



上海财经大学会计专业系列教材

高级财务会计

主 编 / 陈信元

副主编 / 钱逢胜 朱红军

 上海财经大学出版社

上海财经大学会计专业系列教材

高级财务会计

陈信元 主 编

钱逢胜 副主编
朱红军



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/陈信元主编;钱逢胜,朱红军副主编. —上海:上海财经大学出版社,2009.8

(上海财经大学会计专业系列教材)

ISBN 978-7-5642-0533-1/F·0533

I. 高… II. ①陈…②钱…③朱… 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(2009)第 097208 号

☐ 责任编辑 王 芳

☐ 封面设计 张克瑶

GAOJI CAIWU KUAIJI

高级财务会计

陈信元 主 编

钱逢胜 副主编

朱红军

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

江苏启东人民印刷有限公司印刷装订
2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 41 印张 847 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 56.00 元

总 序

本套“上海财经大学会计专业系列教材”是上海财经大学会计学院编写的第四套会计系列教材(2002年版)的修订版。它包括《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《审计》和《会计信息系统》七种。

随着经济全球化和会计国际趋同的发展趋势,从2005年开始,财政部在总结我国会计改革经验的基础上,顺应我国市场经济发展对会计提出的要求,全面启动了企业会计准则体系和审计准则体系的建设,在“十一五”规划的开局之年,我国企业会计准则体系和审计准则体系正式发布,2007年1月1日起在上市公司范围内实施。从2008年1月1日起,企业会计准则体系的实施范围也逐步扩大到所有金融企业、中央大中型企业及部分地方企业,会计师事务所则执行审计准则体系,实现与国际财务报告准则和国际审计准则的实质趋同。同时,互联网的迅速普及和应用,可扩展的企业报告语言(XBRL)的开发,为会计的国际趋同提供了技术支持。

为了适应会计、审计领域中出现的重大变化,建立一套内容新颖、结构合理、体系科学、切合实际的会计、审计系列教材,既是当前经济发展的必然要求,也是培养会计、审计人才所必需的,因此,上海财经大学会计学院又开始了新一轮的会计系列教材的修订工作。

综观这套系列教材,我感到具有以下几个显著特点:

一是新颖性和前瞻性——本系列教材既密切联系中国实际,又反映会计理论与实务在世界范围的现状和可能的发展变化;既立足于当前,又着眼于未来。

二是科学性——本系列教材力求材料充实,方法多样,论理透彻。在展现各种会计方法和手段时,注意从理论上进行解释,引导学生从根本上去认识和把握。

三是先进性——本系列教材配有应用软件,既能供教师授课演示之用,又能满足学生练习之需,从而使能够熟练地运用电脑辅助系统处理会计业务。

四是通用性——本系列教材的内容打破了行业、所有制的界限,适用于各行业和

各种企业组织形式。因此,它不仅适用于高等院校会计教学,对于从事不同层次会计教学工作的教师、从事会计实务的管理人员,乃至从事经济管理工作的干部来说,都是适用的。

五是全面性——本系列教材每一章都配有富有启发性的复习思考题和练习题,帮助学生进一步消化所学的内容,“学”与“思”相结合。另外,还配有学习指导书。指导书包括学习每章的内容提要、应掌握的学习要点、复习思考题和案例分析等,使学生更多地接触实际问题,锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

本套丛书的编写,先后进行了反复讨论,力求减少错误,但也极有可能还有考虑不够周到以及安排和表述不妥当的地方,甚至有些失误恐亦难以避免,恳请读者批评指正。

王松年
2009年7月

前言

自1993年上海财经大学会计专业开展第二轮本科教学改革编写《高级财务会计》以来,由于主要作者承担了中国注册会计师协会《高级财务会计》的编写任务,一直未对该教材进行修订。随着2006年财政部颁布《企业会计准则》,原来的教学内容已经与实践不相适应。

