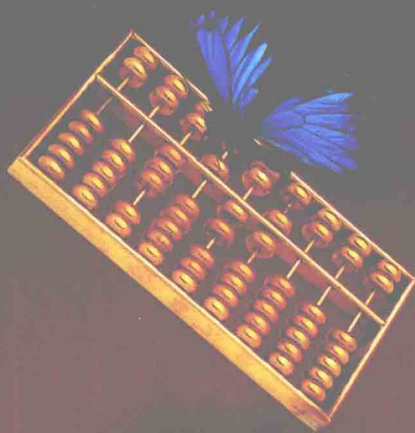


JINGJI
GUANLI
JIAOCAI

高等院校经济管理教材新系
财务会计系列

Advanced Financial Accounting

高级财务会计



主 编◎蒋德启

副主编◎王铁林

以全方位能力培养为导向，以会计假设的松动为逻辑安排内容，
表现形式上力求图文并茂，化繁为简；重案例分析，轻理论说教，
使学生因为喜欢教材而喜欢这门课程，进而喜欢这个专业，
增加对这一行业的认同感，降低对就业竞争的恐惧感。



中国发展出版社

Advanced Financial Accounting

高级财务会计

主 编◎蒋德启

副主编◎王铁林

以全方位能力培养为导向，以会计假设的松动为逻辑安排内容，
表现形式上力求图文并茂，化繁为简；重案例分析，轻理论说教，
使学生因为喜欢教材而喜欢这门课程，进而喜欢这个专业，
增加对这一行业的认同感，降低对就业竞争的恐惧感。



中国发展出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/蒋德启主编, 王铁林副主编. —北京:
中国发展出版社, 2010. 9

(高等院校经济管理教材新系·财务会计系列)

ISBN 978 - 7 - 80234 - 575 - 1

I. 高… II. ①蒋… ②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 (2010) 第 161863 号

书 名: 高级财务会计

主 编: 蒋德启

副 主 编: 王铁林

出版发行: 中国发展出版社

(北京市西城区百万庄大街 16 号 8 层 100037)

标准书号: ISBN 978 - 7 - 80234 - 575 - 1

经 销 者: 各地新华书店

印 刷 者: 北京瑞哲印刷厂

开 本: 787 × 1092mm 1/16

印 张: 20

字 数: 317 千字

版 次: 2010 年 9 月第 1 版

印 次: 2010 年 9 月第 1 次印刷

定 价: 35.00 元

咨询电话: (010) 68990642 68990692

购书热线: (010) 68990682 68990686

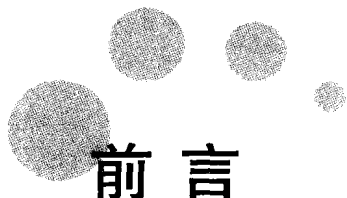
网 址: <http://www.develpress.com.cn>

电子邮件: fazhanreader@163.com

fazhan02@drc.gov.cn

版权所有·翻印必究

本社图书若有缺页、倒页, 请向发行部调换



前言

FOREWORD

据不完全统计,已经出版的高级财务会计教材有几十种,从数量上看似乎完全可以满足教学的需要。但是,这些教材仍存在一些不足,主要表现在:

(1) 教材的编写、出版高峰集中于2006年新会计准则出台之后的2007、2008两个年度。这些教材虽然体现了已经变化了的会计原则、会计理念、会计科目、会计处理等等内容,应了当时高校教学之急需;但由于存在明显的赶写、赶编、赶出版的现象,使得这一时期出版的教材大都存在对新会计准则某些条款理解不透、内容前后不一甚至矛盾、例题或案例代表性较差、作业题差错较多、不同版本教材内容相互抵触等问题。

(2) 教材的编写者大都是长期从事科研、教学的教师,较为擅长的是从事理论分析和研究,表现在教材内容上,理论性突出,通俗性不足,实用性和可操作性较差。由于编写者大多没有高级财务会计课程所涉及的高端财会业务如企业并购、合并报表、衍生金融工具等的实战经历,因此无法将这些业务的来龙去脉、前因后果十分准确地描述出来,造成学生阅读学习时只能了解一些名词概念和理论,对于实际如何运用缺乏了解。

