

高等教育精品教材立项项目

中央财经大学会计学科重点系列教材



杨金观 主编

kuaiji
aojicaiwu (DiErBan)

高级财务会计 (第二版)



经济科学出版社



北京市高等教育精品教材立项项目

中央财经大学会计学科重点系列教材

高级财务会计

(第二版)

主 编 杨金观

副主编 宗文龙

编 写 杨金观

王 鑫 冷 刚

余应敏

郑海英



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 杨金观主编. —2 版. —北京: 经济科学出版社, 2012. 8

中央财经大学会计学科重点系列教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2130 - 8

I. ①高… II. ①杨… 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 (2012) 第 153612 号

责任编辑: 侯晓霞 侯加恒

责任校对: 徐领弟 刘 昕

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

高级财务会计

(第二版)

主编 杨金观

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191345 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [houxiaoxia@ esp. com. cn](mailto:houxiaoxia@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印装

787 × 1092 16 开 32 印张 660000 字

2012 年 8 月第 2 版 2012 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2130 - 8 定价: 58.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

中央财经大学会计学科重点 系列教材编委会

主 任 孟 焰

副主任 李晓慧 杨金观 苗润生

袁 淳

顾 问 魏振雄 李 爽

委 员 (按姓氏笔画排序)

丁瑞玲 王允平 王本哲 王君彩

王瑞华 白蔚秋 刘 桔 刘红霞 刘俊勇

孙丽虹 李 玲 李晓梅 李晓慧

祁怀锦 邢俊英 杨金观 吴 溪 孟 焰

苗润生 林秀香 赵雪媛 袁 淳

总 序

中央财经大学会计学科始建于1952年，是新中国设立最早且影响很大的高级财会人才培养基地之一，具有学士、硕士、博士学位授予权。中央财经大学会计学科自建立以来，一直致力于培养具有创新精神与综合能力的优秀财会人才，为国家的经济建设输送更多、更好的现代财经管理高级人才。

21世纪将是一个以网络化、信息化、数字化、知识化为重要特征的新经济时代，新的社会经济环境对中国会计教育提出的新要求主要表现在以下几个方面：第一，随着经济全球化的趋势和中国加入WTO后，国际经济贸易与交流将会日益频繁，作为国际商业通用语言的会计和经济行为准则之一的会计准则必然走向国际化趋同的道路，而中国会计教育亦必须顺应这一大方向，不断深化改革。第二，在新经济条件下，以知识为基础，以迅速发展的计算机技术、新型通信技术和现代网络技术为代表的信息革命正渗透到社会生活的方方面面，这就必然对未来会计人才的业务素质和知识含量提出更高的要求，作为培养会计人才的会计教育亦将因此而面临新的挑战。第三，会计学是一门经济管理科学，其自身的发展必须适应社会经济发展、科技进步、市场经济运行以及企业经营活动的客观要求。市场经济是一种机遇与风险并存的经济，高新科技的飞速发展更加剧了竞争的激烈性和风险的不确定性，企业经营管理工作不断得到创新；这就要求未来的会计人才必须具备合理的知识结构和较高的综合素质，能够熟练运用各种规避风险和利用机遇的理论与方法，适应和驾驭各种复杂多变的会计环境，并能够对新的环境或条件做出理智的分析，最终灵活而恰当地解决问题。

由于新的社会经济环境对中国会计教育和会计人才提出了新要求，从而必然要求高等会计教育进行相应的改革，而在高等会计教育改革中，会计教材的改革占有核心的地位。会计学科教材系列体系是否能够科学与完整地反映出会计学科中各主要分支学科之间相互联系、相互制约的特点，能否适应国内外会计学科的发展现状与未来的发展趋势，直接关系到学生所掌握的知识结构和能否适应其未来发展的需要。为此，中央财经大学会计学院成立了会计学科重点系列教材编委会，负责组织编写工作。本系列教材包括：《会计学基础》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《管理会计学》、《成本会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《电算化会计与审计》。本系列教材适用于普通高等

