



上海财经大学会计专业系列教材

高级财务会计

第三版

陈信元 钱逢胜 曾庆生◎编著

*Advanced
Financial Accounting*

- ✓ 根据我国会计准则及相关规范的最新变化，在内容上进行了重大的补充和修订
- ✓ 每章均设计有学习提要、思考题、阅读材料、练习题及案例分析题，以及丰富的业务例题
- ✓ 本教材配有单独的教学指导用书，内含大量练习题和案例题
- ✓ 配备有教学课件和练习题答案

 上海财经大学出版社



上海财经大学会计专业系列教材

高级财务会计

第三版

陈信元 钱逢胜 曾庆生◎编著



- ✓ 根据我国会计准则及相关规范的最新变化，在内容上进行了重大的补充和修订
- ✓ 每章均设计有学习提要、思考题、阅读材料、练习题及案例分析题，以及丰富的业务例题
- ✓ 本教材配有单独的教学指导用书，内含大量练习题和案例题
- ✓ 配备有教学课件

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/陈信元,钱逢胜,曾庆生编著. —3版. —上海:
上海财经大学出版社,2018.9

上海财经大学会计专业系列教材

ISBN 978-7-5642-3097-5/F·3097

I. ①高… II. ①陈…②钱…③曾… III. ①财务会计—高等学校—教材
IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 185847 号

☐ 责任编辑 王 芳 廖沛昕
☐ 封面设计 张克瑶

高级财务会计 (第三版)

陈信元 钱逢胜 曾庆生 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海华教印务有限公司印刷装订

2018 年 9 月第 3 版 2018 年 9 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 35.25 印张(插页:1) 858 千字
印数: 22 001—30 000 定价: 68.00 元

总 序

本套“上海财经大学会计专业系列教材”是上海财经大学会计学院编写的第四套会计系列教材(2002年版)的修订版。它包括《基础会计》《中级财务会计》《高级财务会计》《成本会计》《管理会计》《审计》和《会计信息系统》七种。

随着经济全球化和会计国际趋同的发展趋势,从2005年开始,财政部在总结我国会计改革经验的基础上,顺应我国市场经济发展对会计提出的要求,全面启动了企业会计准则体系和审计准则体系的建设,在“十一五”规划的开局之年,我国企业会计准则体系和审计准则体系正式发布,2007年1月1日起在上市公司范围内实施。从2008年1月1日起,企业会计准则体系的实施范围也逐步扩大到所有金融企业、中央大中型企业及部分地方企业,会计师事务所则执行审计准则体系,实现与国际财务报告准则和国际审计准则的实质趋同。同时,互联网的迅速普及和应用,可扩展的企业报告语言(XBRL)的开发,为会计的国际趋同提供了技术支持。

为了适应会计、审计领域中出现的重大变化,建立一套内容新颖、结构合理、体系科学、切合实际的会计、审计系列教材,既是当前经济发展的必然要求,也是培养会计、审计人才所必需的,因此,上海财经大学会计学院又开始了新一轮的会计系列教材的修订工作。

综观这套系列教材,我感到具有以下几个显著特点:

一是新颖性和前瞻性——本系列教材既密切联系中国实际,又反映会计理论与实务在世界范围的现状和可能的发展变化;既立足于当前,又着眼于未来。

二是科学性——本系列教材力求材料充实,方法多样,论理透彻。在展现各种会计方法和手段时,注意从理论上进行解释,引导学生从根本上去认识和把握。

三是先进性——本系列教材配有应用软件,既能供教师授课演示之用,又能满足学生练习之需,从而使学生能够熟练地运用电脑辅助系统处理会计业务。

四是通用性——本系列教材的内容打破了行业、所有制的界限,适用于各行业和各种企业组织形式。因此,它不仅适用于高等院校会计教学,对于从事不同层次会计教学工作的教师、从事会计实务的管理人员,乃至从事经济管理工作的干部来说,都是适用的。

五是全面性——本系列教材每一章都配有富有启发性的复习思考题和练习题,帮助学生进一步消化所学的内容,“学”与“思”相结合。另外,还配有学习指导书。指导书包括学习

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,使学生更多地接触实际问题,锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

