

大学会计系列教材

高级财务会计

主编 王 荭

中国商业出版社

GAOJICAIWUKUAIJI

大学会计系列教材

高级财务会计

主 编 王 荭

中 国 商 业 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/王荭主编. —北京: 中国商业出版社, 1999. 11
ISBN 7-5044-3862-6

I. 高… II. 王… 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 (1999) 第 69970 号

责任编辑: 施 红

中国商业出版社出版发行

(100053 · 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店总店北京发行所经销

北京星月印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 14 印张 362 千字

1999 年 11 月第 1 版 1999 年 11 月第 1 次印刷

定价: 17.00 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

大学会计系列教材编审委员会

顾问 阎达五

教材审定委员会

主 任 侯家龙

委 员 (按姓氏笔划为序)

刘子玉 刘孔庆 武心尧 周 旋

教材编写委员会

主 任 徐国君 罗福凯

委 员 (按姓氏笔划为序)

于卫兵	王 荭	王 舰	王成秋
刘秀丽	刘敬东	孙建强	李 雪
陈 峥	陈世文	张世兴	逢咏梅
房巧玲	姜玉洁	姜宏青	倪均援
徐晓慧	梁云凤		

总 序

与我国 1992 年底开始的以中国会计与国际会计惯例接轨为核心的会计改革相配合,我国的许多重点大学都相继编写出版了会计系列教材。这些教材以其全新的内容和结构,取代了建国后使用多年的以前苏联会计模式为主体的会计教材。应该说,这些教材为我国 20 世纪 90 年代会计人才的培养,做出了积极的贡献,至今仍是一般高校会计专业的首选教材。但也应该看到,随着我国会计改革的不断深入以及知识经济时代的到来,会计教育要以会计需求为导向,面向 21 世纪,转变教育思想,更新教育观念,就要制定好新的专业培养方案并配备相应的新的会计教材。为此我们用了半年多的时间,结合教育思想大讨论,探讨本校培养会计人才的目标与培养模式,全面修订了教学计划,摸索培养特色人才的新定位、新思路、新途径、新方法,因而就使得我们简单地选用重点大学会计系列教材的传统做法,显露出较多的不适应,也无法实现本校的特色培养目标。正是在这样的情势下,我们才鼓足勇气,带着尝试、探究的心态,来组织编写这套会计系列教材。

目前,全国高校在新一轮教育改革中,普遍达成的共识是要注重学生创新思维的培养,推行素质教育,体现“拓宽面向、加强基础、更新内容、优化系统、重视实践、淡化专业、提高素质,减少课时”的思想。我们认为这种改革的总思路是正确的,但有些提法是否有待于进一步研究探讨?如“拓宽面向”、“淡化专业”,是否会使学生“样样通,样样松”?无法形成自己的专业特长?在知识飞速发展的今天,要求一个人博学多才、多业精通,是否现实?我们认为,让学生将专业基础打牢实是对的,但仍要区

DA221/10

分专业,培养有特长的专门人才。再如“重视实践”、“减少课时”,是否可行?四年的时间毕竟有限,将该学习基本理论与方法的时间,更多地用于实际动手操作技能的培养,是否会冲击理论水平的提高?大学是否应解决职业培训所要解决的问题?如何与“素质教育”的目标相匹配?减少课时要学生更多地自学,学生是否有足够资料、书籍乃至学习的能力?我们认为,就目前我国实际情况来看,重视实践虽然表面上更适应社会需要,但从社会整体和长远看,则是一种急功近利的行为,必将影响学生的发展潜力和后劲,而且在目前的体制下,师资不可能达到这样的要求。减少课时,在学校图书资料缺乏的情况下,很可能使学生无所事事,白白浪费许多大学时光。

根据我校修订后的教学计划,我们确定这套系列教材由核心课和几门相关专业基础课的教材组成。核心课教材包括《会计学科概览》、《簿记》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《国际会计》、《计算机会计信息系统》、《财务分析》、《审计学原理》、《注册会计师审计实务》、《管理咨询》等十三门组成,同时结合我系师资力量,还将《财政学》、《税法》、《统计学》作为一部分专业基础课教材,扩展列入系列教材之内。