(3) 从教材的表现形式看,长篇大论的文字描述较

多，形象、直观的图表分析较少；对会计准则的解释较多，与企业丰富多彩的财务会计实践的结合却较少，难以激发学生的阅读兴趣和热情。

据此，在总结经验的基础上，再次编写《高级财务会计》教材既必要又迫切。我们呈现给读者的这本教材旨在突出以下特色。

1. 以大学生全方位能力培养为导向

现代企业对于会计人员的知识和技能的需求是全方位的，除了应具备本专业范围内应有的基本技能，如财务会计核算能力、成本控制能力、投融资能力外，还应具备为了使这些基本能力得以施展和发挥的辅助技能。可以想象，没有一定的公共关系能力，就很难处理与会计师事务所、律师事务所、承销商、审批机构的关系，因此，就不可能或很难完成企业的投融资事宜；没有良好的语言表达能力，财会人员不可能向公司管理层、董事会、股东会、债权人大会恰当地陈述公司的财务状况，也不可能说服债权人给企业提供贷款、股东给企业投资或追加投资。此外，在企业的一些重要的财务活动中，财会人员的写作能力也显得十分重要。向银行申请贷款需要准备贷款申请报告，发行公司债券需要向证监部门、银监部门提供申请报告，企业并购需要准备可行性研究报告，投资证券需要草拟价值分析报告等等，这些事项都需要财会人员较高的写作能力做支撑。本教材以全方位能力培养为导向，充分体现了上述内容，使学生掌握就业市场所需要的知识和技能。

2. 以兼顾理论、突出实战为主线

财务会计本科专业旨在向社会输送具备较高的理论素养，全面掌握现代会计、财务管理的基本理论、专业知识和操作技能，具有创新精神和较强实践能力的应用型会计人才。在这一目标下，本教材坚持“兼顾理论，突出实战”的理念，即在适度安排成熟财务会计理论和某些尚存争论的内容以拓宽学生理论视野外，重点安排能够提升学生实战能力的内容，在教材中加入了很多案例，并且这些案例大多是真实企业的案例。在使用本教材时，学生们可以进一步关注这些企业的发展情况。

3. 以会计假设的松动为前提安排教材的内容

中级财务会计的内容基本是以会计报表的结构来编排的，高级财务会计内容比较分散，内容关联度不大。各教材的内容安排都比较随意，基本以专题的形式。既然高级财务会计产生的原因是经济业务的发展导致的会计假设的松动，因此，以会

计假设的松动为逻辑来进行内容的安排就相对比较合理，也有利于学生在学习时与中级财务会计的衔接。

4. 以学生爱读爱学为标准

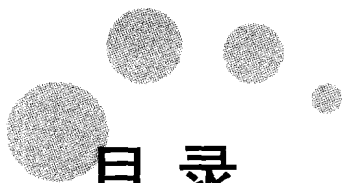
教材主要是让学生看的。教材的优劣应以学生是否爱读爱学为评判标准。因此，本教材注重在表现形式上进行创新，力求图文并茂，化繁为简；重案例分析，轻理论说教。使学生因为喜欢教材而喜欢这门课程，进而喜欢这个专业，进而增加对一个行业的认同感，降低对就业竞争的恐惧感。

本教材在编写过程中参考、借鉴了已有教材、著作、研究论文的部分成果。在此，对其作者及版权所有者表示衷心的感谢！广东超声电子股份有限公司财务总监林琪先生，广东金融学院郑镇宁先生、阳映雪女士提供了大量素材，并参与了第二、七、八、九、十章的编写；中国发展出版社为本教材的出版给予了鼎力支持。在此，我们表示深深地敬意和由衷的感谢！

由于《高级财务会计》课程涉及的内容极为繁杂，加之编写者的水平有限，因此，本教材在内容的完整性、准确性、深刻性等方面难免存在不足与缺憾，恳请读者批评指正。

编 者

2010年7月20日



目 录

C O N T E N T S

第 1 章 导 论

第 2 章 企业合并会计

- 2.1 企业合并概述 /5
- 2.2 同一控制下企业合并的会计处理 /12
- 2.3 非同一控制下企业合并的会计处理 /21

第 3 章 合并财务报表

- 3.1 合并财务报表的基本理论 /34
- 3.2 股权取得日合并财务报表的编制 /51
- 3.3 股权取得日后合并财务报表的编制 /62
- 3.4 报告期内增减子公司合并财务报表的编制 /91