学校和成人高等学校的会计教育，也可作为会计实务工作者的学习参考用书。

我们在编写会计学科重点系列教材过程中，依据于我国会计准则、国际会计准则的最新发展，紧密跟踪了国内外会计学的理论与实务发展动态，并参考了国内外有关资料，并得到了经济科学出版社和有关单位的大力支持，在此表示感谢。书中存在的问题，热忱欢迎批评指正。

王焱

2008年9月

前言

高级财务会计 (Advanced Accounting) 是西方国家在 20 世纪五六十年代以后, 由于经济的发展和 innovation, 导致不断涌现的财务会计新业务在传统的财务会计框架范围内无法全面解决, 如企业公开发行证券、企业合并、企业集团、跨国经营、衍生金融工具、租赁、期货交易、企业清算、破产与重组等经济业务。由于这些创新经济业务的出现, 到 20 世纪 90 年代, 在国际上形成了以企业合并及合并报表、跨国经营导致的外币业务、通货膨胀情况下的会计核算、全球金融创新导致的衍生金融工具会计等为主要内容的高级财务会计。改革开放以来, 我国经济不断融入世界经济, 上述高级财务会计问题在我国也日益显现, 需要我们结合我国实际情况, 借鉴国际会计先进经验和成果, 从理论和实务两个方面深入研究。

本教材是为会计学专业《高级财务会计》课程的教学而编写的, 也可以作为财务管理等工商管理学科其他专业学生的学习用书和广大财会人员培训、考试的参考资料。

《高级财务会计》课程是继《中级财务会计》之后, 对财务会计领域中一些特殊的、比较有深度和难度的经济业务进行研究的课程, 是会计专业的核心课程之一。《高级财务会计》和《中级财务会计》的关系是, 《中级财务会计》讲授财务会计的一般通用知识, 《高级财务会计》则以《中级财务会计》为起点, 对《中级财务会计》中容纳不下或不宜深入的会计业务进行深层次研究。《高级财务会计》的教学目的, 是使学生熟悉和掌握财务会计的前沿理论和方法。本教材编者正是根据《高级财务会计》课程在会计学专业课程中的地位, 依据我国现行企业会计准则等会计规范以及国际财务报告准则等国际会计规范, 借鉴国内外财务会计理论研究的新成果和新经验, 在紧密结合我国企业财务会计实务的基础上确定教材的基本框架和内容。同时, 教材编者根据多年来《高级财务会计》教学的实际经验积累, 在编写过程中注重结合学生的特点, 力求教材能体现系统性与专题性并重、现实性与前瞻性兼顾、中国国情与国际惯例相结合, 即: 既要注重高级财务会计的学科完整性, 又要突出高级财务会计的难点热点问题; 既要介绍高级财务会计的历史和现状, 又要介绍高级财务会计的发展趋势; 既要使同学立足于中国的现实环境, 又要丰富同学的国际视野。

本教材由杨金观担任主编, 宗文龙担任副主编。参加本教材编写的有: 杨金观教授

2 高级财务会计（第二版）

（第一章）、宗文龙副教授（第六、第七、第十一、第十二章）、余应敏教授（第四、第五章）、王鑫博士（第二、第三、第九、第十章，其中，张琳和钱旻两位研究生协助编写第九、第十章）、冷刚博士（第八章）等。最后由杨金观教授和宗文龙副教授负责全书的定稿。

由于编者的水平有限，加之高级财务会计课程内容本身的不成熟性，书中的疏漏和不当之处在所难免，恳请读者见谅、指正。

编 者
2008 年 7 月

第二版前言

《高级财务会计》自2008年出版以来，被广泛应用于我校会计学专业的本科、研究生等多层次的教学中，教材编写人员通过教学实践，了解到不同层次学员的学习需求，在总结经验的同时，发现了教材中存在的一些问题。原教材出版后，财政部陆续发布了《企业会计准则解释第3号》（2009年）、《企业会计准则解释第4号》（2010年）和《企业会计准则解释第5号》（征求意见稿，2011年），对长期股权投资、企业合并、合并报表、分部报告等内容进行了补充和完善。恰逢出版社准备再版印刷，我们遂利用此次机会对教材进行了全面修订。