在教学计划修订及编写教材的过程中,我们反复思考这样两个问题:一是到底各高校的会计学专业是否要按同一规格来培养人才?要不要形成各自的特色?教材规定了基本教学内容,是教学的范本,如果按全国统一的要求,或是以全国会计名校的套路为模板,是否会影响到普通学校的学生既未达到名校名徒培养的规格,又没有形成自己的特色?我们认为,还是应坚持特色办学,结合本校生源的质量和社会需要的实际,来确定本校培养的特色目标和培养方案。这也是我们虽然水平有限,但仍坚持一面学习、一面编写这套教材的目的之一。

二是会计学专业学生培养的定位问题。这里也有两个矛盾需要面对:一为国际惯例与现行制度规范的协调。以国际惯例为标

准培养学生，学生有了潜力和未來适应性，却又缺乏实际动手操作能力；以现行制度做法为标准培养学生，重视实务操作，则学生又会因制度改革而使所学知识过时，而两者兼顾好是十分不容易的。我们认为，本科教育应以专业素质与基本技能教育为主，因此应以国际惯例和会计最新发展趋势为依据来培养学生，至于实务操作技能，可通过会计模拟试验和毕业实习来提高，但不是大学应解决的重点。二为规范的会计理论与方法和现实社会需要的“变通”、违规的矛盾。社会不少企业反映不要“书呆子气太重”的学生，意为这种学生太正统、太死板，不能满足现实中非正当的需求。我们认为，从全社会利益和长远计，还是应教会学生规范的会计理论与方法，不能为迎合某种不健康的现实需要而降低学生培养的层次。我们的目标正是要通过几代学生的努力，来逐渐改变这种现实。

在教材编写中，我们还考虑了以下几点特色：

1. 尝试编写《会计学科概览》作为第一门会计课程的教材。目前我国大学会计学、理财学专业，几乎无一例外地以《会计学原理》（或称会计基础、基础会计、初级会计学等）作为第一门专业课，这是传统的从培养“三基”入手的教育思路，但是从较长时期的教学实践看，教学效果很不理想。因此，借鉴美国许多大学的会计教育经验，在教授传统会计课程之前，先行开设一门对会计学科做总体介绍的课，旨在使学生建立对会计专业的学习兴趣，掌握专业学习方法，建立起“大会计”的观念，初步形成职业认同和对未来职业的理想和设计，为后续专业课程的学习做好铺垫。

2. 将《会计学原理》或《基础会计学》等改为《簿记》，恢复其本来面目，使簿记讲授重点明确。我们认为，簿记只能是会计（学）的一个构成部分，会计学的内容，特别是“原理”更加广博、深奥。将簿记理解为会计的基础甚至是原理，会误导学生降低其对会计的认识，使学生失去对会计深入理解、宽泛学习的热情。

3. 将《中级财务会计》、《财务管理》、《计算机会计信息系

统》作为重点讲授的内容，因此教材内容要丰富一些。因为这三门课是会计专业的核心课程，它决定学生的基本功力。

4. 《国际会计》教材分成两部分，前一部分讲解国际会计的基本概念、理论、比较会计以及国际性业务的会计处理惯例；后半部分为英文，当作专业外语来教学，同时，让学生了解熟悉国际会计准则。

5. 单独编写并开设《财务分析》，提高学生对会计信息分析、利用的能力，应是下一世纪本科教育的一个重点方向。

6. 编写并开设《注册会计师审计实务》，是让学生在掌握了审计的基本理论与方法的基础上，进一步了解注册会计师审计的实务操作程序，或是作为会计学专业的一个重要方向，或是对将来从事会计工作有很好的帮助。

7. 编写并开设《管理咨询》，是让学生了解、掌握有关资产评估、可行性研究、会计与财务制度设计、企业财务诊断、公司组建与证券发行、税务代理与税务咨询等会计相关业务，提高学生的综合素质。

为了便于教学，本系列教材配有学习指导书。

我们深知，按我们目前的师资力量和水平来编写这套系列教材，有些超越我们的人力、教学经验、学识水平所允许的范围，因而本系列教材一定存在很多缺陷甚至错误，我们衷心希望读者批评指正。