第 4 章 分部报告

- 4.1 经营分部与报告分部 /106
- 4.2 分部信息的披露 /113

第 5 章 企业清算会计

- 5.1 企业清算 /122
- 5.2 企业清算会计的特点及会计科目设置 /128
- 5.3 企业破产清算会计 /130
- 5.4 企业解散清算会计 /137

第6章 中期财务报告

- 6.1 中期财务报告概述 /143
- 6.2 中期财务报告的确认与计量 /147
- 6.3 中期财务报告的编制 /154

第7章 衍生金融工具会计

- 7.1 金融工具概述 /167
- 7.2 衍生金融工具概述 /170
- 7.3 非套期性衍生金融工具会计 /175
- 7.4 套期保值会计 /179

第8章 外币会计

- 8.1 外币业务会计概述 /198
- 8.2 外币交易会计 /207
- 8.3 外币报表折算 /223

第9章 物价变动会计

- 9.1 物价变动会计概述 /242
- 9.2 历史成本/币值稳定会计 /249
- 9.3 现行成本/名义币值计量模式 /259

第10章 租赁会计

- 10.1 租赁的内容及分类 /273
- 10.2 经营租赁会计 /281
- 10.3 融资租赁会计 /286
- 10.4 售后回租会计 /295

参考文献

第 1 章

导 论

社会经济发展对会计业务的影响

20 世纪中期以来，世界范围的科技革命促进了社会经济的发展，社会经济的发展对会计核算的基本前提或假设带来了很大的冲击，进而产生了新的会计业务，具体主要体现见表 1-1。

表 1-1 社会经济发展对会计的影响

社会经济的发展	对会计假设的冲击	产生的新的会计业务
社会不断发展，公司规模不断扩大，公司间相互渗透形成了庞大的企业集团，母子公司成为一种普遍的公司存在形式	会计主体假设	1. 企业集团内部各公司之间业务往来的处理 2. 企业集团的财务报表的编制
贸易投资自由化、跨国经营普遍化	货币计量假设	1. 外部兑换的会计处理 2. 外币报表的折算
金融国际化、经济一体化	货币计量和会计分期假设	1. 衍生金融工具 2. 套期保值 3. 外币远期合同、融资的互换交易等
通货膨胀的发生	货币计量假设	物价变动业务的会计核算
企业合并、兼并、破产浪潮席卷全球	会计主体假设、持续经营假设	企业合并的会计处理、企业清算的会计处理

上述产生的新的会计业务不属于企业日常或一般的会计业务，于是就有学者提出应把它们纳入高级财务会计之中，这样就产生了高级财务会计的概念。

高级财务会计的性质

何谓高级财务会计？目前尚未形成统一的认识。其中，具有代表性的观点有以下几种。

阎达五、耿建新（1997）：高级会计是随着社会经济的发展，对原有财务会计的内容进行补充、延伸和开拓的一门会计，即利用财务会计的固有方法，对现有财务会计未包括的业务，以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务以新的会计观念进行反映和监督的会计。客观经济环境的变化造成的会计假设的松动，是高级会计学形成的基础。

杨有红、江滨（1998）：高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上，对企业出现的特殊事项进行会计处理的理论与方法的总称。

胡桂兰（2003）：高级财务会计界定的标准为四个基本假设，突破了四项基本假设和会计一般原则的业务及事项，应归为高级财务会计。

葛敬东（2003）：高级财务会计学的对象是核算与反映以赢利为目的的企业的资本增（减）值过程。

李明（2007）：高级财务会计是指相对复杂的会计业务、特殊经济业务或新出现的经济事项所涉及的会计反映与控制问题。

杨金观（2008）：高级财务会计是对财务会计领域中一些特殊的、比较有深度或难度的经济业务进行研究的课程。

王竹泉等（2009）：中级财务会计和高级财务会计的差异主要体现在会计基本假设和会计确认、计量和报告的原则这两个层面上。相对而言，中级财务会计以会计基本假设的标准或典型情况作为对象，其所涉及的是在此基础上形成的会计确认、计量和报告的公认处理方法或公认会计准则；高级财务会计则是以会计基本假设的非标准或非典型情况作为对象，其所涉及的会计确认、计量和报告方法，有的已达成共识或形成公认会计准则，有的则尚未达成共识。这里所指的会计基本假设的典型或标准情况是指：单一的公司法人主体、持续经营、以年度作为报告周期、

