

会计学系列教材（全国八所高校合编）

高级会计学

主编 郭立田 李桂荣

**ADVANCED
ACCOUNTING**

南开大学出版社

新世纪版

会计学系列教材(全国八所高校合编)

高级会计学

主编 郭立田 李桂荣

南开大学出版社

天津

图书在版编目(CIP)数据

高级会计学 / 郭立田, 李桂荣主编. — 天津: 南开大学出版社, 2004. 12

ISBN 7-310-02090-1

I. 高... II. ①郭... ②李... III. 会计学—高等学校—教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 019333 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人: 肖占鹏

地址: 天津市南开区卫津路 94 号 邮政编码: 300071

营销部电话: (022)23508339 23500755

营销部传真: (022)23508542 邮购部电话: (022)23502200

*

南开大学印刷厂印刷

全国各地新华书店经销

*

2004 年 12 月第 1 版 2004 年 12 月第 1 次印刷

880×1230 毫米 32 开本 14.25 印张 2 插页 408 千字

定价: 23.00 元

如遇图书印装质量问题, 请与本社营销部联系调换, 电话: (022)23507125

会计学系列教材(全国八所高校合编)编辑指导委员会
(按姓氏笔画为序)

边 泓	南开大学国际商学院会计系
汤湘希	中南财经政法大学会计学院
刘志远	南开大学国际商学院会计系
吕长江	吉林大学国际商学院会计系
张苏彤	西安交通大学会计学院
张继勋	南开大学国际商学院会计系
周晓苏	南开大学国际商学院会计系
周宝源	南开大学国际商学院会计系
郭立田	河北经济贸易大学会计学院
胡元木	山东经济学院会计系
崔也光	首都经济贸易大学会计学院
盖 地	天津财经大学会计系

出版说明

进入 21 世纪以来,经济贸易全球化、信息技术网络化和资源配置市场化的趋势日益显著,对会计职业和会计教育的发展提出了许多新的挑战和要求。我国 2001 年底加入世界贸易组织(WTO)后,这种挑战和要求显得更加迫切。此前,为适应市场经济体制改革现状及与国际接轨的要求,我国对会计制度进行了改革,具体体现在 1999 年修订通过的《中华人民共和国会计法》、2000 年国务院发布的《企业财务会计报告条例》、财政部发布的《企业会计准则》和《企业会计制度》上。

在这种情势下,要求会计语言日益具有“世界语言”的属性,我们应吸取国外会计学教材精华,积极开发适应经济贸易全球化需要的新型会计教材;要求改革利用会计信息的理论与方法,进一步提高会计信息的效用;要求科学地确认、计量、记录和报告由于资源配置市场化产生的前所未有的新型经济业务。为适应这些要求,我们邀请南开大学、中南财经政法大学、天津财经学院、吉林大学、西安交通大学、首都经贸大学、河北经贸大学、山东经济学院等八所高校联合编写了这套“会计学系列教材”,共 12 种:会计理论、初级会计学、中级会计学、高级会计学、财务管理、财务报表分析、审计学、成本会计学、管理会计学、税务会计与纳税筹划、计算机会计学、政府及非营利组织会计等。

本丛书指导思想是:为适应 21 世纪会计发展趋势,向读者介绍最基本的会计理论、最重要的会计技术、最前沿的会计方法,理论与实务并重,以利于学生掌握会计知识,建立会计职业道德,成长为德才兼备的创新型、国际型和复合型人才。丛书涵盖了财政部所发布的所有会计准则和最新会计制度中的有关内容,并具有以下特点:

1. 注意营造“模拟会计环境”。每章先安排一个“范例”,在读者正式阅读之前先提供一个“真实会计环境”,以便于理解正文,并可避免枯

燥、乏味之感。

2. 理论与实务并重。本套丛书在介绍理论知识的同时,特别重视会计实务与会计理论的密切联系,设计了案例和实例,以提高读者的理论素养,培养读者的实务操作能力。

3. 注意培养读者分析问题的能力和动手能力。各章之后设置了“本章思考题”,有的还在正文中设计了“思考”,以启迪读者分析和探讨值得思考的问题,培养读者主动思考和决策的能力。每章后还设计了“综合练习题”,包括选择题、计算题、业务题和案例分析题,帮助读者巩固和复习所学知识,以达到活学活用的目的。

4. 强调管理应用和分析。本套丛书在介绍会计学知识的同时,力图帮助读者加深对现实问题的认识,除了列举大量案例外,还使用了大量图表,以帮助读者整理思路,找出各知识点的内在联系。

