



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

高级

张劲松 李 瑛 主编

财务会计



科学出版社

www.sciencep.com

F234.4/201

2008

普通高等教育“十一五”国家级规划教材
中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

高级财务会计

主 编 张劲松 李 瑛
副主编 邱玉兴

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书以新会计准则为背景,在中级财务会计的基础上定位于对“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务进行阐述,重点介绍了企业合并、分支机构、企业重组、破产清算、套期保值、租赁、养老金、年金基金、合伙企业的会计核算,以及合并财务报表、外币折算报表、通货膨胀财务报表的编制。本书的特点是:①系统性。系统阐述了特殊业务、行业、报告的理论与实务。②先进性。依据新会计准则的内容编写。③衔接性。反映的内容与其他课程相衔接,并为对会计学的进一步研究奠定基础。

本书资料详尽,理论讲解全面、深入,具有较强的实用价值,是各院校会计专业及经济管理专业本科生、研究生深入学习会计学的理想教材,也是从事会计工作的人员拓展知识的理想参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/张劲松,李瑛主编. —北京:科学出版社,2008

普通高等教育“十一五”国家级规划教材,中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

ISBN 978-7-03-021928-2

I. 高… II. ①张…②李… 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(2008)第 066603 号

责任编辑:张 兰 李俊峰 苏雪莲 / 责任校对:陈玉凤

责任印制:张克忠 / 封面设计:耕者设计工作室

科 学 出 版 社 出 版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

骏 杰 印 刷 厂 印 刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2008 年 7 月第 一 版 开本:B5(720×1000)

2008 年 7 月第一次印刷 印张:19

印数:1—4 000 字数:352 000

定价:30.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换〈环伟〉)



21 世纪是一个以网络化、信息化、数字化、知识化为重要特征的新经济时代。新时代飞速发展的市场经济对经济与管理类的专业教育提出了新的要求。顺其大势，我国会计学和财务管理学科的理论研究、实践改革和人才培养都呈现出一派前所未有的繁荣景象。这表明我国的会计学和财务管理学科正以蓬勃的生机向前发展。随着我国市场经济和现代企业制度的建立和逐步完善，21 世纪的会计、财务管理教育面临着新的挑战。因此，培养通晓商业惯例和会计准则，掌握财务与会计管理技术与方法，适应 21 世纪市场竞争的高级财务与会计管理人才，已经成为普通高等院校会计学与财务管理专业人才培养的基本目标。

2006 年 2 月，新会计准则和审计准则的颁布以及 2007 年 1 月 1 日新会计准则在上市公司的实施，是我国会计改革进程中的一次重大举措，会计热又一次被推向了高潮。为了更好地将新会计准则贯彻下去，更快地让学生掌握新的会计准则体系，适应新准则下的会计与财务管理工作，我们借鉴了国内外优秀的会计和财务管理类教材，以新会计准则和新审计准则为基础，编写了会计学及财务管理专业系列教材，共计 20 本，包括：《基础会计学》、《会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《会计制度设计》、《政府与非营利组织会计》、《审计学》、《财会专业英语》、《财务管理》、《财务通论》、《公司财务》、《高级财务管理》、《管理会计》、《财务报告分析》、《国际财务管理》、《会计信息系统》、《证券投资与评估》、《资产评估》、《纳税筹划理论与实务》。其中，《基础会计学》、《高级财务会计》、《会计制度设计》、《财务管理》和《财务通论》被评为普通高等教育“十一五”国家级规划教材。

本套系列教材由黑龙江省高校会计学教师联合会组织编写，由科学出版社出版。我们认为在大众化教育的背景下，集中各校优势，通过合作方式实现教学资源优化配置，编写一套适用于普通地方高校培养应用型、复合型人才要求的教

材,对加强各校的合作交流,推动师资培养,促进相关课程的教学改革,是一件一举多得的好事。编审委员会由哈尔滨商业大学、哈尔滨工业大学、东北林业大学、东北农业大学、八一农垦大学、大庆石油学院、黑龙江大学、黑龙江科技学院、齐齐哈尔大学、哈尔滨理工大学等 10 所高校的教师组成,其中包括教学经验丰富、学术造诣较深的老教师,风华正茂的中年教师以及具有足够成长后劲的青年骨干教师。本系列教材的主编均由教学经验丰富的教授担任。

