



普通高等教育“十一五”规划教材
高等院校会计类教材系列

高级财务会计

李学峰 杨会朴 主编



科学出版社
www.sciencep.com

普通高等教育“十一五”规划教材

高等院校会计类教材系列

高级财务会计

李学峰 杨会朴 主 编

徐丽军 曲 丹 副主编

王鑫斌 刘 磊

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书以新企业会计准则和相关规范为基准,从理论和实务两方面对会计领域中的特殊问题和复杂问题进行阐述。

全书分五部分,共十二章。第一部分为第一至三章,介绍了企业合并与合并财务报表,对企业合并理论进行了概括和提炼,对同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并的处理方法进行了较为详尽的描述;系统阐述了股权取得日合并财务报表和股权取得日后合并财务报表的编制问题。第二部分为第四、五章,介绍了合伙与分支机构会计,从合伙企业和分支机构的特征分析开始,叙述了合伙企业会计和分支机构会计的核算特点。第三部分为第六、七章,介绍了外币业务会计,详细介绍了外币业务会计处理方法和外币报表折算的方法。第四部分为第八、九章,介绍了物价变动会计,分析了物价变动及其对会计的影响,对物价变动会计的三种模式进行系统阐述。第五部分为第十至十二章,介绍了特殊业务会计,具体包括租赁会计、所得税会计、企业清算与企业重组等会计问题研究。

本书适合作为高等院校经济管理类及相关专业本科生的教材,也可供相关从业人员参考。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/李学峰,杨会朴主编. —北京:科学出版社,2009
(普通高等教育“十一五”规划教材·高等院校会计类教材系列)

ISBN 978-7-03-024736-0

I.高… II.①李…②杨… III.财务会计-高等学校:技术学校-教材
IV.F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 094444 号

责任编辑:王纯刚 丁 波 / 责任校对:柏连海

责任印制:吕春珉 / 封面设计:东方人华平面设计室

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

新 蕾 印 刷 厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2009 年 8 月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2009 年 8 月第一次印刷 印张:20 3/4

印数:1—3 000 字数:490 000

定价:32.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换<新蕾>)

销售电话 010-62134988 编辑部电话 010-62138978-8299 (VF02)

版权所有,侵权必究

举报电话:010-64030229; 010-64034315; 13501151303

高等院校会计类教材系列

编 委 会

主 任 杨淑君 金永利

副主任 (按照姓氏笔画排序)

于向慧 吕广仁 张慧德 李爱华
姚立根 常树春 程培先

委 员 (按照姓氏笔画排序)

于白雨	牛丽文	王 静	王义华	王利娜
王鑫斌	兰柏超	刘 然	刘 磊	刘兆云
刘晓东	孙 洁	孙合珍	孙国忠	孙学辉
孙继辉	曲 丹	朱 晴	朱久霞	江兰天
宋 平	宋艳敏	张 玮	张 倩	张 娟
张 箐	张东莉	张玉华	李 娜	李 悦
李 惠	李文杰	李玉丰	李丽滢	李学峰
李晓娟	李蕾红	杨会朴	杨依华	杨爱君
陈 琳	陈镜宇	周东海	周星梅	孟宪胜
孟繁敏	金玉萍	赵 岩	赵 琳	郝桂岩
卿 固	唐小娟	徐一千	徐丽军	徐海峰
桑忠喜	袁 峰	贾守华	郭长城	谢冬梅
谢青芳	韩素芬	樊晶玉	魏 明	魏杏芳

序

随着市场经济的发展与成熟,全球经济一体化步伐的加快,我国会计职业的发展和国际化进程也在不断加快,面对着经济环境不断发展和变化的挑战。今天的会计人员已经由以前单纯的簿记人员、财务信息的制造者转变为企业内部和外部的信息使用者,承担着提供各类信息服务的重要角色。这一改变,要求会计人员增强个人的专业知识及技能修养来满足不断变化的经营环境的要求。

高等院校会计教育作为培养未来会计专业人才最主要的方式,必须跟上商业社会的发展,会计及其相关专业的学生必须了解会计职业界对他们的要求,会计专业课程的设置和教学方法必须提供各项专业服务所需要的知识和技能要素培养。了解我国高校会计专业学生应该具备哪些能力、缺少的是什么、应该如何应对等问题既具有现实紧迫性,又具有长远的战略意义。