5. 配备有“教师参考用书”(赠送给教师)。其目的是:与授课教师交流授课经验,对教材中的习题作解答,并配备大量的习题练习和数套“模拟试卷”,以便于授课和复习。

本套教材是上述八所高校紧密协作的成果,具有一定的代表性,我们真诚希望此套教材的出版,能够为我国会计教育事业贡献一份力量,能够促进会计教材的建设与更新。同时,也希望广大读者批评指正,以改进我们的工作。

南开大学出版社

2003年6月

前 言

随着我国市场经济的建立和发展,现代企业制度的不断完善,企业面临的经济环境发生了很大变化,高、新、难、特等会计问题不断呈现在会计人员面前。由此,作为对经济反应性很强的财务会计的理论与方法也在不断向纵深层次上拓展、延伸和丰富。高级财务会计作为一门课程也就应运而生,并逐渐成为会计学科课程体系中的重要一环,它和《中级财务会计》共同构成了财务会计的内容体系。

高级财务会计作为一门课程出现在我国高等教育本科教学中,是近十来年的事。关于其研究对象应当包括哪些内容,现在较为普遍的观点是:作为中级财务会计的补充和延伸,高级财务会计研究、探讨的内容应当是中级财务会计难以容纳,且在理论基础、操作方法等方面具有特殊性的会计问题,这些问题一般来说打破了传统财务会计假设的限定范围。考虑到我国国情,我们认为这些问题主要包括以下几方面:(1)特殊业务如企业合并、外币业务、期货交易与衍生金融工具业务、债务重组与破产清算、租赁等会计问题;(2)特殊会计主体如合伙企业会计、分支机构会计问题;(3)特殊报告如外币报表折算、中期报告、分部报告、物价变动报告等会计问题;(4)既涉及特殊报告主体,又涉及特殊报告形式的合并会计报表问题等。与中级财务会计主要研究各类企业在持续经营过程中经常发生、普遍存在的会计问题不同,高级财务会计所研究、处理的是一般企业不一定遇到或不经常发生的特殊会计问题。但是,对于遇到或发生这些问题的企业来说,这些问题往往会成为企业对外报告的重点,从重要性角度考虑,对这些问题是否能够真实、公允地进行确认、计量和报告,直接决定了企业对外报告的质量。因此,研究和掌握这些特殊会计问题的基本理论及处理方法就必然成为会计人员应当掌握的基本知识和技能。为满足会计教学之需,我们编写了这本教材。本书既适用于普通高校学生,也适用于继续教育和职业教育,还可

作为会计人员岗位培训和技术资格考试的参考用书。

本教材的编写,主要突出了以下几个特点:(1)系统性。如前文所述,对于高级财务会计内容的确定,我们主要从“特”字上入手,以经济交易或事项与传统财务会计四项基本假设的关系为理论基础确定高级财务会计的研究范围,将其内容归结为特殊业务、特殊会计主体、特殊报告等几个方面,使其与中级财务会计通用性、普遍性的内容一起,共同构成财务会计理论与方法的一个较为完整的体系,通过学习,使学生对财务会计体系有一个全面、系统的了解。(2)衔接性。本书在内容上较好地处理了与相关课程,尤其是与中级财务会计的内容的协调和衔接,既避免重复,又要体现知识体系的自然衔接和延伸。(3)适用性。在对会计规范的应用上,我们遵循这样一个基本原则:凡是我国目前有相关准则、规范的,主要按我国的规范要求进行编写,并附带介绍国际惯例;否则,主要以国际会计准则为依据编写。这样,不仅使学生能够熟练掌握我国目前的会计实务,也为适应会计国际化的趋势奠定了基础。(4)前瞻性。高级财务会计中的一些理论和方法(如衍生金融工具)目前尚未定型,还处在研究、探索之中。对这些问题,我们力图将国内外的最新研究成果以比较通俗易懂的方式加以介绍,使本书具备一定的前瞻性,以拓宽学生视野、提高其适应性。

本书是集体劳动的成果。郭立田、李桂荣任主编,两位主编共同拟定了编写大纲并负责总纂定稿。各章具体编写分工如下:第二、三章由郭立田执笔,第一、八、十一章由李桂荣执笔,第六、七、九、十章由王利娜执笔,第四、五章由高志谦执笔,第十二、十三章由王砚书执笔,第十四章由郭颖执笔。由于时间紧迫,作者水平有限,书中疏漏之处在所难免,恳请读者不吝指正。

