

新世纪高校会计学教材译丛

高级会计学

(第7版)

弗洛伊德·A. 比姆斯

约翰·A. 布罗若夫斯基 著

克雷格·D. 舒尔德斯

储一昀

译



上海财经大学出版社



图书在版编目(CIP)数据

高级会计学:第7版/(美)比姆斯(Beams, F. A.)著;储一昀译. —上海:上海财经大学出版社, 2002. 10

(新世纪高校会计学教材译丛)

书名原文:Advanced Accounting

ISBN 7-81049-704-9/F·601

I. 高… II. ①比… ②储… III. 会计学-教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 051487 号

Simplified Chinese edition copyright © 2002 by PEARSON EDUCATION NORTH ASIA LIMITED and SHANGHAI UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS PRESS
Advanced Accounting, Seventh Edition, ISBN: 0135978734, by Floyd A. Beams, John A. Brozovsky, Craig D. Shoulders, © 2000

All Rights Reserved

Published by arrangement with the original publisher, Pearson Education, Inc., publishing as © 2000.

This edition is authorized for sale only in the People's Republic of China (excluding the Special Administrative Region of Hong Kong, Macau and Taiwan).

本书简体中文版由培生教育出版集团北亚有限公司和上海财经大学出版社合作出版。此版本仅限在中华人民共和国境内(不包括中国香港、澳门特别行政区及中国台湾地区)销售。

未经出版者书面许可,不得以任何方式复制或抄袭本书的任何部分。

本书封面贴有 Pearson Education 出版集团激光防伪标签,无标签者不得销售。

上海市版权局著作权合同登记号:图字 09 — 2001 — 472 号。

CAOJI KUAIJIXUE

高级会计学

(第7版)

弗洛伊德·A.比姆斯

约翰·A.布罗若夫斯基 著

克雷格·D.舒尔德斯

储一昀 译

责任编辑 黄磊 封面设计 周卫民

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

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海市印刷七厂一分厂装订

2002年10月第1版 2002年10月第1次印刷

890mm×1240mm 1/16 58.5印张 1690千字

印数:0 001—5 000 定价:115.00元

序 言

Floyd A. Beams、John A. Brozovsky、Craig D. Shoulders 主编的《高级会计学》，与“中级财务会计”相衔接，系统而深入地阐述了财务会计中前沿的一些特殊会计问题。这些问题起点高、难度大，大多属于我国会计界迫切需要研究的问题，而且有些是国际会计界正在研究的热点问题。

随着我国经济体制改革的不断深入，新的经济业务层出不穷，从而对财务会计提出了许多新的要求。学习和掌握美国学者的财务会计，借鉴其精华为我所用，是一件十分有益的工作。上海财经大学出版社及时引进了这部《高级会计学》。该书自 20 世纪 90 年代初起，便已作为上海财经大学会计学院国际会计专业使用的教材，并且历届学生均给予了高度评价，认为是高级会计教材的力作，是学好高级会计理论和实务的良师益友。

这部书由三个部分组成：合并财务报表问题（包括外币财务报表的合并）、非营利组织会计和其他会计专题，共计 21 章，另有两个附录。全书内容丰富，涉足面广，其结构完整，信息量大。第 1 章至第 11 章涉及企业合并和合并报表的编制，对企业合并的会计方法、合并报表的编制程序和技术作了较为详尽的描述。此外，对集团内部交易、股权结构的变动、间接控股、相互持股、合并每股收益、合并所得税、合并现金流量表、比例合并法和下推会计等均作了系统深入的叙述，比较了合并会计理论，显然，对这些内容的系统学习都有助于我国集团公司合并报表的编制。第 12 章论述分支机构会计，揭示了联合财务报表的特色。第 13 章、第 14 章叙述了企业在跨国经营条件下的会计，包括企业外币业务的会计处理、外币报表折算方法以及外币报表的合并问题。