与原教材相比，第二版主要进行了以下调整：

第一，合并财务报表部分改变了原教材按照购并日和购并后分类介绍合并财务报表编制的方式，取代为简单股权与复杂股权下的报表编制；该部分内容增加了复杂股权下的直接合并和逐级合并方法的介绍，增加了母公司购买子公司少数股权、母公司处置子公司股权等多种情形的会计处理。

所得税会计一章增加了合并报表中递延所得税的处理。

分部报告与中期报告一章取消了地区分部的列报，修改了分部信息的披露。

第二，教材各章增加了“教学案例”、“附录”、“关键词”（中英文对照）、“练习思考题”。

本次修订，我们力求让教材更具有可读性，更能引发学员的思考、方便学员的学习。我们在教材正文中添加企业案例等内容，以说明各章主题产生的背景、形象说明会计力求回答的问题；对于某些尚未确定的话题，我们以“附录”的形式添加在正文之后，供学员延伸阅读与参考；此外，我们还在每章后面列出了部分关键词汇的中英文对照、设计了课后练习思考题，以方便学员课后自学。

参加修订的人员有：杨金观（第一章），郑海英（第二章、第三章、第四章），余应敏（第四章、第五章），宗文龙（第六章、第七章、第十一章、第十二章），冷刚

（第八章），王鑫（第九章、第十章），教材最终由杨金观、宗文龙审定。在教材编写过程中，我们深感高级财务会计的复杂性与不断变化的特点，尽管力求完善，但仍难免存在不足，希望读者批评指正。

编 者
2012 年 6 月

目 录

第一章 企业合并会计	(1)
第一节 企业合并会计概述	(1)
第二节 同一控制下企业合并的会计处理——权益结合法	(10)
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理——购买法	(18)
第四节 企业合并的信息披露和会计方法比较	(33)
思考题与练习题	(39)
第二章 合并财务报表——简单股权结构下合并财务报表的编制	(43)
第一节 合并财务报表概述	(43)
第二节 控制权取得日的合并财务报表	(61)
第三节 控制权取得日后的合并财务报表	(80)
第四节 合并现金流量表的编制	(125)
思考题与练习题	(129)
第三章 合并财务报表——复杂股权结构及股权变动情况下合并财务报表的编制	(134)
第一节 垂直间接控股情况下合并财务报表的编制	(134)
第二节 混合控制情况下合并财务报表的编制	(152)
第三节 交叉持股情况下合并财务报表的编制	(161)
第四节 购买子公司股权情况下合并财务报表的编制	(166)
第五节 处置子公司股权情况下合并财务报表的编制	(180)
思考题与练习题	(200)
第四章 合并财务报表——企业集团内部交易的抵销	(208)
第一节 企业集团内部交易概述	(208)
第二节 企业集团内部存货交易的抵销	(212)
第三节 企业集团内部长期资产交易的抵销	(218)
第四节 企业集团内部债权债务项目的抵销	(230)

第五节 其他事项的调整与抵销	(248)
思考题与练习题	(253)

第五章 外币交易会计与外币报表折算..... (255)

第一节 外币业务概述	(255)
第二节 外币交易及其会计处理	(263)
第三节 外币报表折算	(274)
思考题与练习题	(287)

第六章 物价变动会计..... (291)

第一节 物价变动会计的演进	(291)
第二节 历史成本/不变币值会计	(297)
第三节 现行成本/名义货币会计	(306)
第四节 现行成本/不变币值会计	(311)
思考题与练习题	(321)

第七章 所得税会计..... (324)

第一节 所得税会计的演进	(324)
第二节 资产负债表观下债务法的核算	(331)
第三节 所得税会计核算中的特殊问题	(342)
思考题与练习题	(356)