青岛海洋大学会计系列教材编写委员会

1999年3月

编写说明

本书是青岛海洋大学会计系列教材之一。是在系统地总结了会计专业各相关课程的基础上，为会计学本科专业高年级学生撰写的教材。本书的内容可在大学四年级第一学期按每周四学时组织教学，也可作为从事会计、财务、投资分析实际工作人员的自学教材或参考书。本书的特点是内容全面、系统，按照专业学习的进程逐渐展开，结构设计比较合理，章节层次编排清楚，便于读者在学习有关内容时不仅理解有关高级财务会计学的理论和方法，而且能掌握它的具体操作。

本书由王荭副教授任主编，张世兴副教授、刘秀丽硕士任副主编。主编、副主编一起讨论、拟定了编写大纲，并进行了基本分工。在汇总有关章节内容的基础上，由主编进行了全书的总纂。各章编写分工如下：王荭（第十一章、第十二章、第十三章）、张世兴（第一章至第七章）、刘秀丽（第八章至第十章）。

由于高级财务会计学的内容目前尚未成型，且可供参考的资料较为缺乏，加之我们水平有限，因而书中错漏之处在所难免，恳请广大读者提出宝贵意见，以便改进。

编 者

1999年7月

目 录

第一章 企业合并	(1)
第一节 企业合并的动机、涵义及方式.....	(1)
第二节 企业合并的会计方法	(10)
第三节 企业合并在会计报表中的披露	(30)
第二章 合并会计报表的编制基础	(32)
第一节 合并会计报表概述	(32)
第二节 外币会计报表的折算	(47)
第三章 控股权取得日合并会计报表的编制	(66)
第一节 合并会计报表的合并范围	(66)
第二节 合并会计报表的编制程序	(71)
第三节 控股权取得日合并会计报表的编制	(73)
第四章 控股权取得日后合并会计报表的编制	(93)
第一节 长期股权投资的会计处理方法	(93)
第二节 购买法下控股权取得日后合并会计报表的编制	(98)
第三节 权益结合法下控股权取得日后合并会计报表的编制	(123)
第五章 企业集团内部交易与往来业务的会计处理	(130)
第一节 企业集团内部交易与往来业务概述.....	(130)
第二节 企业集团内部往来业务的会计处理.....	(134)
第三节 企业集团内部存货交易业务的会计处理.....	(147)
第四节 企业集团内部非流动资产交易及其处理.....	(157)
第五节 企业集团内部债券投资业务的会计处理.....	(168)
第六章 编制合并会计报表的几个特殊问题	(173)
第一节 期中合并.....	(173)

第二节 母公司分次（批）购入或出售子公司的股份	(178)
第三节 企业集团的所得税及其处理	(186)
第四节 合并现金流量表	(200)
第七章 合并会计报表编制综合举例	(209)
第八章 合伙企业会计	(220)
第一节 合伙企业概述	(220)
第二节 合伙企业的设立与经营	(224)
第三节 合伙企业改组	(234)
第四节 合伙企业的解散与清算	(244)
第九章 公司会计	(252)
第一节 公司概况	(252)
第二节 投入资本	(258)
第三节 留存收益	(267)
第十章 上市公司的信息披露	(273)
第一节 上市公司信息披露概述	(273)
第二节 首次披露	(276)
第三节 定期报告	(280)
第四节 临时报告	(282)
第五节 注册会计师对信息披露的监督	(286)
第十一章 通货膨胀会计	(289)
第一节 通货膨胀及其对会计的影响	(289)
第二节 通货膨胀会计的基础理论和模式	(298)
第三节 一般物价水平会计	(305)
第四节 现行成本会计	(321)
第五节 现行成本—不变币值会计	(333)
第十二章 衍生金融工具会计	(341)
第一节 衍生金融工具会计概述	(341)
第二节 金融远期会计	(353)

第三节	金融期货会计·····	(379)
第十三章	增值表和分片报表·····	(411)
第一节	增值表·····	(411)
第二节	分片报表·····	(425)
主要参考文献	·····	(434)