第15章分析了分部报告和中期财务报表的披露问题。第16章、第17章介绍了合伙企业的组织、经营、解散和清算,揭示了合伙这种企业组织形式其所有者权益的特点。第18章有关财务困难公司的清算、改组和债务重组。第19章至第21章阐述了政府和非营利组织会计,学习这方面的内容对于我国刚刚起步的预算单位会计准则的制定工作具有一定帮助。

概括起来,《高级会计学》具有下述基本特色:

一、内容由浅入深,循序渐进

在会计学界,有的学者将合并报表、外币折算和物价变动会计视为财务会计的三大难题。前两大难题在该书中都做了系统地阐述。特别是合并财务报表问题,充分体现了作者深厚的学识功力。作者由浅入深,层层深入,将复杂的问题简单化,又将简单的问题系统化,举一反三,自始至终遵循着循序渐进的教学规律。

对于学习理解合并财务报表中的问题,客观上要求学生具有较好的中级财务会计基础,只有这样才能领悟《高级会计学》的内容,并作深入的探讨,学生若不具备这一点,则只能是一知半解,甚至会产生畏难情绪。《高级会计学》在解决这一问题方面,一是帮助学生理清思路,引导其逐步理解企业扩张产生企业合并所带来的会计问题。二是在此基础上引导学生由浅入深地学习合并中处理会计问题的主要理论和基本方法。例如,书中所阐明的学习线路是:(1)企业合并的会计处理方法有二,即购买法和权益结合法。(2)编制合并报表的基本程序是相同的。(3)编制合并报表的基本理论有三,即母公司理论、主体理论及现行理论。(4)编制合并报表的时间有二,即合并日和合并后。①在合并日后,母公司对子公司投资的会计处理的方法有三,即成本法、完全权益法和不完全权益法;②在合并日后编制合并报表时,母公司账上的长期股权投资与子公司账上的股东权益账户是一基本相对账户,其抵消是将这一基本相对账户调整为期初余额,从而建立相对性,此时抵消的是期初余额,而不是期末余额。(5)集团公司内部交易的抵消有顺销和逆销之分。(6)股权变动涉及持股比例的增加和减少以及相对增减变动问题。(7)复杂控股关系下的合并报表涉及间接持股和相互持股。①间接持股问题大多在于单独公司已实现净利润的衡量及如何在多数股权及少数股权之间分配;②相互持股有两种会计处理方法:库藏股法和传统法。对于母子公司相互持股,采用库藏股法;对于子公司之间相互持股,采用传统法。(8)合并现金流量表及合并所得税等特殊问题。在学习中只要学生把握住这条主线,其思路便会十分清晰,也便于理解和把握课程的基本内容和规律。

二、书中设置的理论专题,对于开阔思路,启发学生深入研究问题,十分有益

如果说合并财务报表问题的论述体现了财务会计领域的高难度问题,并对问题的论述兼顾深度、广度和力度的话,那么,众多理论专题,诸如分部报告和中期财务报表的披露,分支机构经营的会计和报告实务,合伙企业的组织、经营、解散和清算,公司的清算、改组和债务重组,非营利组织会计,美国证券交易委员会对会计披露的要求等,这些都大量提供了财务会计领域的会计思想与新会计理论的信息,对于开阔思路、达



到理论认识上的升华和提高十分有益。

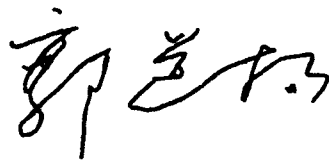
三、各章节附有丰富的阅读参考资料,对于提高学术研究水平很有帮助

《高级会计学》还充分考虑到财务会计的发展趋势,对问题的论述具有现实性和前瞻性。其中所设专题是带有探讨性的问题,这就要求学生能广泛阅读有关参考书目和论文,而不只是单纯接受一种技能。当然,学习这部书应当注意在吸收国际通行的财务会计理论和方法的同时,还应当结合我国的实践研究问题,撰写学术论文,以进一步为我国制定和完善会计准则献计献策。让学有潜力者在财务会计领域能深入探讨,培养学生的自学能力和独立思考能力,并通过阅读了解和把握国外财务会计发展的最新动态,以开阔眼界。