本书在原教材的基础上,结合《企业会计准则》和我国会计实践的发展,做了重大修改和删节,但内容依然丰富,归为五篇,共十八章。第一篇论述企业合并与合并财务报表的编制,对企业合并的会计方法、编制合并财务报表的程序和技术做了相当全面和详尽的描述。尤其是子公司权益结构变动、相互持股、间接控股情况下的合并技术对我国实务有借鉴作用。第二篇论述合伙和分支机构会计,阐述了合伙组织的企业会计特色,以及大型企业内部分散经营、分散决策情况下的会计问题。第三篇讨论特殊会计报告,即中期报告和分部报告的编制、公开发行股票公司的信息披露。第四篇叙述外币业务会计,以及外币财务报表的折算和合并。第五篇则引领读者进入特殊的财务会计专题,包括租赁、衍生金融工具、养老金以及债务重组、企业重组和破产清算。

本书与《中级财务会计》相衔接,供大学本科会计专业学生使用,可按一学年(两学期)每周3至4学时,共78至102课时组织教学。同时,本书也可供审计专业学生以及经济管理干部,特别是从事会计和财务管理工作的专业人员、会计专业教师 and 自学者使用或参考。

本书具有很强的理论性、实践性和综合性,既要运用财务会计的一般理论和方法,又要运用诸如公司法、破产法、合伙企业法等法律知识,以及外币、期货、租赁、养老金等业务知识,这要求教师既要讲解会计方法,还要传授相关学科的知识,同时又要讲清所以然。

大学教学的目的之一是培养学生的自学能力和独立思考能力,应当摒弃“写入教材的才要讲,讲过的才要考”的陈旧观念,增加教材的信息量,本书就是根据这一指导思想编写的。由于内容较多,信息量较大,教师应当调动学生的学习积极性,同时补充课外材料。

应当看到,我国市场经济仍处于发展阶段,许多业务尚未充分展开,问题尚未完全暴露。同时,经济法规和会计制度也尚待健全和完善,这为编写和修订本书带来了困难。为此,我们在书中对有些业务做了一些必要的假设,从而得以系统地阐述有关的会计技术与方法。有些业务刚露出端倪,未有定论,我们提出一些设想。教材应当兼顾理论与实务,考虑成熟性和前瞻性。所以,本书有些内容在结合中国实践基础上借鉴了国外的一些成熟做法。当然,一旦这些现象在我国产生,新的法规出台,就要以此来对照本书的阐述,倘有不合,应以实际的内容和法规为准,加以修改。

本书由陈信元教授担任主编,钱逢胜副教授、朱红军教授担任副主编。主编除参加编写、组织工作外,负责对全书初稿进行修改、补充和总纂。各章初稿和习题的执笔人依次为:第一章至第八章,陈信元;第九章,钱逢胜;第十章,朱红军、钱友文;第十一章,钱逢胜;第十二章,朱红军、钱友文;第十三章至第十五章,钱逢胜;第十六章,朱红军、李昊;第十七章,朱红军、李昊;第十八章,陈信元。

与原版本相比,本版的最大变化在于:

1. 在企业合并及合并财务报表篇,在第一章将国际上曾经使用的权益结合法以附录方式列出,不再作为正文内容,同时在第二章和第三章增加了“同一控制下合并财务报表的编制”,在第三章增加了“成本法下的合并财务报表”,在第六章删除了“企业集团的优先股业务”的内容。

2. 在特殊会计报告篇,删除了“物价变动会计”的内容。

3. 在其他专题篇,增加了“衍生金融工具”和“企业年金”的内容。

编者从事《高级财务会计》课程的教学和教材的编写将近二十余载,能够编写本版教材,我国著名会计学家杨纪琬教授、原财政部部长助理冯淑萍女士、原上海财经大学校长汤云为教授、厦门大学常勋教授、中南财经政法大学罗飞教授,以及中国注册会计师协会的有关领导,对我帮助甚大。上海财经大学 2005 级 MPAcc 一班于芳芳同学向我指出了原版中的错别字和数字错误,使得本书更为完善。在此,我对他们深表感谢。

由于本书所涉及内容尚在发展,需要进一步探索,又因编写和修改时间较紧,仓促成稿付梓,更因编者学识所限,本书在安排与表述上的缺点乃至谬误,恐难以完全避免,恳请读者批评指正。