我们从多年的教学实践中深切感受到,教材和教学质量有着十分密切的关系。教材规定了教学内容,是教师授课取材之源,也是学生求知和复习之本,没有优秀的适用教材,也就无法提高教学质量。丢开教材,欲求提高教学质量,不啻缘木求鱼。换言之,没有优秀的教材,就没有优秀的高等教育;没有高质量的人才培养,就没有高水平的大学。我国目前各高等院校会计专业和财务管理专业所使用的教材,尽管版本众多,内容和结构有所差别,各校可选择的空间较大,但仍有进一步改革之必要。这是因为:第一,目前各高校所使用的教材,大都编写于 21 世纪初,很多都没有体现 2007 年实施的新会计准则,再加上电子计算机、网络技术和电子商务的不断发展,原有的教材内容需要大范围的更新;第二,随着会计和财务管理理论与实践的发展,人们对会计和财务管理的认识不断发生变化,对于原有教材的有些内容也需要在新的认识基础上重新解读,使学生能够在更宽广的视野和更高的层次上掌握会计和财务管理的专业知识;第三,尽管各种版本的会计和财务管理专业教材内容和结构都不尽相同,但是侧重理论教学,奠定科研基础,培养本科生毕业后从事研究工作的教材偏多,而适合于培养应用型、复合型人才的地方高校的教材却少之又少;第四,现有教材在体系结构上大多采用教材、案例、习题相分离的编排形式,而且有的教材根本没有案例,这给强调动手能力和实际操作能力的大众化教育模式的专业课教学带来诸多不便,需要加以改进。

正因为如此,我们在不断反思会计与财务管理教育改革与创新培养目标,不断修正完善教学计划的基础上,摸索培养特色人才的新定位、新理念、新途径,针对现有教材存在的缺点,改善以往简单地选用重点大学教材的状况,编写了本系列教材,力图为普通地方高校会计学和财务管理专业提供一套具有理论性、实践性、指导性的优秀教材。这套系列教材的编写本着务实、求新、继承与开拓的精神,定位于会计学、财务管理本科专业必修课,是对两个专业本科教学内容的总体设计和完善,目的是为进一步建立和完善会计学和财务管理学科体系奠定基础,以求通过科学、先进、实用的教学体系培养出适合我国经济发展需要的会计和财务管理应用型和复合型人才。为了保证教材具有高起点、高质量,我们在编写与出版过程中突出以下三点:①“质量第一,开拓创新”是编写教材的指导思想。通过本系列教材,期望展示我们各所学校的教学改革和教材建设的成果。

②以“借鉴国际通用教材体例、实现系列教材的国际化风格”为编写教材的基本原则。广泛借鉴国际流行的教材编写风格,适应 21 世纪人才培养的新要求。

③以“主编负责,合约约束”为质量保证手段。

本系列教材主要体现了以下几个特点。

(1) 内容新颖全面。本系列教材的编写建立在新颁布的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》、《审计准则》、《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》等制度和法律的基础上,融合了新准则、新法规中的新规定,是新准则颁布之后较早、较全的一套系列教材。其中,不仅体现了会计专业教材中很多具体准则变化的业务处理(如《企业会计准则——金融工具确认和计量》、《企业会计准则——资产减值》),而且财务管理相关知识的最新变化也同样出现在本套系列教材中(如新《中华人民共和国公司法》中关于利润分配的变化,财务报表分析中财务指标的变化)。

会计是一种国际商业语言,随着世界经济的一体化、市场竞争的国际化,需要国际惯例协调的范围越来越广。所以在系列教材的编写过程中,我们参考了相当多的会计学和管理学方面的经典国际知名教材,以国际会计最新发展趋势为依据,充分体现我国的会计准则和国际准则的实质性趋同,力争使本套教材成为教师指导学生的一个有用工具,使学生能够通过学习教材掌握最新的财务与会计知识的专业技能,同时具有国际“变通”能力。

(2) 系统性和可操作性。系统性是指本系列教材体现了知识体系的架构,知识点的交叉渗透,以及各自的逻辑关系。一方面,在内容结构体系安排上体现了由简单到复杂、由易到难的渐进过程,适用于教与学;另一方面,在内容选择和体例编排上都充分考虑了不同阶段、不同知识结构学生的需要,基本解决了教学层次多,但教材单一、内容滞后的矛盾。两个专业的教材分别包括初级(如《基础会计学》、《财务通论》)、中级(如《中级财务会计》、《公司财务》)和高级(如《高级财务会计》、《高级财务管理》)三个层次的教学内容,而且最大程度地避免了课程内容的交叉与重复。本系列教材的可操作性主要体现了理论与实际的紧密联系,强调实际操作能力的培养,从培养应用型、复合型人才的目标出发,各教材根据需要设置了复习思考题、计算分析题及案例分析等,旨在培养学生独立思考、独立处理业务、独立解决问题的能力。