为了帮助学生重点和难点的消化和吸收,可以在教学过程中安排“中外合并报表的比较”、“中外外币报表折算的比较”、“中外分部报告比较”和“非营利组织会计设计”等专题讨论。每一课题要求提前准备,讨论应充分热烈,讨论结束后进行总结,以培养学生的分析问题、解决问题和表达的能力,并激起学生进一步研究财务会计的热情。

从上述可见,《高级会计学》理论性、务实性和综合性均很强,它非常适合作为大学本科教材,以及会计领域的高级管理人才后续教育的教材。此外,该书中的理论专题部分亦可作为对研究生进行专题讲授时选用。上海财经大学会计学院储一昀副教授翻译了这部《高级会计学》是对我国会计教育的重要贡献。他请我作序,我不仅乐为之序,而且热情向广大读者推荐此书。

中南财经政法大学首席教授、博士生导师
中国会计学会副会长
中国会计教授会前任会长



前 言

《高级会计学》第7版共21章和两个附录,为中级财务会计课程之后的教材。经修订后的第7版反映了企业会计准则和监管要求方面最新的发展与变化。修订后的内容更加充实、有效。

本书的一个重要特征是面向学生。本版中继续着力保持这一特征。面向学生的特征体现在工作底稿以简单的竖式页面列示,并在教材中整合了企业公开发行与公司年度报告中的摘录。这一特征还表现在思考与练习中——思考与练习的多样性使学生在保持浓厚的学习兴趣。书中大量的实例有助于对复杂内容进行总结,并清楚地阐述和巩固了基本概念。在学习和复习实例中,应结合教材内容。思考与练习和教材中内容紧密相关,其中有些为以前注册会计师(CPA)考试试题。此外,母公司和子公司的名称分别以P字母和S字母开头,以便读者区别和参考。

本版最新内容

《高级会计学》第7版中最重要的变动包括如下几方面:

- 第10章内容新增了《财务会计准则委员会第128号公告》中介绍的处理每股收益的变动内容。所得税部分也作了修订,反映了“应税”企业合并中商誉的扣除。
- 第13章新增了《财务会计准则委员会第133号公告》“衍生工具和套期保值活动的会计处理”介绍的套期保值规则。
- 第15章根据《财务会计准则委员会第131号公告》对分部报告作了修订。
- 第19章至第21章进行了整体内容的重新组织与修改。政府和非营利组织会计方面的专

家 Craig Shoulders 博士对非营利会计领域的处理作了重大改进。

章节结构

前 11 章内容有关企业合并、对普通股投资的成本法与权益法以及合并财务报表。强调这一内容除了反映企业合并与合并报表在财务会计和财务报告实务中的重要性外,也反映了企业合并与合并报表在高级会计学课程中的重要性。

第 1 章介绍了企业合并采用购买法与权益结合法处理的会计准则以及适用的会计及报告准则。第 1 章也对企业合并的形式及其经济影响提供了相关背景资料。财务会计准则委员会(FASB)已经表示将协调美国公认会计原则与其他国家的准则,尤其是《北美自由贸易协定》(NAFTA)贸易伙伴的会计准则。例如,美国与加拿大的准则制定机构召开共同会议商议修订的分部报告原则(《财务会计准则委员会第 131 号公告》);美国财务会计准则委员会在每股收益准则(《财务会计准则委员会第 128 号公告》)中陈述的目标,就包括使每股收益的计算与其他国家相似。根据这一趋势,很有可能长期以来期待的有关合并的准则也将反映国际准则的动向。企业合并在国际会计方面的差异在第 1 章中进行了介绍。

第 2 章讨论了单行合并的权益法,并与后面有关合并的各章内容相连贯。这一相似的单行合并/合并内容允许对合并净利润和合并留存利润的计算有不同的方法,并帮助教师解释合并程序的目的。在关键的计算方面,也为学生们提供了逻辑检验方法。