第八章 衍生金融工具会计..... (359)

第一节 金融工具概述	(359)
第二节 衍生金融工具会计基本问题	(365)
第三节 远期合同与套期保值及其会计处理	(370)
第四节 金融期货交易及其会计处理	(383)
第五节 金融互换及其会计处理	(390)
思考题与练习题	(394)

第九章 公开发行证券公司的信息披露..... (398)

第一节 公开发行证券公司信息披露的意义和作用	(398)
第二节 公开发行证券公司信息披露的框架	(406)
第三节 公开发行证券公司信息披露的内容	(411)

思考题与练习题	(426)
第十章 分部报告与中期财务报告	(428)
第一节 分部报告	(428)
第二节 中期财务报告	(439)
思考题与练习题	(447)
第十一章 租赁会计	(448)
第一节 租赁会计概述	(448)
第二节 经营租赁的会计处理	(453)
第三节 融资租赁的会计处理	(455)
第四节 售后租回的会计处理	(464)
思考题与练习题	(466)
第十二章 企业清算、破产与重整会计	(472)
第一节 公司解散清算及其会计处理	(472)
第二节 破产清算及其会计处理	(479)
第三节 破产重整及其会计处理	(485)
思考题与练习题	(494)
参考文献	(497)

第一章

企业合并会计

【本章学习目的和要求】

通过本章的学习，了解当前企业合并的现状，熟悉企业合并涉及的主要会计问题，掌握企业合并的定义和类型，以及不同企业合并类型的会计处理方法，即权益结合法和购买法；掌握同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并的具体会计处理过程，进一步熟悉企业合并的会计信息披露和企业合并两种会计处理方法的比较。

第一节 企业合并会计概述

一、企业合并的现状

企业合并的原因多种多样，有宏观的原因，也有微观的原因。宏观上，优质企业合并绩差企业，可以减少浪费，改变绩差企业的面貌；由企业产权转让引起的合并，可以优化社会经济资源的配置，调整产业结构和产品结构；与破产比较，合并是一种积极的措施。微观上，企业合并的原因主要是为了扩大企业经营规模，提高经济效益。企业扩大经营规模有两种基本途径：一是内部扩展；二是外部扩展。而企业合并作为外部扩展的重要方式，在节约成本、降低风险、较早利用生产能力、取得无形资产、实现协同效应、取得免息优惠等方面具有明显的优越性。

纵观世界各国经济的发展，企业的成长壮大总是与企业的并购活动分不开的。随着全球经济一体化进程的不断深入，企业决策者追求的是资源在全球范围内的优化配置，企业并购现象只会有增无减，越来越加剧。以美国为代表的西方发达国家，从 19 世纪末到现在，曾发生过五次企业兼并浪潮。前四次并购浪潮已经完成，其特点是都出现在经济周期的复兴阶段，其主要目的是进行产业结构调整；第五次并购浪潮正在进行。

第一次：以横向并购为特征的并购浪潮。发生于 1893 ~ 1904 年的横向并购在 1898 ~ 1903 年达到高潮，基本特征是同一行业的小企业合并成一个或几个大企业，形成了比较合理的经济结构，并购案件约 2 864 多起，涉及金额 63 多亿美元。

第二次：以纵向并购为特征的并购浪潮。发生于 1915 ~ 1929 年的纵向并购在 1928 年达到高潮，基本特征是并购形式多样化，除工业部门外，其他产业也发生了并购行

为，有至少 2 750 家公用事业单位、1 060 家银行和 10 520 家零售商进行并购，汽车制造业、石油工业、冶金以及食品工业完成了集中。

第三次：以混合并购为特征的并购浪潮。发生于 1954 ~ 1969 年的混合并购在 20 世纪 60 年代后期形成高潮，基本特征是把不同性质产品的企业联合起来的混合并购案例激增，产生了诸多巨型和超巨型的跨行业公司，在 1960 ~ 1970 年间，发生并购 2 500 多起，被并购企业达 2 万多家。