陈信元

2009 年 7 月

目 录

前 言	1
-----	---

第一篇 企业合并与合并财务报表

第一章 企业合并	3
第一节 企业合并的动因、含义与方式	4
第二节 企业合并的会计方法	8
第三节 企业合并的其他问题	19
附录 权益结合法	26
第二章 购并日的合并财务报表	37
第一节 合并财务报表的性质与合并范围	38
第二节 购买全部股份时的合并财务报表	40
第三节 购买部分股份时的合并财务报表	49
第四节 下推会计	57
第五节 同一控制下合并日的合并财务报表	61
第三章 购并后的合并财务报表	70
第一节 长期股权投资的会计处理方法	71
第二节 全资子公司下的合并财务报表	77
第三节 非全资子公司下的合并财务报表	85
第四节 成本法下的合并财务报表	94
第五节 同一控制下合并后的合并财务报表	98

第四章 企业集团内部的存货业务	108
第一节 企业集团内部交易的性质与种类.....	109
第二节 存货购销业务抵消的一般程序.....	110
第三节 存货顺销.....	117
第四节 存货逆销.....	126
第五章 企业集团内部的长期资产业务	143
第一节 固定资产购销业务.....	144
第二节 无形资产转受业务.....	160
第三节 固定资产租赁业务.....	169
第六章 企业集团内部的债券业务	181
第一节 集团内部债券业务的性质.....	182
第二节 子公司购入母公司债券.....	184
第三节 母公司购入子公司债券.....	192
第四节 企业合并前的内部交易.....	200
第七章 股权结构变动和复杂控股关系	211
第一节 母公司购入和出售子公司股份.....	212
第二节 子公司的增减资业务.....	220
第三节 间接控股.....	226
第四节 相互持股.....	234
第八章 期中合并、合并现金流量表和比例合并	248
第一节 期中合并.....	249
第二节 合并现金流量表.....	256
第三节 比例合并.....	270

第二篇 合伙与分支机构会计

第九章 合 伙	283
第一节 合伙企业概述.....	284
第二节 合伙企业的设立.....	287

第三节	合伙企业的经营	289
第四节	合伙人所有权的变更	296
第五节	合伙企业的解散与清算	301
第十章	分支机构会计	321
第一节	概念与销售代理处的会计处理	322
第二节	总部与分支机构之间的往来交易及会计处理	325
第三节	总部与分支机构之间的往来事项及会计处理	335
第四节	联合财务报表	340

第三篇 特殊会计报告

第十一章	公开发行股票公司的信息披露	355
第一节	公开发行股票公司信息披露的意义与理论基础	356
第二节	上市公司信息披露的原则与体系	358
第三节	上市公司信息披露的内容与方式	360
第十二章	分部报告与中期财务报告	372
第一节	分部报告	373
第二节	中期财务报告	384

第四篇 外币业务会计

第十三章	外币业务	413
第一节	外汇和外汇市场	414
第二节	外币记账方法	422
第三节	外币交易的会计处理	425
第四节	远期合同和套期保值	430
第十四章	外币财务报表折算	444
第一节	外币财务报表折算概述	445
第二节	外币财务报表折算的方法	448
第三节	外币财务报表的折算与合并	455

第五篇 其他专题

第十五章 租 赁	479
第一节 租赁概述.....	480
第二节 承租人会计.....	485
第三节 出租人会计.....	494
第四节 租赁中的特殊会计问题.....	499
第五节 租赁在财务报告中的披露.....	517
第十六章 衍生金融工具	525
第一节 金融远期交易.....	526
第二节 金融期货交易.....	531
第三节 金融期权交易.....	534
第四节 金融互换交易.....	539
第五节 套期保值会计.....	547
第十七章 养老金会计	569
第一节 养老金的种类.....	570
第二节 养老金的性质及其会计特征.....	574
第三节 设定受益计划的会计处理.....	575
第四节 企业年金基金	594
第十八章 债务重组、企业重组与破产清算	610
第一节 债务重组.....	611
第二节 企业重整.....	619
第三节 破产清算.....	624