本套丛书的编写,先后进行了反复讨论,力求减少错误,但也极有可能还有考虑不够周到以及安排和表述不妥当的地方,甚至有些失误恐亦难以避免,恳请读者批评指正。

王松年

2011年7月

第三版前言

2008年席卷西方世界的金融危机,引发了会计规范的重大变化,国际会计准则理事会(IASB)修订了若干会计准则。2010年4月,财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,明确了中国企业会计准则将保持与国际财务报告准则的持续趋同,持续趋同的时间安排与IASB的进度保持同步。根据这一原则,我国会计准则也相应地进行了大幅度的调整,以适应新形势的需要。

与本教材相关的准则(包括新发布与修订)的部分,计有《企业会计准则第40号——合营安排》(2014年发布)、《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》(2014年发布)、《企业会计准则第2号——长期股权投资》(2014年修订)、《企业会计准则第9号——职工薪酬》(2014年修订)、《企业会计准则第33号——合并财务报表》(2014年修订)、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(2017年修订)、《企业会计准则第24号——套期会计》(2017年修订)、《企业会计准则第37号——金融工具列报》(2014年修订)。

除准则颁布与修订外,财政部还发布了若干新的《解释公告》,有关破产清算的会计规范——《企业破产清算有关会计处理规定》,也进行了修订(2016年修订)。

除财政部的相关规范发生重大变化之外,中国证监会有关信息披露的要求也发生了较大的变化。

有鉴于此,2016年,编写组就启动了本教材的修订工作,修订后的教材在上海财经大学会计学专业试用了两个学期,反应良好。

《高级财务会计》(第三版)依然沿用第二版的基本框架。但与第二版相比,在内容上进行了重大的补充和修订,主要变化如下:

1. 第二章有关合并范围的表述发生了重要的变化,即以控制为标准。
2. 第七章,纳入了购买少数股东权益、未丧失控制权情况下处置部分股权、丧失控制权情况下处置部分股权、反向收购、权益性交易等内容。
3. 第八章补充了结构化主体、合并所得税等内容。
4. 第九章根据最新的监管规范进行了更新。
5. 将原外币交易与外币财务报表折算合并为一章,即第十一章,外币业务。
6. 第十三章租赁中,简单补充了国际会计准则有关租赁的新变化。

7. 第十四章,衍生工具中的套期,根据最新的会计准则进行了修订,同时,对其他衍生工具,也根据金融工具会计准则进行了完善。

8. 第十五章补充了设定受益计划这一部分内容(全新)。

9. 第十六章,根据最新的会计规范,对破产清算部分进行了更新。

本教材由陈信元教授、钱逢胜副教授和曾庆生教授编写,其中,第一章至第八章由陈信元教授编写,第九章、第十一章至第十四章及第十六章由钱逢胜副教授编写,第十章与第十五章由曾庆生教授编写。

陈信元教授对全书进行了总纂。

在编写过程中,研究生助教陈旻佳、罗艳芳、龚静姝同学做了许多有益的工作,在此深表感谢。

尽管编者对编写教材之事慎之又慎,但百密必有一疏,书中错误之处肯定难免,恳请读者不吝指正,若有问题,请邮件至 qfsheng@mail.shufe.edu.cn。

编 者

2018年8月

目 录

总序	001
第三版前言	001

第一篇 企业合并与合并财务报表

第一章 企业合并	003
学习提要	003
第一节 企业合并的动因、含义与方式	004
第二节 企业合并的会计方法	007
第三节 企业合并的其他问题	017
附录 权益结合法	023
思考题	026
阅读材料	026
练习题	027
案例分析题	032
第二章 购并日的合并财务报表	034
学习提要	034
第一节 合并财务报表的性质与合并范围	035
第二节 购买全部股份时的合并财务报表	040
第三节 购买部分股份时的合并财务报表	048
第四节 下推会计	057
第五节 同一控制下合并日的合并财务报表	060
思考题	062
阅读材料	063