(3) 便于教师教学和学生学习。为了方便教师教学和学生学习,在每部教材中均安排了如下内容:①每章前面设有导言和重要概念,章后有小结;②注重对习题和案例的编写,每章后面根据需要设置有练习题(其中包括简答题、计算题)和案例分析。如此安排便于学生明确各章学习重点并对学习内容产生兴趣。通过大量的习题和经典案例,让教师的教学达到更好的效果,为学生的学习和理解提供了更好的工具,有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

(4) 突出学生综合素质和创新能力的培养。我们认为, 社会经济的发展状况将本科会计学 and 财务管理教育定位为: 为企事业单位、金融机构和财务咨询服务机构培养从事会计、理财工作和其他相关经济管理工作的具有综合素质的人才。这类人才应该具有以下特点: 有很强的适应性; 有不断吸收新知识的能力; 有进一步发展的潜力; 有一定的创新能力; 有较高的综合素质; 有国际化意识或全球意识。

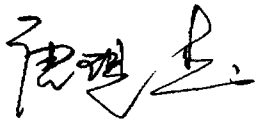
作为培养 21 世纪高级应用型、复合型人才的系列教材, 除了要强化学生的基础知识和基本技能以外, 还应注意学生综合分析能力和判断决策能力的培养, 引导学生打破常规, 勇于创新, 将素质教育融入教材之中。以学生自主创新能力培养为核心的教学, 要求教师在完成必要的知识教学和技能培训目标的同时, 培养学生的自主学习能力和创新能力, 最终达到提高学生综合素质的目的。在编写本系列教材时, 每位作者都努力站在企业或组织的整体角度考虑和阐述问题, 以期达到扩展会计学及财务管理专业学生视野的目的, 实现对学生综合能力和创新意识的培养。

(5) 突出现实性和适应性。根据 21 世纪人才的培养目标, 本系列教材立足于我国国情和当前经济现实, 与我国正在进行的市场经济建设相适应, 具有较强的应用性。同时又面向未来, 在吸收国际先进理论与技术方法的基础上, 注意了我国普通地方高校本科教学的适用性。本系列教材以新颁布的《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》等法律法规为依据进行编写, 以保证教材中介绍的会计、财务管理知识能够在新的法律环境下更好地应用。

本系列教材能够顺利出版, 要感谢哈尔滨商业大学等 10 所高校领导和教师们的大力支持, 感谢科学出版社的鼎力帮助, 感谢所有主编和参编人员的通力合作, 感谢所有有关兄弟院校会计、财务管理界同仁们多年来的友好协作与真诚关怀。

不积跬步, 无以至千里。

我们希望通过这套会计学 and 财务管理专业系列教材的编撰, 能够对会计和财务管理的理论与实务作出一个相对清晰的描述和阐释。我们越深入这一过程, 就越强烈地意识到, 在传播会计和财务管理知识体系这一艰巨而复杂的任务的进程中, 我们尚处于开端处。尽管我们作了较长时间的准备, 所有编写人员也付出了艰辛的劳动, 但由于经济环境的迅速变化, 对国内外现状的掌握不可能全面、透彻。加之编写人员学识所限, 教材中难免有不妥甚至谬误之处, 恳请读者不吝赐教, 以便在今后修订时更正和完善。



2007 年 7 月

前言

2007年1月1日,《企业会计准则》在上市公司开始实施,标志着中国会计准则与国际财务报告准则实现了实质性趋同,将我国的会计提升到了国际先进水平的行列,从而促进企业建立健全内部控制制度、改进信息系统、实现精细化管理和树立企业形象,有助于企业可持续健康发展,同时为实现中国会计准则与其他国家或者地区会计准则等效奠定了基础。

本书就是以新会计准则为背景,研究中级财务会计没有研究过的问题,在内容上定位于“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务,并兼顾会计实践中新产生的、需要在理论上予以说明的问题。