单一且币值稳定的货币作为计量单位。

刘永泽、傅荣（2009）：从学科衔接的角度看，高级财务会计是中级财务会计的延伸；从学科侧重的角度看，高级财务会计与中级财务会计应该是特殊与一般的关系。因此，高级财务会计的内容为“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务。

吴茆、陈良华（2009）：高级财务会计是指来源于经济环境变化而导致的会计假设松动，并由会计假设松动而形成的新的会计核算内容。

根据以上观点，笔者认为高级财务会计性质可以归纳如下：

①由于社会经济的发展，产生了比较复杂的经济内容，从而导致高级财务会计的产生。

②该经济内容使会计基本假设发生松动，即出现了非标准、非典型的情况。

③高级财务会计的内容难度相对较大，且处于前沿研究阶段。

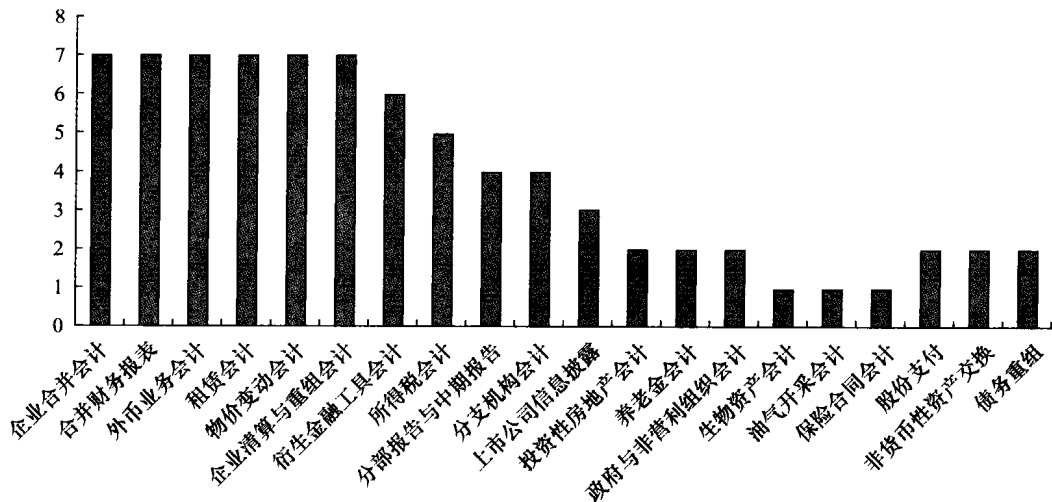
高级财务会计的内容

目前，对高级财务会计应包括的内容争议很大。我们整理了国内有代表性的高级财务会计教材，具体包括：厦门大学教材（2007版）、中国人民大学教材（2007版）、湖南大学教材（2007版）、中央财经大学教材（2008版）、北京工商大学教材（2008版）、东北财经大学教材（2009版）、上海财经大学教材（2009版）等7种，这些教材的内容如下页图所示。

从图中可以看出，各教材合计涉及的内容有20章，而只有6章是各教材都认为应该包括的内容，占30%，可见对高级财务会计应包括的内容争议之大。

从争议的内容来看，主要包括两个方面：一是行业会计的内容，这些内容主要包括养老金会计、生物资产、油气开采会计、保险合同会计等；二是一些企业不太常见或有些难度的内容，比如投资性房地产、所得税会计、股份支付、债务重组、非货币性资产交换等。

笔者认为，行业会计的内容主要是与该行业相关的会计核算，其内容第一没有对会计假设造成影响，第二难度不大，因此不应纳入高级财务会计。有些会计内容虽然难度较大，但是却是企业最常见的会计业务，对企业会计假设没有什么影响。