单行合并用于母公司对子公司的会计处理,但是,教材并未忽视母公司使用成本法或不完全权益法对子公司或其他被投资公司进行会计处理的情况。这些方法在教材中均有示例,并体现在课后作业中,所以,不论母公司采用何种方法对子公司进行会计处理,学生均有能力完成合并部分的作业。

第 3 章至第 11 章综合介绍了关于权益结合法合并子公司的会计和报告内容。第 3 章介绍了合并财务报表和下推会计。第 3 章中也介绍了财务会计准则委员会考虑的两种方法,这两种方法用于将购买价分配给(1)子公司可辨认净资产总的公允价值与购买的商誉;以及(2)子公司可辨认净资产总的公允价值与隐含的商誉。

第 4 章向学生介绍了合并工作底稿技术与程序。三节内容以财务报表式工作底稿方法为基础,但也对试算表式工作底稿进行了举例说明,并准备了课后习题。对单行合并时使用权益法的母公司,其合并工作底稿首先作为范例进行了介绍。之后,举例说明不完全权益法(或简单权益法)与成本法下的工作底稿,包括购并年度及以后年度。

成本法与不完全权益法下的合并举例采用了传统法(转变工作底稿分录)和转换法(通过表格和工作底稿分录调整至权益法)。

第 5 章、第 6 章和第 7 章是关于公司内部存货、固定资产和公司债券的交易。第 8 章阐述了子公司中权益的变动。

第 9 章阐述了复杂的联属企业结构,且第 10 章中介绍了存在优先股的子公司、合并每股收益以及合并主体的所得税内容。

第 11 章介绍了合并理论、杠杆收购、下推会计和公司合营。该章的附录是有关现



时成本制度下的合并内容。第9章、第10章和第11章涉及具体的主题,因此该内容对以后各章的课后作业——思考与练习——而言,并非必要的。

第12章介绍了分支机构经营的会计和报告实务,以及联合工作底稿中存货永续盘存制的使用。存货永续盘存制使分支机构联合工作底稿分录与合并情况下分录相一致。

外币业务对美国的商业企业而言仍十分重要。许多美国企业的生存依赖于国外的市场、供应商和资本。第13章阐述了外币业务,包括进出口合同以及远期或类似合同进行的套期保值,以避免汇兑损失。该内容已根据《财务会计准则委员会第133号公告》进行了修订。第14章的内容是关于国外实体财务报表的折算和重新计量、权益被投资公司的单行合并、用于对外报告的国外子公司的合并,以及对国外分支机构经营的联合。

第15章分析了行业分部和中期财务报表的披露,并根据《财务会计准则委员会第131号公告》进行了修订。第16章介绍了合伙企业的组织、经营和解散,并且第17章中涉及了合伙企业的清算。

第18章是关于财务困难公司的清算、改组和债务重组。

第19章和第20章介绍了政府会计,且在最后一章——第21章——中,介绍了公益性卫生与福利组织、医院和高等院校会计。这几章进行了重新组织和修订,能更好地帮助学生了解非营利组织的会计。

附录A概述了美国证券交易委员会对会计的要求。

附录B概述了遗产与信托会计。

致 谢

《高级会计学》第7版得到了许多人士的大力帮助,在这里谨向他们表示诚挚的谢意。我们也感谢以前各版的读者在使用中提出的有用建议和建设性批评。我们同样感谢来自弗吉尼亚工业大学学生们的帮助和鼓励,他们一直默默地参与对本书手稿各部分的课堂测试。

我也要感谢弗吉尼亚工业大学帕姆伯林(Pamplin)商学院的 Wayne E. Leininger、Larry Killough 和 Richard E. Sorensen,感谢他们对本书出版的理解和支持。

我们也感谢本书的校阅者:罗伯特·莫理斯(Robert Morris)学院的 Charles Fazzi、休斯顿大学的 Saleha B. Khumawala、加利福尼亚芝加哥(California-Chico)大学的 Donald E. Keller 以及特拉华大学的 Frederic M. Stiner。