第四次：以并购上市公司为特征的并购浪潮。发生于 1975 ~ 1991 年的并购浪潮在 1985 年达到高潮，基本特征是大量公开上市公司被并购，还出现了负债兼并方式和重组并购方式。此次并购高潮期间，兼并事件达 3 000 多起，并购涉及金额 3 358 亿美元，兼并范围广泛。

第五次：以跨国并购为特征的并购浪潮。此次并购浪潮开始于 20 世纪 90 年代中期，其背景是世界经济全球一体化大趋势迫使公司扩大规模和联合行动，以增强国际竞争力；美国政府对兼并和垄断的限制有所松动；资本市场上融资的方法、渠道多样化，为并购融资提供支持；并购的范围已经超过传统国界的限制，跨国并购成为主流。参与这一次并购浪潮的企业都着眼于战略利益，以占有更大市场份额、提高公司效率和夺取核心产业价值控制权等为主要动机；它们在集中精力搞好主业的同时，选择行业相关或能与之形成优势互补的企业进行合并，同时将与企业发展不相适应的部门剥离掉。

在我国，随着我国企业改制和资本市场的发展，企业并购作为一种资产重组的有效手段，在建立现代企业制度的过程中日益引起了人们的重视。自 20 世纪 90 年代以来，我国企业的合并重组事件不断增加，并购企业的数量和范围不断扩大，可以说是紧随国际步伐。特别是以 1993 年 9 月发生的宝安集团收购延中实业流通股为标志，拉开了我国资本市场企业并购的序幕。

进入 21 世纪以来，随着我国企业实力的增强和国际化视野的提升，企业越来越关注战略布局和可持续发展问题，如海尔集团的海外并购，联想集团收购 IBM 的 PC 业务，中海油、中石油、中石化的海外油气资产并购等等。被并购的企业不乏十分优秀的国际知名企业，表明我国企业跨国并购的规模正在迅速扩大并成为一种趋势。

2011 年中国十大并购事件

由全国工商联并购公会、全球并购研究中心、中国并购交易网共同主办的“中国十大并购”评选活动已连续成功举办了 11 年，评选将中国并购领域的年度风云人物和极具震撼力的焦点、热点事件几乎全部网罗其中，评选结果以及其展现的并购行业发展趋势备受业界和海内外经济界所关注。经过多年的积累和沉淀，“中国十大并购”评选活动的知名度、影响力与权威性日臻成熟和强大，对中国并购市场逐渐走向

规范、成熟，对中国企业的全球化进程起到了积极的推动作用。评选秉承公平、公信、公正的原则，以专业的角度和权威的评判，根据开创性、责任感、影响力、推动力、阳光并购等一级指标以及创新精神、社会责任、行业发展、社会影响、价值创造等二级指标，经过社会征集、提名筛选、评委会审评等方式，最终选出外资并购安全审查实施、阿里巴巴重组支付宝引争议、雀巢收购徐福记等具有标志性意义的事件获选“2011年中国十大并购事件”。

1. 外资并购安全审查实施

2011年2月3日，国务院办公厅发布《关于建立外国投资者并购境内企业安全审查制度的通知》，决定建立外国投资者并购境内企业安全审查部际联席会议制度，具体承担并购安全审查工作。3月，商务部有关实施外资并购安全审查的暂行规定出台。8月，《商务部实施外国投资者并购境内企业安全审查制度的规定》正式发布，并于2011年9月1日起实施。从外资投资目录、反垄断法到2011年安全审查制度的实施，我国的“国家经济安全”制度正式开启。

2. 万华实业并购宝思德

2011年2月9日，烟台万华（600309.SH）发布公告，烟台万华控股股东万华实业集团有限公司已经于1月31日与匈牙利化工公司宝思德（BorsodChem）签署最终股权转让协议，以12.63亿欧元的交易总额正式收购宝思德96%的股权，这成为中国企业目前在中东欧地区最大的并购投资项目。从2009年收购夹层债开始，经过两年多的努力，万华实业最终成为宝思德的实际控制人，收购对中国乃至全球聚氨酯工业将产生深刻影响。