2008年7月,科学出版社组织了全国应用型高等院校会计学专业教学改革研讨会,会议就普通应用型高校会计学本科专业的人才培养特色、专业建设特色和教材建设特色进行了充分的讨论,大家一致认为,“千校一面”的会计学专业教学模式和教材已经不能适应当前会计学专业毕业生就业的需要,以就业市场为导向,分层次培养不同规格的会计专业人才,已成为不同层次高校建设会计专业特色的方向。显然,培养具备职业化特征的会计专业实用人才是应用型高校会计学专业培养目标的历史选择,适应会计实用人才培养目标的特点建设特色教材是应用型高校会计学专业教学改革的切入点。根据以上需要,我们编写了本教材系列。

本教材系列的特点如下:

1. 紧跟我国会计政策的调整变革。2007年以来,我国实施新的《企业会计准则》并连续调整了部分相关会计政策,本教材系列根据新的会计政策编写。

2. 突出会计学专业的实务操作。本教材系列以提高学生解决和分析实际问题的能力为目标,着重于会计岗位操作,培养学生的会计实践能力。

3. 注重各课程内容衔接。本教材系列考虑到会计各课程之间,与财务管理学、金融学等课程的联系,尽量避免相关课程内容的简单重复。

4. 强调开发学生的自主学习能力。本教材系列设置案例分析、复习题等环节来引导学生复习所学习内容,指导学生自主拓展知识范围。

5. 理论与实践结合。本教材系列包括财务管理、会计学基础、成本会计、管理会计、审计学、中级财务会计、高级财务会计、政府与非营利组织会计、税法、会计制度设计、会计电算化、财务报告分析、基础会计模拟实验、成本会计模拟实验、中级财务会计模拟实验、会计综合业务模拟



实验，充分体现了现代教学思想，强调理论与实践教学并重，突出学生素质、能力和创新思维的培养。在理论教学中突出科学性、先进性和系统性；在实践教学中培养学生的动手能力、创新能力和解决问题的能力。本教材系列的作者均为第一线教师，体系与内容经多年教学实践中反复推敲，日臻完善和成熟。

由于知识是不断向前发展的，课程改革和建设也在不断的发展之中，加之作者水平有限，本教材系列难免存在不足，敬请广大读者批评指正。

高等院校会计类教材系列编委会

2009年8月

前 言

会计是经济管理的重要组成部分,经济越发展,会计越重要。随着社会经济的发展,我国的会计理论和会计实务发生了深刻的变化。2006年2月15日颁布的《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则已经实施两年多了,在这期间,财政部又陆续发布了《企业会计准则指南》、《企业会计准则讲解》等,对会计领域中的许多一般和特殊问题进行了科学、明确的规范。本书就是根据新会计准则的要求,并吸收会计理论的最新研究成果编写而成的。

“高级财务会计”课程是在承接“中级财务会计”课程的基础上,对一些专门的会计领域,即较深入的会计问题展开论述的。本书选择了理论界普遍认同而又具有现实意义的课题作为研究内容,包括企业合并和合并财务报表、合伙与分支机构会计、外币业务会计、物价变动会计及特殊业务会计等。

本书的具体编写分工如下:刘磊编写第一章,王鑫斌编写第二章、第三章,曲丹编写第四章、第五章,徐丽军编写第六章、第七章,李学峰编写第八章、第九章、第十二章,杨会朴编写第十章、第十一章;李学峰、杨会朴负责全书内容和章节体系设计并最后总纂成稿。

由于编者水平有限,加之编写时间仓促,书中难免存在不足之处,恳请广大读者批评指正,我们将在再版时不断完善。

目 录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并概述	2
一、企业合并的意义	2
二、企业合并的种类	3
第二节 企业合并的会计处理方法	5
一、购买法	5
二、权益结合法	7
三、购买法与权益结合法的比较	9
第三节 同一控制下企业合并的处理	11
一、处理原则	11
二、会计处理	12
第四节 非同一控制下企业合并的处理	19
一、处理原则	19
二、会计处理	23
小结	33
复习题	33
第二章 股权取得日的合并财务报表	36
第一节 合并财务报表概述	37
一、合并财务报表的意义	37
二、合并理论	37
三、合并范围	38
四、种类和编制原则	40
五、前期准备事项	42
六、编制程序	42
第二节 全部控股情况下股权取得日合并财务报表的编制	44
一、同一控制下企业合并股权取得日（合并日）合并财务报表的编制	44
二、非同一控制下企业合并股权取得日（购买日或购并日）合并财务报表的编制	50
第三节 部分控股情况下股权取得日合并财务报表的编制	55
一、同一控制下企业合并股权取得日（合并日）合并财务报表的编制	55
二、非同一控制下企业合并股权取得日（购买日）合并财务报表的编制	59
小结	63