我们也对 Prentice Hall 出版社工作人员的努力工作和付出表示感谢,他们是: Annie Todd、Fran Toepfer、Marc Oliver、Lisa Dimaulo、Beth Toland 和 Bob Prokop。

弗洛伊德·A. 比姆斯(Floyd A. Beams)
约翰·A. 布罗若夫斯基(John A. Brozovsky)
克雷格·D. 舒尔德斯(Craig D. Shoulders)

目 录

序言	1
前言	1
第一章 企业合并	1
企业合并的原因	1
反垄断因素	2
企业合并的形式	2
企业合并的会计概念	3
致学员	8
权益结合法的应用	8
购买法下企业合并的会计处理	14
权益结合法与购买法的比较	19
权益结合法的披露要求	23
购买法的披露要求	23
本章小结	23
选读材料	23

思考与练习	24
第二章 股权投资——投资者的会计处理与报告	37
股权投资的会计处理	37
权益法——单行合并	41
期中购买股权投资	47
分次收购股权投资	49
出售股权	50
直接向被投资公司购买股票	50
发行优先股的被投资公司	51
非常项目和累积影响数的调整以及其他事项	52
权益投资的披露	52
本章小结	54
致学员	56
选读材料	56
思考与练习	56
第三章 合并财务报表简介	67
换股完成企业合并	67
合并资产负债表:购并日	70
合并资产负债表:购并后	74
合并价差分配给可辨认净资产和商誉	76
合并利润表	82
下推会计	84
按子公司公允价值分配买价	85
权益结合子公司	86
本章小结	90
选读材料	91
思考与练习	92
第四章 编制合并报表的技术与程序	108
权益法下的合并	108
不完全权益法下的合并	114

成本法下的合并	119
查找错误	126
合并价差分配给可辨认净资产	126
试算表式工作底稿	130
本章小结	133
附录:合并现金流量表	134
选读材料	140
思考与练习	140
第五章 集团内公司间利润交易——存货	163
公司间存货交易	164
顺销与逆销	169
顺销下的未实现利润	171
逆销下的未实现利润	173
合并示例——顺销下公司间未实现利润	176
合并示例——逆销下公司间未实现利润	183
本章小结	191
选读材料	192
思考与练习	192
第六章 集团内公司间利润交易——固定资产	208
公司间未实现利润:不计提折旧的固定资产	208
公司间未实现利润:应计提折旧的固定资产	213
以非公允价值出售固定资产	221
合并示例——固定资产的顺销与逆销	223
购买存货项目作为固定资产使用	231
本章小结	232
思考与练习	233
第七章 集团内公司间利润交易——公司债券	251
公司间债券交易	251
公司间债券的推定损益	252
子公司购买母公司债券	254

母公司购买子公司的债券	261
不同假设下购买公司间债券以后年度各期的合并	266
本章小结	275
思考与练习	276
第八章 合并——股权变动	295
期中收购	295
期中权益结合	298
分次收购	301
出售股权	303
因子公司股票交易产生的股权变动	309
子公司股票股利及股票分割	314
本章小结	315
选读材料	316
思考与练习	316
第九章 间接持股与相互持股	338
联属企业结构	338
间接持股:父—子—孙结构	340
间接持股:兄弟联属企业结构	345
相互持股:子公司持有母公司股票	350
子公司之间相互持股	359
本章小结	364
选读材料	364
思考与练习	364
第十章 子公司优先股、合并每股收益与合并所得税	380
子公司存在流通在外的优先股	380
母公司及合并每股收益	386
子公司拥有可转换优先股	388
子公司拥有认股权及可转换公司债券	389
合并主体的所得税会计	391
所得税分摊	392