全书共分十三章,张劲松、李瑛担任主编,邱玉兴担任副主编。具体分工为:第一章至第三章由张劲松编写,第四章、第九章由李新海编写,第五章由张前编写,第六章、第七章由梁运吉编写,第八章由李瑛编写,第十章、第十一章由邱玉兴编写,第十二章、第十三章由丁琦编写。全书由张劲松进行总纂。本书编写过程中得到了王鑫和陶海军的大力帮助;同时还参考了诸多国内外教材,这里不便一一列举,谨在此表示真诚的感谢。

由于水平有限,书中难免出现错误、疏漏和不当之处,切望各位读者、学界前辈和同仁不吝赐教,以便匡正。

《会计学及财务管理系列教材》编委会

顾问 于玉林 郭复初

主任 唐现杰

委员 (按姓氏笔画排序)

王福胜	龙云飞	任秀梅
孙长江	李玉凤	邱玉兴
张德刚	陈丽萍	梁静溪
谭旭红		

目 录

总 序 前 言

第一章

企业合并	1
第一节 企业合并概述	1
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	10
复习思考题	21

第二章

合并财务报表概述	23
第一节 合并财务报表的作用和特点	23
第二节 合并财务报表的合并范围	25
第三节 合并财务报表的编制前提及原则	29
第四节 合并财务报表的种类及编制程序	31
复习思考题	33

第三章

	合并财务报表的编制.....	34
第一节	合并资产负债表	34
第二节	合并利润表	61
第三节	合并现金流量表	70
第四节	合并所有者权益变动表	78
	复习思考题	82

第四章

	合伙企业会计	83
第一节	合伙企业概述	83
第二节	合伙企业的初始投资与经营核算	86
第三节	合伙权益变动的核算	92
第四节	合伙企业清算	98
	复习思考题	103

第五章

	分支机构会计	105
第一节	分支机构概述	105
第二节	分支机构与总部往来核算	107
第三节	分支机构的其他会计业务核算	117
第四节	联合财务报表	121
	复习思考题	123

第六章

	外币业务会计	125
第一节	外币业务概述	125
第二节	外币交易的会计处理	131
第三节	外币报表折算方法	136

复习思考题·····	141
------------	-----

第七章

物价变动会计·····	142
第一节 物价变动概述·····	142
第二节 一般物价水平会计·····	148
第三节 现行成本会计·····	158
第四节 现行成本/不变币值会计·····	162
复习思考题·····	165

第八章

套期保值会计·····	167
第一节 套期保值概述·····	167
第二节 套期保值会计处理·····	176
复习思考题·····	185

第九章

租赁会计·····	187
第一节 租赁概述·····	187
第二节 经营租赁的会计处理·····	191
第三节 融资租赁的会计处理·····	192
第四节 其他租赁业务的会计处理·····	202
复习思考题·····	205

第十章

养老金会计·····	207
第一节 养老金概述·····	207
第二节 养老金的会计处理·····	210
复习思考题·····	221

第十一章

企业年金基金会计 223

第一节 企业年金基金概述 223

第二节 企业年金基金缴费及投资运营核算 228

第三节 企业年金基金收入与费用核算 234

第四节 企业年金待遇给付及企业年金基金净资产 239

第五节 企业年金基金财务报表 242

复习思考题 246

第十二章

企业重组会计 248

第一节 企业重组概述 248

第二节 企业重组的会计处理 251

复习思考题 259

第十三章

破产清算会计 260

第一节 破产清算概述 260

第二节 普通清算的会计处理 265

第三节 破产清算的会计处理 272

复习思考题 285

参考文献 287



企业合并

本章主要介绍了企业合并的方式、同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并会计处理方法及比较。

【重要概念】 企业合并 同一控制 非同一控制 购买法 权益法

第一节 企业合并概述

一、企业合并的含义与方式

(一) 企业合并的含义

在当今的国际经济发展中，规模经营是企业成功的一个重要因素。企业除了依靠自身的积累外，更重要的是通过企业间的合并扩大自己的经营规模，提高竞争实力。

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。企业合并的实质是控制，而不是法律主体的解散。自非控制至控制即实现了控制权的转移称为企业合并。控制是指一个企业直接占有或通过子公司间接占有另一个企业半数以上发行在外有表决权的股份。因此，一企业将其净资产转移给另一企业或几个企业将其净资产转移给一家新建立的企业，称为企业合并；一个企业持有另一个企业的控股权益，也称为企业合并。

本章指的企业合并不包括：两方或者两方以上形成合营企业的企业合并；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。

通常认为实现了控制权的转移，必须同时满足下列条件：

- (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权转移手续；
- (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。