本书在编写过程中得到了南开大学出版社王乃合等同志的热忱帮助,在此表示衷心感谢。

编 者

2004年3月

目 录

第一篇 企业合并与合并会计报表

第一章 企业合并	(3)
第一节 企业合并概述	(4)
第二节 企业合并的会计处理方法——购买法	(11)
第三节 企业合并的会计处理方法——权益结合法	(19)
第四节 购买法和权益结合法的比较	(25)
第二章 合并会计报表(上)	(32)
第一节 合并会计报表概述	(33)
第二节 控股权取得日合并会计报表的编制	(47)
第三章 合并会计报表(下)	(80)
第一节 合并日后合并会计报表中基本抵销项目的处理	(81)
第二节 企业集团内部债权债务的抵销.....	(100)
第三节 企业集团内公司间存货交易的抵销.....	(108)
第四节 企业集团内公司间固定资产交易的抵销.....	(120)
第五节 合并现金流量表.....	(129)

第二篇 合伙与分支机构会计

第四章 合伙企业会计.....	(137)
第一节 合伙企业及其会计处理的特征.....	(138)
第二节 合伙企业的初始投资.....	(142)
第三节 合伙企业的损益分配.....	(146)

第四节	合伙权益的变动·····	(151)
第五节	合伙企业的解散与清算·····	(154)
第五章	分支机构会计·····	(166)
第一节	分支机构及分支机构会计的特征·····	(167)
第二节	总部与分支机构往来·····	(171)
第三节	分支机构的其他会计问题·····	(174)
第四节	联合财务报表·····	(180)

第三篇 跨国经营会计

第六章	外币业务会计·····	(195)
第一节	外币业务概述·····	(196)
第二节	外币交易的会计处理·····	(201)
第三节	远期外汇交易的会计处理·····	(208)
第七章	外币报表折算·····	(218)
第一节	外币报表折算概述·····	(219)
第二节	外币报表折算方法概述·····	(221)

第四篇 特殊业务会计

第八章	租赁会计·····	(241)
第一节	租赁会计概述·····	(243)
第二节	经营租赁会计·····	(248)
第三节	融资租赁会计·····	(254)
第四节	其他租赁会计·····	(271)
第九章	金融工具会计·····	(277)
第一节	金融工具概述·····	(278)
第二节	金融工具与衍生金融工具的会计确认·····	(284)
第三节	金融工具与衍生金融工具的会计计量·····	(290)
第四节	衍生金融工具的会计处理·····	(294)

第五节 金融工具与衍生金融工具的列报和披露·····	(301)
第十章 期货交易会计·····	(309)
第一节 期货交易概述·····	(310)
第二节 商品期货交易的会计核算·····	(316)
第三节 金融期货交易的会计核算·····	(325)
第十一章 破产清算会计·····	(332)
第一节 破产清算概述·····	(333)
第二节 破产清算会计·····	(338)

第五篇 特殊会计报告

第十二章 分部报告·····	(371)
第一节 分部报告概述·····	(372)
第二节 分部的确定·····	(374)
第三节 分部会计信息的披露·····	(383)
第十三章 中期财务报告·····	(387)
第一节 中期财务报告概述·····	(389)
第二节 中期财务报告的编制原则、要求和方法·····	(391)
第十四章 物价变动会计·····	(406)
第一节 物价变动会计概述·····	(408)
第二节 一般物价水平会计·····	(414)
第三节 现行成本会计·····	(426)
第四节 现行成本不变币值会计·····	(435)
参考文献·····	(443)

第一篇

企业合并与合并会计报表

第一章 企业合并

学习目标

1. 了解企业合并的动因以及合并的基本类型。
2. 理解企业合并中的会计问题。
3. 掌握购买法和权益结合法的基本原理和处理方法。



范 例

美国著名经济学家、诺贝尔经济学奖获得者施蒂格勒(Stigler, G. L.)曾经说过:“没有一个美国的大公司不是通过某种程度、某种方式的合并而成长起来的,几乎没有一家大公司是靠内部扩张成长起来的。”这段话的意思是说,企业合并是资本扩张的重要手段,通过合并实现资源的优化配置是资本经营的重要功能之一。合并是近一个多世纪以来世界市场经济迅速发展的一个重要特点。

企业合并在不同国家出现在不同时期。以市场经济最为发达的美国为例,从19世纪末至今,一百多年期间已经经历了五次兼并浪潮,每一次兼并浪潮都有特定的背景、动因和主要发生领域(行业)。新中国成立以来,我国企业主要经历了两次合并高潮。第一次是建国初期,对民族资本主义工商企业进行的公私合营,其目的是改变企业的所有制性质,使这些企业成为社会主义公有制性质的企业;第二次是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,推动社会生产力的发展。考虑到前者更多地是一种政治行为,本书主要以后者,即通过市场进行的企业合并为背景来进行阐述。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的概念