国内代表性《高级财务会计》教材的内容

比如所得税会计，是企业最基本的业务，哪怕最小的企业也要涉及，虽然有些难度，但不应把它列入高级财务会计。另外，有一些业务虽然影响了会计假设，比如分支机构会计，由于其难度不大，也不把它列入高级财务会计的行列。因此，笔者认为高级财务会计应包括的内容如表 1-2 所示。

表 1-2

高级财务会计包括的内容

非标准会计主体的财务会计问题	企业合并会计、合并财务报表、分部报告
非持续经营的财务会计问题	公司清算会计
非标准会计分期的财务会计问题	中期财务报告、衍生金融工具会计
非标准货币计量的财务会计问题	外币业务会计、物价变动会计
其 他	租赁会计

本教材就基于上述思路进行章节和内容安排。

第 2 章

企业合并会计

企业规模的扩大既可以提高经营效率，又可以分散经营风险。自我积累和企业合并是企业扩张的两种主要方式。比较而言，后者在扩张成本、降低风险、缩短经营的延滞时间、防止被并购、取得被合并方无形资产、纳税筹划等方面都比前者存在较大的优势。自 20 世纪 90 年代以来，我国企业的合并重组事件不断增加，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。根据 ChinaVerntue 的统计数据，中国 2009 年前 10 个月总共发生了 245 起并购案，已披露的并购金额为 2 824 774 万美元。

由企业合并带来的会计处理问题一直是财务会计处理的难点。本章将重点讲述企业合并的概念、分类，企业合并的会计处理方法，同一控制下企业合并及非同一控制下企业合并的会计处理。

2.1 企业合并概述

2.1.1 企业合并的定义

我国 2006 年发布的《企业会计准则第 20 号——企业合并》中，将企业合并定义为：“企业合并是将两个或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”。对本定义应从以下几个方面进行理解：

①企业合并要涉及两个或两个以上单独的企业。

②企业合并应形成一个报告主体。

企业合并的后果是形成一个报告主体，报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后，一方能够对另一方的生产经营决策实施控制，形成母子公司关系，涉及控制权的转移，该交易或事项发生以后，子公司需要纳入到母公司合并财务报表的范围中，从合并财务报告角度形成报告主体的变化；交易事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，被合并的企业在合并后失去其法人资格，也涉及控制权的变化及报告主体的变化，形成企业合并。

③企业合并可能是一种交易，也可能是一种事项。交易或事项的会计处理方法不同。

【延伸阅读】

如何从会计角度界定企业合并，国际会计界历来存在争议。2004年3月颁布的国际财务报告准则（IFRS）第3号《企业合并》规定：企业合并是指单独的主体或业务集合为一个报告主体。美国财务会计准则委员会（FASB）在2001年6月颁布的《财务会计准则公告第141号——企业合并》中规定：当主体购买了构成一项业务的净资产或一个或多个其他主体的权益份额并获得对对方主体的控制时，就发生了企业合并。

对比上述三个定义，虽然对企业合并的概念表述有所差异，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，合并之后形成新的会计主体（经济主体）。合并的实质是控制，而不是法律主体的解散。

2.1.2 企业合并的对价

企业对另一家或几家企业进行合并，一定要支付对价。对价是支付给被合并企业的股东的，具体形式包括以下两种。

①支付资产（现金或非现金资产）、发生或承担债务。

②发行权益性证券。

【案例】

2005 年联想收购 IBM 全球 PC 业务

2005 年 5 月 1 日，根据收购交易条款，联想支付给 IBM 的交易代价为 17.5 亿美元，其中包括约 6.5 亿美元现金，承担 IBM 公司 5 亿美元的净负债，及按 2004 年 12 月交易宣布前最后一个交易日的股票收市价价值 6 亿美元的联想股份。交易完成后，IBM 拥有联想 18.9% 股权。

2.1.3 企业合并的分类

1. 按企业合并的法律形式划分

按企业合并的法律形式划分，包括控股合并、吸收合并和新设合并。

(1) 控股合并

合并方（或购买方，下同）通过企业合并交易或事项取得对被合并方（或被购买方，下同）的控制权，企业合并后能够通过所取得的股权等主导被合并方的生产经营决策并自被合并方的生产经营活动中获益。被合并方在企业合并后仍维持其独立法人资格继续经营的，为控股合并。