复习题	64
第三章 股权取得日后的合并财务报表	69
第一节 合并资产负债表的编制	70
一、对子公司的个别财务报表进行调整	70
二、按权益法调整对子公司的长期股权投资	71
三、抵消分录的编制	73
四、合并资产负债表编制举例	81
第二节 合并利润表的编制	86
一、抵消分录的编制	87
二、合并利润表编制举例	90
第三节 合并现金流量表的编制	92
一、抵消分录的编制	92
二、合并现金流量表编制举例	95
第四节 合并所有者权益变动表的编制	100
一、编制要求	100
二、格式	100
第五节 连续编制合并财务报表时的抵消处理	103
一、内部应收账款和坏账准备的抵消处理	103
二、内部销售及存货中未实现内部销售损益的抵消处理	105
三、内部固定资产交易的抵消处理	107
小结	109
复习题	109
第四章 合伙企业会计	112
第一节 合伙企业会计概述	113
一、合伙企业的概念及其特征	113
二、合伙企业会计的特征	115
第二节 合伙企业的权益变动	116
一、合伙企业的初始投资	116
二、新合伙人入伙	117
三、合伙企业权益减少	119
第三节 合伙企业损益分配	121
一、分配的原则	121
二、分配的方法	121
第四节 合伙企业的解散与清算	125
一、合伙企业清算及其程序	125
二、合伙企业清算的会计处理	126
小结	129



复习题.....	130
第五章 分支机构会计	133
第一节 分支机构会计概述.....	134
一、分支机构的概念及其特征.....	134
二、分支机构会计的特征.....	134
三、总公司和分支机构商品调拨的计价.....	136
第二节 总公司与分支机构往来事项的会计处理.....	136
一、商品调拨按成本计价的会计处理.....	136
二、商品调拨按高于成本计价——无期初存货.....	140
三、商品调拨按高于成本计价——有期初存货.....	143
四、相对账户的调节.....	144
第三节 分支机构其他事项的会计处理.....	145
一、分支机构固定资产的会计处理.....	145
二、分支机构间往来事项的会计处理.....	146
三、销售代理机构的会计处理.....	146
小结.....	148
复习题.....	149
第六章 外币业务的会计处理	151
第一节 外币业务概述.....	152
一、记账本位币.....	152
二、外币业务的相关概念.....	152
三、外币业务的记账方法.....	157
第二节 外币交易.....	158
一、外币交易会计处理的主要问题.....	158
二、外币交易的会计处理.....	158
小结.....	166
复习题.....	167
第七章 外币报表折算	169
第一节 外币报表折算的意义与方法.....	170
一、外币报表折算的意义.....	170
二、外币报表折算的主要会计问题.....	171
三、外币报表折算的方法.....	171
第二节 我国外币报表的折算.....	185
一、境外经营外币报表的折算.....	185
二、恶性通货膨胀经济下境外经营外币报表的折算.....	188
三、境外经营的处置.....	188
小结.....	188



复习题	189
第八章 物价变动会计理论	191
第一节 物价变动及其对会计的影响	192
一、物价变动及其形式	192
二、物价变动对会计的影响	193
三、资本保全及其要求	194
第二节 物价变动会计的内容与模式	196
一、物价变动会计的内容	196
二、物价变动会计的模式	197
第三节 国外物价变动会计发展概况	198
一、美国的物价变动会计	198
二、英国的物价变动会计	199
三、澳大利亚的物价变动会计	201
小结	202
复习题	202
第九章 物价变动会计实务	204
第一节 一般物价水平会计	205
一、基本原理	205
二、程序和方法	205
三、评价	214
第二节 现行成本会计	215
一、基本原理	215
二、程序和方法	216
三、评价	220
第三节 现行成本与一般物价水平结合的会计	221
一、基本原理	221
二、程序和方法	222
三、评价	225
小结	225
复习题	226
第十章 租赁会计	229
第一节 租赁会计概述	230
一、租赁的概念	230
二、租赁的作用	230
三、租赁的分类	231
四、融资租赁的确认标准	232
五、租赁的相关概念	234



