合并后的企业。

6. 购并日合并报表范围:购并后的企业在购并日需要编制三张合并报表,即资产负债表、利润表和现金流量表。

7. 若参与合并企业的会计政策不一致,应予以调整,以保持合并后会计方法的一致性。

(二)权益结合法的应用条件

由于权益结合法不需要采用公允价值对资产和负债进行合并,也没有商誉的确认和处理,因而相对来说业务比较简单。此外,采用权益结合法,合并方以账面价值合并资产,又可以高价将其卖出,从而可即刻获得盈利,所以该法颇受实务界的欢迎。然而,权益结合法并不能随意采用,需要满足一定的条件。美国会计准则委员会在其 16 号意见书中,规定采用权益结合法需要满足 12 个条件。将这 12 个条件可分成 3 类,分别是:

1. 参与合并的企业特征

该类条件要求参与合并的企业要具有自主性和独立性,以确保企业合并真正是以合并前彼此独立的两个或两个以上企业的普通股股东权益的合并。

(1) 自主性

自主性是指参与合并的企业各方在开始实施合并计划前的 2 年内都是独立经营的,不曾是其他公司的子公司或分部。

(2) 独立性

独立性是指参与合并的公司彼此是独立的,其中任何一个公司不会对另一个公司具有控制权,即任何一个公司不会拥有另一个公司 10% 以上的表决权股份。

2. 合并权益的方式

这一类要求需要满足 7 个条件,以确保企业合并并在实质上和形式上发生了股权交换,是真正意义上的权益结合。这 7 个条件分别是:

(1) 单一交易

单一交易是指合并在一次交易中完成或在计划开始实施后根据 1 年内的特定计划完成的方为有效。但如果合并完成超过 1 年,是由于诉讼、法规或其他不能被管理当局控制的因素造成的延误,仍符合条件。

(2) 普通股交换

普通股交换是指在计划完成日,一家公司(合并方)只能用普通股交换另一家公司(被合并方)几乎全部(90%或以上)发行在外的表决权股份。

(3) 没有发生权益变更

这是指在合并计划开始实施前的 2 年内,或从合并开始日至完成日期间,在计划实施合并时没有一家参与合并的企业变更具有投票表决权的普通股权益,合并才能有效。

(4) 购回股票的目的不是为了合并

这是指在合并开始日至完成日参与合并的每一家企业购回自身有投票表决权的普通股股份是基于企业合并以外的目的,而且不能有一家公司购回的股份数额超过正常的股数。

(5) 权益比例不会改变

这是指参与合并各企业的每个普通股股东所占的权益比例,在交换普通股的合并前后保持不变。

(6) 即刻实施投票表决权

这是指股东可以即刻实施其在合并完成后企业的投票表决权,其权益不会受到任何限制和约束。

(7) 不存在悬而未决的条款

这是指在合并完成日,所有与合并有关的问题已经解决,不存在与发行债券和支付条款有关的悬而未决的事项。

3. 不存在有计划的交易

这类条件是为了限制所有与现有普通股权益不一致的交易。主要包括:

(1) 合并后的公司不能回购或注销因合并所发行的股票。

(2) 合并后的公司不能为了参与合并企业原股东的利益,与其签订财务协议,如为合并时所发行的普通股提供贷款担保,这样会限制普通股的流通。

(3) 合并后的企业在合并后 2 年内不能有计划地处置参与合并企业的重要资产,但允许处置多余或重复的设备。

如果以上 12 个条件都能满足,企业合并就可以采用权益结合法,否则只能采用购买法。权益结合法的 12 个条件可归纳如表 1—1 所示。

表 1-1 权益结合法的 12 个条件

3 大类	12 个条件
1. 参与合并的企业特征	(1) 自主性(两年规则)
	(2) 独立性(10%规则)
2. 合并权益的方式	(3) 单一交易(或计划开始后 1 年内完成)
	(4) 普通股交换(90%的几乎全部规则)
	(5) 在计划合并时没有发生权益变更(两年规则)
	(6) 购回股份的目的不是为了合并
	(7) 权益比例不变
	(8) 投票表决权的即刻实施
	(9) 在合并完成日,有关合并事项已解决(无未决条款)
3. 不存在有计划交易	(10) 合并后的公司不允许回购股份
	(11) 合并后的公司不得为了原股东的利益做交易
	(12) 合并后的公司不得计划在 2 年内处置重要资产

二、购买法

购买法(purchase method)是将企业合并看作是一种购买行为,视同合并方通过转让资产、承担负债或发行股票等方式购入被合并方净资产和经营活动控制权的一项交易。由于是购买行为,所以要用新的计价基础即公允价值记录被并入的资产和承担的负债。

(一) 购买法的特点

1. 购买成本的确定:合并方支付给被合并方对价的公允价值。

2. 投资溢价的处理:在购买日或合并日,支付对价的公允价值与并入资产和承担负债公允价值之间的差额,记为商誉。

3. 合并费用的处理:合并时的直接费用,如审计费、法律费、评估费、咨询费等,可以直接增加并入净资产或投资成本;合并的间接费用,如会计人员及管理人员的工资等,记为当期费用。但如果是以发行股票为代价,则股票登记与发行成本直接冲销发行股票的公允价值,即减少资本公积。

4. 合并利润及现金流量的处理:合并日企业的利润和现金流量只包括合并企业自身实现的利润和现金流量,不包括被合并企业被合并前的利润和现金流量。被合并企业被合并前的留存收益也不能转入合并企业。

5. 购并日合并报表范围:购并后的企业在购并日只需要编制合并资产负债表,不需要编制合并利润表和合并现金流量表。

(二) 购买法下公允价值的确认

在购买法下,由于合并视同购买行为,所以,被并入的资产以及需要承担的负债需要用公允价值入账,公允价值的确认原则是:该资产或负债如果有市价,则按市价确认;如果没有市价,则按相似或同类资产的市价;相似或同类资产没有市价的,按专业机构的评估价。常见资产和负债的公允价值确认如下:

1. 货币资金,按照购买日被购买方的账面余额确定。
2. 有活跃市场的股票、债券、基金等金融工具,按照购买日活跃市场中的市场价格确定。
3. 应收款项,其中的短期应收款项,一般按照应收取的金额作为其公允价值;长期应收款项,应按适当的利率折现后的现值确定其公允价值。在确定应收款项的公允价值时,应考虑发生坏账的可能性及相关收款费用。
4. 存货,对其中的产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费以及购买方出售类似产成品或商品估计可能实现的利润确定;在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、估计的销售费用、相关税费以及基于同类或类似产成品的基础上估计出售可能实现的利润确定;原材料按现行重置成本确定。
5. 不存在活跃市场的金融工具如权益性投资等,应当参照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定,采用估值技术确定其公允价值。
6. 房屋建筑物、机器设备、无形资产,存在活跃市场的,应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值;不存在活跃市场,但同类或类似资产存在活跃市场的,应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值;同类或类似资产也不存在活跃市场的,应采用估值技术确定其公允价值。
7. 应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款,其中的短期负债,一般按照应支付的金额确定其公允价值;长期负债,应按适当的折现后的现值作为其公允价值。
8. 取得的被购买方的或有负债,其公允价值在购买日能够可靠计量的,应确认为预计负债。此项负债应当按照假定第三方愿意代购买方承担,就其所承担义务需要购买方支付的金额作为其公允价值。
9. 递延所得税资产和递延所得税负债,取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与计税基础之间存在差额的,应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债,所确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额不应折现。