该类企业合并中，因合并方通过企业合并交易或事项取得了对被合并方的控制权，被合并方成为其子公司，在企业合并发生后，被合并方应当纳入合并方合并财务报表的编制范围，从合并财务报表角度，形成报告主体的变化。目前资本市场上发生的绝大多数企业合并都是控股合并。这种合并可以用公式表示为：

甲公司 + 乙公司 = 甲公司 + 乙公司

(2) 吸收合并

合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产，并将有关资产、负债并入合并方自身的账簿和报表进行核算。企业合并后，注销被合并方的法人资格，由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债，在新的基础上继续经营，该类合并为吸收合并。

吸收合并中因被合并方（或被购买方）在合并发生以后被注销，从合并方（或

购买方)的角度需要解决的问题是,其在合并日(或购买日)取得的被合并方有关资产、负债入账价值的确定,以及为了进行企业合并支付的对价与所取得被合并方资产、负债的入账价值之间存在差额的处理。

企业合并继后期间,合并方应将合并中取得的资产、负债作为本企业的资产、负债核算。这种合并可以用公式表示为:

$$\text{甲公司} + \text{乙公司} = \text{甲公司}$$

【案例】

1996年12月,波音公司以133亿美元的价格购得麦道公司,组建成世界上最大的航空航天制造公司。企业合并后,麦道公司消失,除100架MD-95以外,民用客机均改姓波音。

(3) 新设合并

参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业,由新注册成立的企业持有参与合并企业的资产、负债在新的基础上经营,为新设合并。这种合并可以用公式表示为:

$$\text{甲公司} + \text{乙公司} = \text{丙公司}$$

【案例】

2000年1月,全球最大的互联网服务提供商——美国在线(AOL)与全球娱乐及传媒巨人——时代华纳公司(TW)合并成立新公司“美国在线时代华纳公司”(AOL Time Warner Inc),就是一项典型的新设合并。

2. 按企业合并所涉及的行业划分

按企业合并所涉及的行业划分,包括横向合并、纵向合并和混合合并。

(1) 横向合并

横向合并又称水平式合并,指生产同类产品的企业之间的合并,其目的主要是达到扩大生产规模、降低成本、扩大市场占有率及影响力。横向合并的目的在于,把一些规模较小的企业联合起来,组成企业集团,以实现规模效益;或者是利用现有的生产设备,增加产量,提高市场占有率,在激烈的竞争中处于有利的地位,或者是优势互补,共渡难关。

横向合并会削弱企业间的竞争，甚至造成垄断的局面，在一些国家受到反托拉斯法的限制。

(2) 纵向合并

纵向合并又称垂直式合并，指生产不同类产品，但相互之间有关联的企业之间的合并，如一家生产彩电的企业和一家生产彩电显像管的企业间的合并。企业通过垂直式合并往往能够形成一个集产、供、销于一体的企业集团，以此来加强企业实力。

(3) 混合合并

混合合并又称多元化合并，指生产产品和行业没有内在联系的企业之间的合并，如银行对影视行业的合并。企业通过多元化合并可以扩大经营行业，以达到分散企业经营风险的目的。

【案例】

上海日立电动工具有限公司于1994年8月合并了上海护身用品制造厂；2002年3月22日德国的RWEAG能源集团斥资51.87亿英镑，以并购的方式收购英国电气设备公司Innogy控股公司。

3. 按企业合并前后最终控制方是否发生变化划分

按企业合并前后最终控制方是否发生变化划分，包括同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

所谓控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。控制通常具有如下特征：

- 控制的主体是唯一的，不是两方或多方。即对被投资单位的财务和经营政策的提议不必要征得其他方同意，就可以形成决议。
- 控制的内容是被控制方的财务和经营政策，这些财务和经营政策一般是通过表决权来决定的。在某些情况下，也可以通过法定程序严格限制董事会、受托人或管理层对特殊目的主体经营活动的决策权，如规定除设立者或发起人外，其他人无权决定特殊目的主体经营活动的政策。
- 控制的目的是为了获取经济利益，包括为了增加经济利益、维持经济利益、