存在公司间利得情况下分别纳税申报	394
合并纳税申报和分别纳税申报所得税对合并程序的影响	397
企业合并	406
财务报表中所得税的披露	409
本章小结	409
选读材料	410
思考与练习	410
 第十一章 合并理论、下推会计和公司合营	 428
合并理论的比较	429
示例——母公司理论及主体理论下的合并	431
下推会计及其他基本事项	440
合营	447
本章小结	450
附录:现时成本制度下的合并	451
选读材料	455
思考与练习	457
 第十二章 分支机构会计	 471
销售代理处与分支机构	471
销售代理处会计	472
分支机构会计系统	473
存货转移按高于成本计价	479
发货的运费	481
总部—分支机构之间的费用分摊	483
总部与分支机构账户的调节	484
总部与分支机构会计示例	485
本章小结	490
思考与练习	490
 第十三章 外币概念与交易	 505
权威性会计公报背景简介	505
折算目的及功能性货币概念	506

外汇概念及定义	507
远期合同以外的外币交易	510
外汇衍生及套期保值活动	513
本章小结	523
选读材料	523
思考与练习	523
第十四章 外币财务报表	534
功能性货币概念的应用	534
示例——《会计准则委员会第 52 号公告》规定下的折算	539
示例——《会计准则委员会第 52 号公告》规定下的重新计量	546
示例——存在少数股权情况下的折算	551
国外分支机构的会计处理	562
本章小结	564
附录:现金流量表	565
选读材料	572
思考与练习	572
第十五章 分部报告与中期财务报告	593
分部报告披露制度的演进	593
《会计准则委员会第 131 号公告》下的分部报告	594
中期财务报告	599
中期报表编制指南	601
本章小结	606
选读材料	607
思考与练习	608
第十六章 合伙设立、经营与权益的变动	618
合伙的性质	618
合伙的初始投资	619
增资与减资	622
合伙经营	623
损益分配协议	624



合伙权益的变动	630
向现任合伙人购买合伙权	631
对现存合伙企业的投资	634
合伙因合伙人死亡或退伙而解散	638
有限合伙	640
本章小结	640
附录:《统一合伙法》(1914)	640
选读材料	648
思考与练习	648
 第十七章 合伙解散与清算	 661
清算程序	661
对合伙人安全清偿	665
分期清算	667
现金分配计划	672
无偿债能力的合伙人与合伙	676
本章小结	678
思考与练习	678
 第十八章 公司清算、改组与财务困难公司的债务重组	 691
1978 年的破产重组法	691
清算	693
清算案件示例	695
改组	704
改组中的财务报告	707
处于补救程序公司的财务报告	708
改组案件示例	710
困难债务的重组	718
困难债务重组示例	720
本章小结	722
选读材料	723
思考与练习	724

第十九章 政府会计简介——第一部分	735
政府会计原则的历史演进	736
政府会计基本模式和原则概述	738
预算的作用、预算会计及预算报告	749
编制预算	749
普通基金及特种收入基金	750
普通基金会计	751
本章小结	760
选读材料	761
思考与练习	762
第二十章 政府会计简介——第二部分	773
资本项目基金	773
偿债基金	779
特别税捐活动	781
账类	782
普通固定资产账类	783
普通长期债务账类	785
政府基金中租赁的会计处理	788
权益(所有权)基金	789
内部服务基金	789
企业基金	795
联合财务报表	796
托管基金	798
代理基金	798
信托基金	800
养老信托基金	803
联合财务报表	804
提议的报告模式变动	815
本章小结	817
思考与练习	817



第二十一章 公益性卫生与福利组织、卫生保健实体和高等院校会计	834
非公立的非营利组织会计原则的来源	834
适用于大多数非公立的非营利组织的会计原则	835
公益性卫生和福利组织	841
医院和其他卫生保健组织	849
高等院校	858
美国注册会计师协会学院指南模式	859
本章小结	872
选读材料	872
思考与练习	873
附录 A 美国证券交易管理委员会对会计的影响	883
1933 年证券法	883
1934 年证券交易法	884
证券发行的登记报表	885
综合披露制度	885
证券交易管理委员会的发展	887
附录 A 小结	888
选读材料	888
附录 B 遗产与信托	889
遗产的设立	889
遗嘱检验程序	889
遗产的管理	890
遗产的会计处理	891
遗产会计示例	892
信托会计	896
附录 B 小结	898
选读材料	898
术语表	899