第二节 经营租赁	236
一、经营租赁的会计核算要求	236
二、经营租赁中承租人的会计处理	237
三、经营租赁中出租人的会计处理	238
第三节 融资租赁	241
一、融资租赁中承租人的会计处理	241
二、融资租赁中出租人的会计处理	248
第四节 售后租回交易	254
一、售后租回交易的性质	254
二、售后租回交易形成经营租赁的核算	254
三、售后租回交易形成融资租赁的核算	256
四、售后租回交易的披露	258
小结	258
复习题	259
第十一章 所得税会计	261
第一节 所得税会计概述	262
一、所得税概述	262
二、所得税会计的概念和特点	264
三、资产负债表债务法的一般程序	266
第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异	267
一、资产的计税基础	267
二、负债的计税基础	272
三、暂时性差异	274
第三节 递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量	277
一、递延所得税资产的确认和计量	277
二、递延所得税负债的确认和计量	279
第四节 所得税费用的确认和计量	281
一、所得税费用的组成	281
二、设置的账户	282
三、资产负债表债务法举例	284
四、所得税的披露	285
小结	286
复习题	287
第十二章 企业清算与企业重组	288
第一节 企业清算概述	289
一、企业解体	289
二、企业清算	290



三、企业清算会计	292
第二节 企业普通清算	294
一、企业普通清算会计处理的程序	294
二、企业普通清算会计处理的举例	295
第三节 企业破产清算	301
一、破产清算与普通清算的区别	301
二、企业破产清算会计处理的程序	304
三、举例	305
第四节 企业破产重组	310
一、企业破产重组的意义	310
二、企业破产重组的程序	311
三、企业破产重组的会计处理	313
小结	315
复习题	316
参考文献	318

第一章

企业合并



学习目标

1. 熟悉企业合并的概念与种类。
2. 熟悉购买法和权益结合法的特点与区别。
3. 掌握同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并各自的会计处理方法。



关键词

企业合并 控股合并 吸收合并 新设合并
同一控制下的企业合并 非同一控制下的企业合并
购买法 权益结合法



第一节 企业合并概述

一、企业合并的意义

随着我国社会主义市场经济的逐步建立,立足规模经济做大、做强,跻身世界知名企业行列,已成为我国企业尤其是上市公司追求的重要目标。近年来企业合并案例不断发生,联想公司收购 IBM 公司的个人计算机业务, TCL 公司并购汤姆逊公司等已成为典型的国际并购案例。

从我国企业合并准则的制定来看,1995 年中华人民共和国财政部(以下简称财政部)发布了《合并会计报表暂行规定》,1996 年 8 月财政部又颁发了《企业兼并有关财务问题的暂行规定》,分别对母、子公司会计报表合并、企业兼并的财务会计处理做了规定。但是,在企业并购过程中,企业会计行为缺乏完善的会计准则指导,为此,财政部在借鉴国际会计准则的基础上,于 2006 年制定了企业合并会计准则,对企业合并行为进行规范。

企业合并是指将两个或者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,是一个企业为获得对另一个或多个企业的控制权、吸收一个或多个企业净资产以及将两个或多个企业合并成立新企业的交易或事项。企业合并包括以下几层含义:首先,企业合并的目的是为了获得控制权或净资产;其次,企业合并可以是一个企业对另一企业,也可以是一个企业对多个企业;第三,企业合并可以是购买企业整体,也可以购买企业的某项资产或资产组合;第四,被合并企业可以保留法人资格,也可以不保留法人资格。

《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》将企业合并定义为:将单独的主体和业务集合为一个报告主体。从本质上讲,我国对企业合并的定义和国际准则相比并无太大的差异,只是在合并内涵上,国际准则不仅包含了企业控制权、净资产和资产组合,还包括了对业务的控制。关于“业务”,国际准则是这样定义的:

业务是为以下目的的经营和管理的一组集合的活动和资产:向投资者提供回报,或者直接向保单持有人或参与者按比例提供更低的成本或其他经济利益。业务一般包括投入、作用于投入的过程以及产生的用于或将要用于产生收入的产出。如果在一组被转让的活动或资产中存在商誉,应将该转让组看成是一个业务。

由于在我国已经存在了就某项经营业务进行合并的案例,如联想并购 IBM 的个人计算机业务,因此,我国会计准则在合并定义中增加了“业务”的相关内容。

除了一个企业对另外一个企业的合并外,企业合并准则规定,涉及业务的合并比照企业合并准则的规定处理,即应当区分同一控制下的业务合并与非同一控制下的业务合并进行处理。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合,该组合一般具有投入、加工处



理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成独立法人资格的部分。例如,企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等。一个企业对另一企业某分公司、分部或具有独立生产能力的生产车间的并购均属于业务合并。