练习题	063
案例分析题	067
第三章 购并后的合并财务报表	069
学习提要	069
第一节 长期股权投资的会计处理方法	069
第二节 全资子公司下的合并财务报表	071
第三节 非全资子公司下的合并财务报表	079
第四节 同一控制下合并后的合并财务报表	085
思考题	089
阅读材料	089
练习题	089
案例分析题	094
第四章 企业集团内部的存货业务	096
学习提要	096
第一节 企业集团内部交易的性质与种类	096
第二节 存货购销业务抵销的一般程序	098
第三节 存货顺销	102
第四节 存货逆销	108
思考题	115
阅读材料	116
练习题	116
案例分析题	119
第五章 企业集团内部的长期资产业务	121
学习提要	121
第一节 固定资产购销业务	122
第二节 无形资产转受业务	131
第三节 固定资产租赁业务	140
思考题	144
阅读材料	145
练习题	145
案例分析题	149
第六章 企业集团内部的债券业务	151
学习提要	151
第一节 企业集团内部债券业务的性质	151
第二节 子公司购入母公司债券	153

第三节 母公司购入子公司债券	159
第四节 企业合并前的内部交易	164
思考题	164
阅读材料	165
练习题	165
案例分析题	172
第七章 股权结构变动和复杂控股关系	174
学习提要	174
第一节 母公司购入和出售子公司股份	175
第二节 子公司的增减资业务	184
第三节 间接持股	189
第四节 交叉持股	199
第五节 反向收购	206
思考题	210
阅读材料	211
练习题	211
案例分析题	217
第八章 合并财务报表编制的其他问题	219
学习提要	219
第一节 期中合并	220
第二节 合并现金流量表	227
第三节 特殊权力下合并财务报表的编制	239
第四节 所得税会计相关的合并处理	246
思考题	249
阅读材料	250
练习题	250
案例分析题	259

第二篇 特殊会计报告

第九章 上市公司的信息披露	263
学习提要	263
第一节 上市公司信息披露的意义与理论基础	263
第二节 上市公司信息披露的原则与体系	266
第三节 上市公司信息披露的内容与格式	268
思考题	286
阅读材料	286
案例分析题	286

第十章 分部报告与中期财务报告 288

 学习提要 288

 第一节 分部报告 288

 第二节 中期财务报告 302

 思考题 319

 阅读材料 319

 练习题 320

 案例分析题 322

第三篇 外币业务会计

第十一章 外币业务 327

 学习提要 327

 第一节 记账本位币的确定 329

 第二节 外币交易的会计处理 332

 第三节 外币财务报表折算 341

 思考题 362

 阅读材料 362

 练习题 362

 案例分析题 368

第四篇 其他专题

第十二章 合伙 373

 学习提要 373

 第一节 合伙企业概述 373

 第二节 合伙企业的设立 377

 第三节 合伙企业的经营 378

 第四节 合伙人所有权的变更 384

 第五节 合伙企业的解散与清算 388

 思考题 398

 阅读材料 399

 练习题 399

 案例分析题 404

第十三章 租赁 406

 学习提要 406

 第一节 租赁概述 406

 第二节 承租人会计 411

第三节 出租人会计	424
第四节 杠杆租赁	432
第五节 租赁在财务报告中的披露	437
思考题	438
阅读材料	438
练习题	439
案例分析题	443
 第十四章 衍生工具	 444
学习提要	444
第一节 衍生工具概述	445
第二节 金融远期合同	448
第三节 金融期货合同	452
第四节 金融期权	456
第五节 金融互换	460
第六节 套期	466
思考题	479
阅读材料	479
练习题	480
案例分析题	482
 第十五章 企业年金基金与设定受益计划	 483
学习提要	483
第一节 企业年金基金	484
第二节 设定受益计划	504
思考题	518
阅读材料	518
练习题	519
案例分析题	521
 第十六章 债务重组、企业重整与破产清算	 523
学习提要	523
第一节 债务重组	524
第二节 企业重整	531
第三节 破产清算	536
思考题	547
阅读材料	548
练习题	548
案例分析题	552

【第一章】

企业合并

第一篇

企业合并与合并财务报表

- 第一章 企业合并
- 第二章 购并日的合并财务报表
- 第三章 购并后的合并财务报表
- 第四章 企业集团内部的存货业务
- 第五章 企业集团内部的长期资产业务
- 第六章 企业集团内部的债券业务
- 第七章 股权结构变动和复杂控股关系
- 第八章 合并财务报表编制的其他问题