第一篇

企业合并与合并财务报表

第一章

企业合并

学习提要

企业合并是指两家以上企业的经济资源和经营活动置于一个管理机构或集团控制之下,形成一个经济实体的企业组合方法。企业合并按法律形式,可分为吸收合并、新设合并和控股合并;按涉及的行业,可分为横向合并、纵向合并和混业合并。吸收合并使被吸收的企业丧失法人资格;新设合并使参与合并的原企业解散,成立新的企业;控股合并是指一家企业持有另一家企业半数以上有投票表决权的股份。

历史上处理企业合并的会计方法有购买法和权益结合法两种。购买法视企业合并为购入资产,并入的资产和负债按公允价值记录,合并成本超过可辨认净资产公允价值的差额,确认为商誉,商誉在以后定期进行减值测试。在购买法下,被并企业的留存利润不能并入;只有合并后的利润才能并入主并企业的财务报表。我国会计准则规定,非同一控制下的企业合并应当采用购买法处理。

权益结合法视企业合并为现有所有者权益的合并,即原企业股东净资产、风险和才能的联合,所以,资产和负债仍按原来的账面价值记录,在账上也不确认商誉。在权益结合法下,被并企业的留存利润应全部并入,不论合并发生在年度的哪一时点,被并企业当年的利润要全部并入。同一控制下的企业合并采用与权益结合法类似的方法。

企业合并,也称企业兼并,是指两家以上企业的经济资源和经营活动置于一个管理机构或集团控制之下,形成一个经济实体的企业组合方式。通过取得股份或净资产将原来彼此独立的几家企业联合起来,是企业扩充生产经营规模、寻求发展的一个重要方式。自20世纪80年代中期进行城市经济体制改革以来,我国开始出现大量的企业兼并事件。进入20世纪90年代,随着证券市场的建立和发展及国有企业的转制,企业兼并更是方兴未艾,并成功地实现了多起跨国兼并。1998年以来,还出现了多起上市公司换股合并非上市公司的事例。

1999年6月,清华同方股份有限公司以换股方式吸收合并了鲁颖电子股份有限公司,这是我国证券市场首起以换股方式实现的企业合并;2004年11月,第一百货股份有限公司以换股合并方式吸收合并了华联商厦股份有限公司,合并后的公司改称上海百联集团股份有限公司,这是我国主板市场两家上市公司以换股方式实现的企业合并;2007年6月,海通证券股份有限公司借壳都市股份有限公司,成为首家以换股吸收合并方式成功上市的证券公司。

本章主要以我国上市公司合并的实践为背景,论述企业合并及其会计处理。

第一节 企业合并的动因、含义与方式

一、企业合并的动因

任何一个生产商品或提供劳务的企业,不仅是一定生产要素的有机结合,而且还是各种权益在特定状况下的集中表现。生产要素的组合情况反映了社会一定的科学技术水平,而企业的权益构成则体现着社会属性,权益的变动和转移最终反映着人们利益趋向的变化。在市场经济体制下,企业按照特定的生产技术条件将生产要素结合起来,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,企业会处于不同的发展状态。有些企业外部条件好,经营管理得当,在市场中处于优势地位;另一些企业则处境维艰,难以生存。企业的所有者必然会对这种状况作出灵活的反应,在经济状况良好、市场前景广阔时,会不断地扩大投资,以获取更大的盈利;当企业经营不善、前景黯淡时,势必会采取相应的措施,其中包括转让其企业,换取货币性资产,以避免遭受更大的损失。

即便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,一些经营管理良好的企业,为了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,在市场经济条件下,由于企业间的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,终将导致企业间的合并。近年来,一些企业由于上市资格的管制,以及条件局限,无法直接上市,因此,会通过借壳上市的方式实现上市,典型的如2006年起证券公司的借壳上市。借壳上市是一种特殊的企业合并行为。