二、企业合并的种类

1. 按合并的方式分类

企业合并按其合并方式分类,可以分为控股合并、吸收合并和新设合并。

(1) 控股合并

合并方或购买方在企业合并中取得对被合并方或被购买方的控制权,被合并方或被购买方在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营,合并方或购买方应确认企业合并形成的对被合并方或被购买方的投资,为控股合并。控股合并是指一家公司通过长期投资取得另一家或几家公司的控股权,以掌握这些公司的经营管理权。这里,通常将投资公司称为控股公司,被投资公司称为子公司,两者在保持原有实体资格的基础上共同组成了一个新的经济实体,称为企业集团。从理论上说,控股股份应占被控股企业有投票表决权的股份的50%以上,但有时由于子公司股份比较分散,往往被控制了30%或更少的股份,就可以达到实质性控股的目的。

在控股合并的形式下,无论是母公司还是子公司,在集团内部都将作为独立的法律实体继续经营,保持各自的会计记录,编制各自的会计报表,只是在处理合并业务时,母公司要对取得子公司控股权的业务进行长期投资的会计记录而已。但是,当母公司取得子公司的控股权后,实质上已经取得了对子公司生产经营、分配积累等一切重大方面的决策权。所以,尽管在法律上它们仍为独立的法人,但从经济实质上来看,它们已经合成了一个整体。为了正确地反映这个整体的财务状况和经营成果,就要为这个整体另外编制一套会计报表,这类报表就称为合并会计报表。

(2) 吸收合并

合并方或购买方通过企业合并取得被合并方或被购买方的全部净资产,合并后注销被合并方或被购买方的法人资格,被合并方或被购买方原持有的资产、负债,在合并后变更为合并方或购买方的资产、负债,为吸收合并。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 $A+B=A$ 。例如,A和B两家公司进行吸收合并,A公司接受B公司的资产和负债而继续经营,B公司宣告解散,其法律实体和经济实体随之消失。可见,吸收合并的结果是只存在一个单一的法律实体和经济实体,即合并后继续存在的A公司。

在吸收合并的形式下,进行吸收的企业应在其账册中记录取得的资产和承担的负债,并同时记录所支付的现金(或其他资产)或增加的股份。被吸收的企业应通过企业



解散清算的程序处理其产权的转让,并结束其会计记录。进行吸收的企业继续存在并作为单一的实体处理其会计事务,因此,在吸收合并的形式下,不存在合并会计报表的编制问题。

(3) 新设合并

参与合并的各方在合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业,为新设合并。新设合并又称创立合并,是指由两个或两个以上的企业共同组建一个新企业。经过新设合并,新企业接受原企业的资产和负债,并划分新企业的股份给原企业股东,原有的企业宣告解散。用公式表示即为 $A+B=C$ 。例如, A 和 B 两家企业进行新设合并,其新创立公司 C 接受 A、B 两家公司的资产和负债,并划分股份给 A、B 两家公司的原有股东, A、B 两家公司宣告解散,其各自的法律主体和经济主体随之消失。可见,新设合并的结果,也仍然是存在一个单一的法律主体和经济主体,即合并后新建的 C 公司。

在新设合并形式下,所有被解散的公司都应通过企业解散清算的程序,处理其产权的转让,并结束各自的会计记录。新创立的公司则应在其启用的账册中,记录取得的资产和负债,并同时记录其股本或实收资本(发行股份以换取被解散的公司的产权)及资本公积。新成立的公司完全取代被解散的公司,作为单一的主体处理其会计事务。因此在新设合并形式下,也不存在合并会计报表的编制问题。

2. 按参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制分类

企业合并按参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制分类,可以分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

(1) 同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并,是指在同一方或相同的多方最终控制下,一个企业获得另一个或多个企业的股权或净资产的行为。其主要特征是参与合并的各方,在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制,并且该控制并非暂时性的。

同一方,是指对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的投资者,通常是指企业集团中的母公司或者有关主管单位。实施最终控制的一方为有关主管单位的,企业合并是指在某一主管单位主导下进行的合并,但如果有关主管单位并未参与企业合并过程中具体商业条款的制定,如并未参与合并定价、合并方式及其他涉及企业合并的具体安排等,则不属于同一控制下的企业合并。相同的多方,是指根据投资者之间的协议约定,为扩大其中某一投资者对被投资单位股份的控制比例,或者巩固某一投资者对被投资单位的控制地位,在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表相同意见的两个或两个以上的法人或其他组织。控制并非暂时性,是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制,控制时间通常在一年以上(含一年)。

一方或相同的多方控制下的企业合并,合并双方的合并行为不完全是自愿进行和完成的,这种企业合并不属于交易行为,而是参与合并各方资产和负债的重新组合。

例如,母公司将全资子公司的净资产转移至母公司并注销子公司;母公司将其拥有的对一个子公司的权益转移至另一子公司等。一般情况下,同一企业集团内部各子公司