第一章

企业合并



学习提要

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。按法律形式,企业合并可分为吸收合并、新设合并和控股合并三种;按涉及的行业,企业合并可分为横向合并、纵向合并和混业合并。吸收合并使被吸收的企业丧失法人资格;新设合并使参与合并的原企业解散,成立新的企业;控股合并方式下,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。

历史上,处理企业合并的会计方法有购买法和权益结合法两种。购买法视企业合并为购入资产,并入的资产和负债按公允价值记录,合并成本超过可辨认净资产公允价值的差额,确认为商誉,商誉在确认后定期进行减值测试。在购买法下,被并企业的留存收益不能并入;只有合并后的利润才能并入主并企业的财务报表。我国《企业会计准则第20号——企业合并》规定,非同一控制下的企业合并应当采用购买法处理。

权益结合法视企业合并为各企业所有者权益的合并,即合并各方净资产、风险和收益的联合,所以,资产和负债仍按原来的账面价值记录,在账上也不确认商誉。在权益结合法下,被并企业的留存收益应全部并入,不论合并发生在年度的哪一时点,被并企业当年的利润均要全部并入。同一控制下的企业合并采用与权益结合法类似的方法。

企业合并,也称企业兼并,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。通过企业合并,两家以上企业的经济资源和经营活动置于一个管理机构或集团控制之下,形成了一个新的经济实体。通过取得股份或净资产将原来彼此独立的几家企业联合起来,是企业扩充生产经营规模、寻求发展的一种重要方式。自20世纪80年代中期进行城市经济体制改革以来,我国开始出现大量的企业兼并事件。进入90年代,随着证券市场的建立和发展,以及国有企业的转制,企业兼并更是方兴未艾,并成功地实现了多起跨国兼并。1998年以来,还出现了多起上市公司换股合并非上市公司的事例。

1999年6月,清华同方股份有限公司以换股方式吸收合并了鲁颖电子股份有限公司,这是我国证券市场首起以换股方式实现的企业合并;2004年11月,第一百货股份有限公司以换股合并方式吸收合并了华联商厦股份有限公司,合并后的公司改称上海百联集团股份有限公司,这是我国主板市场两家上市公司以换股方式实现的企业合并;2007年6月,海通证

券股份有限公司借壳都市股份有限公司,成为首家以换股吸收合并方式成功上市的证券公司。

上市公司的并购重组一直是资本市场的持续热点,不仅并购公司多,规模也不断创纪录。根据 Wind 中国并购库,2017 年度,境内并购(交易买方及标的方均为境内公司)和出境并购(交易买方为境内公司,标的方为境外公司),以完成日为基准,2015~2017 年分别发生 2 903 单、3 021 单、4 175 单,交易金额分别为 1.59 万亿元、1.69 万亿元、1.62 万亿元。

本章主要以我国上市公司合并的实践为背景,论述企业合并及其会计处理。

第一节 企业合并的动因、含义与方式

一、企业合并的动因

任何一个销售商品或提供劳务的企业,不仅是一定生产要素的有机结合,而且还是各种权益在特定状况下的集中表现。生产要素的组合情况反映了社会一定的科学技术水平,而企业的权益构成则体现着社会属性,权益的变动和转移最终反映着人们利益趋向的变化。在市场经济条件下,企业按照特定的生产技术条件将生产要素结合起来,进行生产和经营活动,用取得的收入弥补成本、费用,获取利润,求得生存和发展。

但在充分竞争条件下,企业会处于不同的发展状态。有些企业外部条件好,经营管理得当,在市场中处于优势地位;另一些企业则处境维艰,难以生存。企业的所有者必然会对这种状况作出灵活的反应。在经济状况良好、市场前景广阔时,会不断地扩大投资,以获取更大的盈利;当企业经营不善、前景黯淡时,势必会采取相应的措施,其中包括转让其企业,换取货币性资产,以避免遭受更大的损失。