（二）企业合并的方式

1. 企业合并按照合并形式划分

企业合并按照合并形式可分为控股合并、吸收合并和新设合并。

(1) 控股合并。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（或被购买方）的投资。例如，A 公司购买了 B 公司 60% 的股份时，A 公司可完全控制 B 公司的生产经营管理权，A 公司取得了对 B 公司的控制权，于是 A 公司成为 B 公司的母公司，B 公司成为 A 公司的子公司。

(2) 吸收合并。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。例如，A 企业吸收合并了 B 企业，可表示为：A 企业 + B 企业 = A 企业。

(3) 新设合并。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。例如，A 企业和 B 企业合并成为一个新企业，称为 C 企业，可表示为：A 企业 + B 企业 = C 企业。

控股合并、吸收合并和新设合并三种方式的比较如表 1-1 所示。

表 1-1 企业合并方式的比较

合并方式	购买方（合并方）	被购买方（被合并方）
控股合并	取得控制权 体现为长期股权投资	保持独立 成为子公司
吸收合并	取得对方资产并承担负债	解散
新设合并	由新成立企业持有参与 合并各方资产、负债	参与合并各方均解散

会计上的企业合并与法律意义上的企业合并是有区别的，公司法规定企业合

并分为吸收合并与新设合并，不包括控股合并。

2. 企业合并根据参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制划分

企业合并根据参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制，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。

(1) 同一控制下的企业合并。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，为同一控制下的企业合并。

同一方，是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者；相同的多方，通常是指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。

控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指1年以上（含1年）。

另外，同一控制下企业合并的判断，应当遵循实质重于形式的要求。

同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。

合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

同一控制下的企业合并采用权益法进行会计处理。

(2) 非同一控制下的企业合并。参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。

非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。

购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

非同一控制下的企业合并采用购买法进行会计处理。

二、企业合并的会计处理方法

(一) 权益法

权益法反映了权益合并的业务实质。权益法下，企业合并并不被看作是两个独立主体之间的交易业务，而是两个公司的普通股股东在合并他们的权益、资产和负债，从而形成一个单一的主体。因此，权益法下，企业合并总是通过某一公司发行普通股交换另一公司的净资产或几乎全部的普通股来实现的。

权益法的基本特点如下：

第一，没有产生新的计价基础。被合并公司的资产和负债在合并公司账上（或在合并财务报表上）按被合并公司先前所记录的账面价值反映。由于在两个独立主体之间不存在交换业务，因而按被合并公司账面价值合并反映在合并公司

账上（以净资产收购）或者合并反映在合并财务报表上（以普通股收购），与合并有关的费用作为合并公司的期间费用。

第二，参与合并公司的留存利润，按原已形成的资本结构合并反映在合并公司账上或合并财务报表上。

第三，不论合并发生在什么时候，合并公司的利润表或合并利润表上所反映的净利润都包括被合并公司全年的净利润，如同参与合并的公司会计期初就已处于合并的状态。

（二）购买法

购买法反映了一个公司购买另一个公司交易业务的实质。这种合并是独立主体之间的交换业务，即购买方和被购买方（以净资产收购）或被购买方的普通股股东（以普通股收购）之间的交换业务。

购买法的基本特点如下：

第一，对于所获得的净资产产生了新的计价基础，即在购买方公司账上（或合并财务报表上）以购买方公司的成本记载，并假定这些成本代表了所获净资产的公允价值。从本质上说，购买一批资产就像购买单一资产一样，应以购买者的成本入账，并且将有关的直接费用作为购买成本的一部分，而相关的间接费用作为期间费用处理。

第二，除合并财务报表上所列示的少数股权外，合并后，以前被合并公司账上所反映的股东权益部分不复存在。在购买法前提下，无论是直接收购还是间接收购，购买方公司实际上是购买了被购买方公司。如果购买方通过发行普通股或优先股来交换的话，在购买方公司账上，股本的余额将会增加，并且资本公积的余额也可能增加。这些增加的余额是这一收购业务在随后的购买方财务报表（以净资产收购）或合并财务报表（以普通股收购）上，仅仅包括被购买方从购买日至那年年底的净利润。

第二节 同一控制下企业合并的会计处理

一、同一控制下企业合并的处理原则

同一控制下的企业合并采用权益法，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（或发行股份面值总额）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。

同一控制下的企业合并，在合并中不涉及自少数股东手中购买股权的情况