第一章 企业合并

第一节 企业合并的动机、涵义及其方式

一、企业合并的动机

企业合并的动机是多种多样的，一般说来，不外乎以下几个方面。

(一)市场经济的基本规律发挥的作用是企业合并的基础动机

企业是国民经济的细胞，也是国民收入的源泉。在市场经济条件下，任何企业都按照自己的生产技术条件将生产要素结合起来，在趋利的使然下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，各种形形色色的企业因其内在因素上的差异必然会处于不平等的发展状态。一些外部条件好，经营管理得当的企业，自然会在市场生产中处于优势地位；相反，另外一些企业则可能会处境艰难，企业的所有者面对这种状况会理所当然地做出灵活反应。即当商业前景预期十分有利，市场扩展前景广阔时，会不断地注入权益资本，扩大生产规模，获取更大的盈利；当商业前景预期黯淡时，企业所有者因缺乏投资动力势必会采取相应的措施以寻求竞争的避风港湾，如转让该企业换取货币性资产，以避免遭受更大的损失。即使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，也有必要被合并。另一方面，一些经营管理好的企业，可进一步扩大市场份额，提高企业的资信，也有扩张的动机，要求以较低的代价获取现有的经济资源，包括已经形成的生产能力。因此，在市

市场经济条件下,由于企业间的激烈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,为经济中的各种资源分配和再分配提供了基础动力,并最终导致了企业间的合并。所以,在一定意义上说,企业合并是市场经济基本规律发挥作用的必然结果。

(二) 促使社会经济资源有效配置是企业合并的客观原因

从实质上讲,企业合并的过程也是经济中资源的分配和再分配过程,而从宏观经济的角度来观察企业合并,恐怕会更清楚。

1. 从整个社会考察,让经营良好的扩张型企业合并那些经营管理不善甚至亏损的企业,至少可以做到现有资本的保全、中止亏损企业对经济资源的浪费,避免对社会造成负面影响。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,使原来效益不佳的经济资源在新的组合下实现增值。

2. 由企业产权转让引起的合并,促使有限的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。通过优化生产要素的组合,调整了生产能力,提高了资产的使用效益,对促进国民经济的良性循环具有重要意义。

3. 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力,而是将其生产要素按新的要求重新组合,从而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。

这也是马克汉姆(Markham)在1955年研究美国企业兼并浪潮时得出的一个基本结论。他指出:市场扩展带来了专业化,专业化要求低效率让位于高效率……既然市场扩张减少了效益较低企业的固定资产的价值(甚至可能减少到零),收购就很可能变成驱逐过程,从而增加了所有权的集中度。

(三) 满足企业迅速扩张、获取合并附加值的欲望是企业合并的微观内在动机

大部分企业都将扩充和发展作为其重要目标,而实现这一目

标却有多种方式,有的企业会钟情于内部扩展,如开发新产品及其市场,购置新的固定资产等;更多的企业则希望外部扩展,通过对现成企业的资产或股票的购置来实现扩张。相比之下,外部扩展更有其明显的优越性。归纳起来,主要有如下几条:

1. 能有效地降低企业扩张的风险。有调查显示,企业合并最容易发生在经济持续高速增长时期,市场竞争越来越激烈的行业之中。在这些行业中,由于生产能力过剩使得销售增长缓慢或者利润率下降,一些公司便在战略上提出通过购买现成的企业或生产线,接受现有的市场,以求得到迅速扩张而不加剧市场竞争,这比走内部扩张之路拓展新的市场风险要小的多。

2. 能较早地利用生产能力节约企业的扩张成本,提高企业的获利能力。一般企业通过合并取得所需的设备和生产能力,比自己新进同样的设备更省时、省融资成本,而且还可以使企业迅速获得规模经济效益,提高获利能力。

3. 能尽快获得无形资产。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。这可能是有些企业合并的主要动因。因为现代社会条件下,无形资产已被越来越多的人认为是企业腾飞的翅膀。

4. 能享受税收等方面的某些政策优惠。企业通过合并,组建企业集团,以带来税收上的好处。我国和某些国家的税务政策都规定了对企业集团的增值税、所得税给予的优惠条件。如对于被合并企业的所有者来说,以其在原企业的权益交换一家大公司的股份,而不是直接出售企业获取现金,能免除税收上的负担;还有如在计算应税所得额时,企业集团内某一企业的亏损可抵消其他企业的盈利等。