即便有些企业经营状况较好,但通过被其他企业合并,其资产可望得到更加有效的利用,因此,也有被合并的期望。另一方面,一些经营管理良好的企业,为进一步扩大市场份额,提高企业的资信,也有扩张的动机,要求以合理的价格获取现有的经济资源,包括已经形成的生产能力。因此,在市场经济条件下,由于企业间的竞争而引发的产权转让,以及产权转让过程中产权交易市场的形成,终将导致企业间的合并。近年来,一些企业由于上市资格的管制,以及条件局限,无法直接上市,因此会通过“借壳”的方式实现上市,典型的如 2007 年 6 月海通证券股份有限公司“借壳”都市股份有限公司的上市。“借壳上市”是一种特殊的企业合并行为。

从宏观经济的角度看,企业合并具有现实的经济意义。

第一,从整个社会考察,让经营良好的企业合并那些经营管理不善的企业,至少可以做到现有资本的保全,终止亏损企业对经济资源的浪费,避免给社会造成负面影响。由于将被并企业的生产要素按照经营良好的企业的客观条件进行组合,原来效益不佳的经济资源在新的组合下可望实现增值的目的。

第二,由企业股权转让引起的合并,促使有限的经济资源流向社会需要的产业,从而引起产业结构和产品结构的调整。通过优化生产要素组合,调整了生产能力,提高了资产的使用效益。坚持优胜劣汰,通过合并手段,实现生产要素的合理流动,对国民经济的良性循环

具有重要意义。

第三,与破产这一避免资本损耗的最终手段相比,企业合并无疑是一种积极的措施。企业合并不是破坏被并企业的生产能力,而是将其生产要素按新的要求重新组合,可以避免企业破产给社会带来的震荡,不失为阻止资本损耗的明智之举。

从微观经济的角度看,企业扩大规模可以采取多种办法,其中之一就是通过合并其他企业,而不是新建厂房、自置设备的方式。诚然,企业合并有各种各样的原因,但主要可概括如下:

(1) 节约成本。通常,一家企业通过企业合并取得所需设备和生产能力,比自己新建同样的设备,形成同样的生产能力,费用可能更节省。

(2) 降低风险。购买已有的产品生产线或业务线,接受现有的市场,通常比开发新产品、拓展新市场风险要小。当企业以分散风险为目标实施企业合并时,尤其如此。

(3) 能较早利用生产能力。通过企业合并取得的固定资产,可望在短期内投入运行,马上转化为生产能力。而企业新建设备会耗用较长的建造时间,从而延误生产或销售时机。

(4) 取得无形资产。企业合并可能是为了取得有形的经济资源,但更可能是为了取得无形资产,如专利权、专营权、管理技术、优越的地理位置,甚至是进出口特许权等。这可能是发生某些企业合并的主要动因。

(5) 实现协同效应。协同是指通过合并双方优势的单向或双向转移,而使合并后双方的价值总和大于合并前双方价值的简单相加值。优势企业的强强联合,或优势互补,可以使合并产生多种协同效应。

(6) 取得上市资格。由于我国证券监管部门对上市资格的严格审核和管制,一些企业无法在短期内直接上市,选择一家已上市公司作为收购对象,受让其“壳资源”,取得上市资格,从而通过资本市场扩大企业经营规模,成为近年来我国资本市场发生企业合并的重要动机之一。而一些经营不善的上市公司又可以通过“让壳”,避免退市甚至破产清算的局面。

二、企业合并的含义

2001年6月,美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standard Board, FASB)颁布了第141号公告《企业合并》,该公告指出:

当一个主体取得了构成一项业务的净资产,或者取得了一个或几个其他主体的权益并取得了对后者的控制时,就发生了企业合并。

2004年3月,国际会计准则理事会(International Accounting Standard Board, IASB)颁布了第3号国际财务报告准则《企业合并》,对企业合并所下的定义如下:

企业合并就是将几个独立的主体或业务置于一个报告主体。

2006年2月,我国财政部颁布了《企业会计准则第20号——企业合并》,对企业合并的定义如下:

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。

虽然上述权威机构对企业合并概念的表述有所差异,但意思大体相同。

企业合并概念说明,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)。虽然一家或几家企业可能丧失其独立的法人资格,但从会计上看,法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。