从宏观经济角度看,企业合并具有现实的经济意义。

第一,从整个社会考察,让经营良好的企业合并那些经营管理不善的企业,至少可以做到现有资本的保全,终止亏损企业对经济资源的浪费,避免给社会造成负面影响。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,原来效益不佳的经济资源在新的组合下实现了增值的目的。

第二,由企业股权转让引起的合并,促使有限的经济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。通过优化生产要素组合,调整了生产能力,提高了资产的使用效益。坚持优胜劣汰,通过合并手段,实现生产要素的合理流动,对国民经济的良性循环具有重要意义。

第三,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能力,而是将其生产要素按新的要求重新组合,可以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。

从微观经济角度看,企业扩大规模可以采取多种办法,为什么要通过合并其他企业的办法,而不是新建厂房、自置设备?诚然,企业合并有各种各样的原因,但主要可概括如下:

(1)节约成本。通常,一家企业通过企业合并取得所需设备和生产能力,比自己新建同样的设备,形成同样的生产能力,费用可能要节省。

(2)降低风险。购买已有的产品生产线或业务线,接受现有的市场,通常比开发新产品、拓展新市场风险要小。当企业以分散风险为目标实施企业合并时,尤其如此。

(3)能较早利用生产能力。通过企业合并取得的固定资产,可望在短期内投入运行,马上转化为生产能力。而企业新建设备会耗用较长的建造时间,从而延误生产时机。

(4)取得无形资产。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。这可能是某些发生企业合并的主要动因。

(5)实现协同效应。协同是指通过合并双方优势的单向或双向转移,使合并后双方的价值总和大于合并前双方价值的简单相加值。优势企业的强强联合或优势互补,可以使合并产生多种协同效应。

(6)取得上市资格。由于我国监管部门对上市资格的严格审核和管制,一些企业无法在短期内直接上市,选择一家已上市公司作为收购对象,受让其壳资源,取得上市资格,从而通过资本市场扩大企业经营规模,成为近年来我国资本市场发生企业合并的重要动机之一。而一些经营不善的上市公司又可以通过让壳,避免破产清算的局面。

二、企业合并的含义

美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standard Board,简称 FASB)2001年6月颁布的第141号公告《企业合并》指出:

当一个主体取得了构成一项业务的净资产,或者取得了一个或几个其他主体的权益并取得了对后者的控制时,就发生了企业合并。

国际会计准则委员会(International Accounting Standard Board,简称 IASB)2004年3月颁布的第3号国际财务报告准则《企业合并》对企业合并所下的定义如下:

企业合并就是将几个独立的主体或业务置于一个报告主体。

我国财政部2006年2月颁布的《企业会计准则第20号——企业合并》对企业合并的定义如下:

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。

虽然上述权威机构对企业合并概念的表述有所差异,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,合并之后形成了新的会计主体(经济实体)。虽然一家或更多家企业可能丧失其独立的法人资格,但从会计上看,法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。

因此,只要以前彼此独立的企业合成一个会计主体,而它们的经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制之下,那么就构成了企业合并。合并的实质是控制,而不是法律主体的解散。一家或几家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一家新建立的公司,均可认为实施了企业合并。同样,一家企业持有了另一家企业的多数有投票表决权股份,也是企业合并。

从理论上说,只有投资企业持股的份额占被投资企业有投票表决权的股份50%以上,才达到控制的目的。所以,即使一家企业持有另一企业不到100%的股权,只要在50%以上,也就完成了企业合并。

在现实生活中,由于公司股份分散在众多股东手中,一家企业购买了另一家企业不足50%(例如40%,甚至更低)的有投票表决权股份,就足以达到控股的目的。可见,完全控制另一家企业的经营和财务方针所需的持股比例并不是绝对的。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。本书将一家企业拥有的足以控制另一家企业的股份,称为控制性股份。

在企业合并时,主并企业所采用的对价形式,主要有现金、债券和股份(出资证明书)等。也就是,主并企业可以向被并企业的所有者或股东支付现金,签发债务证书(如票据、债券),还可以向被并企业的股东定向增发股份。以交换股份方式完成合并的,称为换股合并。