5. 能提高合并企业管理者的社会地位。这也可能是一些企业合并的微观动因之一,因为企业合并带来的企业规模迅速扩张时的附加效应使企业管理者的社会地位相应提高。

二、企业合并的会计涵义及性质

迄今为止，我国还没有从会计上给“企业合并”下过定义。这里引用美国会计原则委员会和国际会计准则委员会对企业合并所下的两则定义。

国际会计准则委员会(LASC)1993年修订的国际会计准则第22号“企业合并”，对企业合并的定义是：企业合并是指通过一个企业与另一个企业的联合或获得对另一个企业净资产的控制和经营权，而将各独立的企业组成一个经济实体。

美国会计原则委员会(Accounting Principles Board 简称为APB)颁布的于1970年11月生效的第16号意见书“企业合并”第一段对企业合并所下的定义是：企业合并指一家公司与一家或几家公司或非公司组织的企业合成一个会计个体。这一会计个体继续从事以前彼此分离、相互独立的企业的经营活动。

由上述两则定义可以看出，企业合并这一会计概念，强调了单一的会计个体和参与合并的企业在联合之前的独立性的两个方面。只要以前独立的企业合成一个会计主体，其经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制下，就完成了企业合并。合并的实质是控制，而不是法律主体的解散。一个或几个企业成为别的企业的子公司，一家公司将其净资产转移给另一家公司，以及几家公司将其净资产转移给另一家新建立的公司，均可认为实施了企业合并。同样，一个企业持有了另一个企业的控股权益，也是企业合并。

从理论上说，只有持股的份额占被投资企业有投票表决权的股份50%以上，才能达到控制的目的，即完成企业合并。

在有些国家，由于公司股份分散在许多股东手上，一家企业购买了另一家企业25%至30%左右的有投票表决权股份，就足以达到控股的目的，这样，30%或25%就是控股比例。可见，完全控制一家企业经营和财务方针所需的持股比例不是绝对的。合并的概念应以投资企业对被投资企业的生产经营管理是否有控制能

力为准，而不论其持股比例多少。但是我国会计准则仍然以 50% 持股比例做为是否控股的数量界限。

企业合并一般按其合并过程中能否确认购买方而将其划分为购买性质的企业合并和权益结合性质的企业合并。

三、企业合并的方式

企业合并的方式有多种多样，可以按不同的标志加以分类。国际上最常见的是按照法律形式和合并所涉及的行业为标志来加以分类，其中按法律形式分类是基本分类。

(一) 按法律形式划分，企业合并可以分为吸收合并、创立合并和控股合并

1. 吸收合并。也称兼并，是指两家或两家以上的企业合并成一家企业。经过吸收合并，其中一家企业将另一家企业或多家企业吸收进自己的企业，即取得它的资产，承担它的债务，并以自己的名义继续经营，保留其法人地位；而其他被吸收的企业则在合并后丧失法人地位，宣告解散。用公式表示即为： $A+B+C=A$ ，例如，A、B、C 三家公司进行吸收合并，A 公司接受 B、C 公司的资产和负债而继续经营，B、C 公司宣告解散，其法律主体和经济主体随之消失。可见吸收合并的结果，只存在一个单一的法律主体和经济主体，即合并后继续存在的 A 公司。吸收合并的具体办法是由继续存在的合并方以现款购买，发给股票或签发出资证明书等形式换取不复存在的被合并方的各种资产并承担其各种债务。

在我国，吸收合并主要有三种情况：第一是由主管部门把经营不善、亏损严重的企业划归有发展前途的企业；第二是产权转让，即先由进行吸收合并的企业对被吸收合并的企业进行清产核资，清理债权债务，然后请法定资产评估机构对其财产进行评估作价，最后支付产权转让费，实行产权转让；第三是企业自愿结合，即先由参加结合的企业根据双方经营发展的规划平等自主地进行协商，达成协议后，报请主管部门批准，由一方吸收另一方，