3. 阿里巴巴重组支付宝引争议

2011年5月11日，据雅虎提交给美国证券交易委员会（SEC）的文件显示，阿里巴巴集团已转移在线支付公司支付宝的所有权。5月12日，阿里巴巴证实，支付宝所有股权已经转让给浙江阿里巴巴电子商务有限公司。雅虎随后发表申明，阿里巴巴集团此举未知会阿里巴巴董事会或股东，也没有得到批准。面对大股东的质疑，阿里巴巴管理层称，此举是为了遵守央行关于VIE（协议控制）的规定，以争取支付宝的第三方支付牌照。支付宝控制权之争浮出水面，并引发一场围绕协议控制和企业契约精神的广泛争论。

4. 如家收购莫泰股权

2011年5月27日，如家酒店集团宣布以4.7亿美元价格收购莫泰168国际控股公司100%股权，根据收购协议约定，其中3.05亿美元以现金支付，其余以新发815万股如家普通股形式支付。收购完成后，如家的市场占有率将从17%提高至25%，进一步扩大其领先优势。

5. 雀巢收购徐福记

2011年7月11日,雀巢集团宣布,已与徐福记签署合作协议,拟出资21亿新加坡元(约17亿美元)收购徐福记60%的股份,根据协议,雀巢采用协议安排的方式,以每股4.35新加坡元收购徐福记43.52%的公众股,并从徐氏家族所持股权中收购16.48%的股份,最终雀巢集团和徐氏家族分别持有徐福记60%和40%的股权。12月7日,徐福记公告称,中国商务部已于12月6日批准雀巢公司以17亿美元收购其60%股权的交易,收购完成后,徐福记于12月在新加坡交易所摘牌。

6. 中国铝业投资公司收购巴西矿冶公司股权

2011年9月1日,中国铝业投资控股有限公司收购巴西矿冶公司(CBMM)15%股权的交易完成交割,收购价格19.5亿美元。中国铝业投资公司是由太钢集团、中信集团与宝钢集团等共同出资为此次收购设立的公司。巴西矿冶公司是铝产品生产,其产量约占世界总产量的85%。

7. 平安竞得上海家化集团全部股权

2011年9月7日,上海家化公布改制方案,上海市国资委以公开挂牌方式出让所持有的家化集团全部国有股权,挂牌价格为51.09亿元。11月7日,平安信托旗下平安创新资本下属公司上海平浦投资有限公司最终击败海航商业控股有限公司,赢得竞标,成为上海家化新控股股东。

8. 中国化工集团收购马克西姆—阿甘公司

2011年10月17日,中国化工集团全资子公司中国化工农化总公司以24亿美元成功收购以色列非专利农药生产商马克西姆—阿甘公司(Makhteshim Agan Industries)股权。根据收购协议,自收购之日起,马克西姆—阿甘公司的属性转变为私人公司,中国化工集团将持有其60%的股权,马克西姆—阿甘公司原最大股东以色列IDB/库尔集团保留40%的股权。这是迄今为止中国在农用化学品领域最大的一宗海外并购案例。

9. 卡特彼勒收购年代煤机

2011年11月10日,全球建筑和采矿设备制造商卡特彼勒(Caterpillar)宣布,将以不超过68.9亿港元收购在香港上市的年代煤矿机电(8043.HK),从而获得其旗下全资子公司郑州四维机电设备制造有限公司。卡特彼勒的收购报价为每股0.88港币,较年代煤矿机电停牌前收盘价(0.66港币)溢价33.3%。

10. 中石化收购葡萄牙 Galp 能源公司资产

2011年11月11日,中国石化集团宣布,旗下全资子公司国际石油勘探开发公司与葡萄牙Galp能源公司签署股权认购协议,通过认购增发股份和债权的方式,以35.4亿美元的价格获得Galp巴西公司及对应的荷兰服务公司30%的股权。