随着市场经济的不断发展,企业合并(Business Combination,简称合并)现象已越来越多地出现在经济生活中。这一现象的出现对传统

的以单一会计主体为假设的财务会计提出了挑战。与之相关的企业合并的账务处理方法及合并会计报表(合并财务报表)的编制问题也就成为当前会计研究的重点和难点问题。

1998年修订的国际会计准则第22号(IAS22)《企业合并》中指出:“企业合并是指通过一个企业与另一个企业实行权益联合或获得另一个企业净资产的控制权和经营权,从而将各个独立的企业组成一个经济实体。”从上述概念中不难看出,企业合并最显著的特征有两点:一是参与合并的企业在合并前是彼此独立的,而合并后,它们的经济资源和经营活动就处于单一的管理机构控制之下,所以企业合并的实质是取得控制权;二是强调了单一的会计主体,即企业合并是以前彼此独立的企业(它们各自都是一个独立的会计主体)合并成一个会计主体(当然,不一定是合并成一个法律主体,如在企业集团中,母公司和子公司仍然各自是一个法律主体,但它们却合并成了企业集团这一会计主体,详细内容见下文关于合并形式的介绍)。一切有关企业合并的会计处理和有关合并会计报表的问题,都是建立在这两点认识的基础之上的。

二、企业合并的动因

企业合并是一个非常复杂的理论问题。如美国经济学家斯通纳(Peter O. Stoner)曾将企业合并的动机归结为两个方面:一是追求利润的动机。在商品经济社会,市场中的企业存续的根本目的就是追求自身利益的最大化,通过合并企业可以迅速达到规模经济,降低成本,提高盈利水平。这是企业合并的内在动机。二是竞争压力的动机。市场经济的法则就是优胜劣汰,惟此社会稀缺的资源才能得到最有效的配置。有市场就有竞争,作为市场主体的企业总是千方百计通过收购兼并来增强自身的实力,避免被淘汰出局的危险。这是企业合并的外在动因。

以上两方面是企业合并的根本动因。在实际发生的合并案例中,其发生的具体动因更为复杂。主要有:(1)在尽可能短的时间内扩大生产规模,达到快速扩张的目的。(2)大幅度地节约企业扩展的成本,缓解现金压力。(3)扩大市场份额,获得垄断利润。(4)防止兼并。在激烈的市场竞争环境和公司控制权争夺中,为了防止被大企业吞并,有些公司采

用先下手为强的方法,通过吸收合并其他企业,或者通过与其他公司的创立合并来组建更大的企业,达到保护自己、保存竞争优势的目的。(5)其他动因,比如通过合并实现合理的避税,企业合并对股票价格的极大刺激等,都是企业合并的重要诱因。

三、企业合并的形式

企业合并有各种不同的形式,这些形式受法律、税收、行业跨度以及其他方面因素的制约。

(一)按合并的法律形式分类

1. 吸收合并(Merger)

吸收合并也称兼并,是指一个企业通过发行股票、支付现金或发行债券等方式取得其他一个或若干个企业的净资产,而后者宣告解散。吸收合并完成后,只有合并方仍保持原来的法律地位,被合并企业失去其原来的法人资格而作为合并企业的一部分从事生产经营活动。合并后的企业除对所有被合并企业的原资产实行直接控制和管理外,还往往承担被合并企业的负债。

2. 创立合并(Consolidation)

创立合并就是我国《公司法》中所称的新设合并,指由两个或两个以上的企业组建成一个新的具有法人资格的企业。创立合并结束后,原来的各企业均失去法人资格,而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的同时,也承担其债务。新企业向原企业的股东发行股票或签发出资证明书,从而使原企业的股东成为新企业的股东。如果原企业的股东不愿成为新企业的股东,新企业应以发行债券或支付现金的方式向原企业股东支付产权转让价款。

3. 控股合并(Acquisition, Take Over)

控股合并也称取得控制股权(Control Interest),是指一个企业通过支付现金、发行股票等方式进行长期投资,取得另一企业的股份,并已达到可以控制被合并企业财务和经营决策的持股比例,从而建立母子关系。取得控制股权后,原来的企业仍然保持各自独立的法律地位,并独立从事生产经营活动。当一家企业取得另一家企业 50% 以上