

东北财经大学会计学系列配套教材

高级财务会计 习题与案例

傅荣 孙光国 主编

第二版

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

东北财经大学会计学系列配套教材

高级财务会计

习题与案例

傅荣 孙光国 主编
第二版

 **东北财经大学出版社**
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 傅荣 孙光国 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计习题与案例 / 傅荣, 孙光国主编. —2 版.
—大连: 东北财经大学出版社, 2009. 8
(东北财经大学会计学系列配套教材)
ISBN 978 - 7 - 81122 - 749 - 9

I. 高… II. ①傅…②孙… III. 财务会计 - 高等学校 -
教学参考资料 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 143591 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm 字数: 232 千字 印张: 7 5/8

2009 年 8 月第 2 版

2009 年 8 月第 6 次印刷

责任编辑: 田世忠 王伟民 王莹 责任校对: 尹秀英 那欣

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 749 - 9

定价: 15.00 元

第二版前言

本书仍然是与主教材配套的辅助教材。主教材已经做了大的改动，形成了第二版，那么本书也就有了第二版。

正如在主教材第二版前言中所叙述的那样，由于大量新出现的经济现象带来了较复杂和较特殊的经济业务，因此有必要对相关的特殊会计问题进行理论研究和实务规范；同时，企业会计准则体系的颁布，给会计人才培养带来了较大的影响。这些知识的学习不仅需要一本好的教材，更需要一本好的辅导书，因为财务会计这类课程仅仅学会知识还不够，还需要进行充分的训练，以加强掌握的力度，为实务工作打下更坚实的基础。因此，根据主教材的变化，我们对《高级财务会计习题与案例》也进行了修订。

本次修订秉承了第一版的编写指导思想，未对第一版习题与案例的体例做调整，主要做了以下两项工作：

一是根据主教材的修订，本书做了调整。将第一版中的“合并财务报表（上）”和“合并财务报表（下）”并为一章，去掉了投资性房地产会计，增加了股份支付会计。

二是对第一版中的习题与案例进行了校正，修改了错误的地方，完善了不足之处，对习题与案例做了增减删改。

虽然本书是配套的辅助教材，但本书既适合选择主教材的师生使用，又可以为各类学习本书所涉及相关知识的学员提供参考。

由于高级财务会计课程组发生了人员变动，因此，本书的作者也有了一定的调整。具体分工为：第一章、第二章、第五章、第七章由傅荣教授编写；第三章由于显国教授编写；第四章由梁爽教授编写；第六章和第十章由孙光国副教授编写；第八章和第九章由陈玉媛博士编写；第十一章由姜欣副教授编写。傅荣教授、孙光国副教授担任主编，对全书进行了总纂。

由于时间仓促及作者水平有限等原因，书中难免存在错误和不足之处，敬请读者指正。

编者
2009年7月

第一版前言

本书是与“东北财经大学会计学系列教材”中的《高级财务会计》（刘永泽、傅荣主编，2007年版）相配套的辅导用书。

本书严格按照《高级财务会计》教材编写配套用的内容。教材共分为12章，本书也安排了12章，章节顺序与教材相同，便于学生和读者对照使用。在教材中阐述过的重难点问题，为有助于学生和读者对教材内容的消化理解，本书对某些理论问题和实务操作问题，做了必要的补充和扩展。

本书按照通常的学习习惯进行辅导内容的编排。各章的内容安排为：学习目的与要求、预习要览、本章重点与难点、练习题、案例、练习题答案。“学习目的与要求”指出了该章学习应达到的目的与要求。“预习要览”给出了该章的关键概念和关键问题，以使学生和读者能够总揽该章的内容，并能带着问题进行预习。“本章重点与难点”对该章一些重点和难点问题进行了系统的阐述和归纳。“练习题”、“案例”和“练习题答案”是对该章学习的一个检验。

《高级财务会计》课程涉及的内容，有的是国际会计领域前沿性问题，有的是国内经济生活中正在面临的新问题，还有的则在国内会计实务中尚不具备普遍性。这门课程的学习有一定的难度，如果结合教材并选用合适的配套辅导书将能够在学习中事半功倍。因此，本书既适用于会计学、财务管理及相关

专业的本、专科生学习“高级财务会计”课程，也适用于在复杂经济环境下的财务会计实务工作者。

本书由东北财经大学会计学院傅荣教授、孙光国副教授主编，高级财务会计课程组的全体教师参与编写。第一章、第二章、第三章由傅荣教授编写；第四章由于显国教授编写；第五章由冯兆大老师编写；第六章和第十二章由梁爽教授编写；第七章由罗兵老师编写；第八章和第十章由陈玉媛老师编写；第九章由曲明老师编写；第十一章由孙光国副教授编写。

由于时间和作者水平有限，书中难免有错误和不足之处，敬请读者指正。

编者
2007年2月

目 录

第一章 企业合并会计	1
一、学习目的与要求.....	1
二、预习要览.....	1
三、本章重点与难点.....	1
四、练习题.....	5
第二章 合并财务报表	13
一、学习目的与要求	13
二、预习要览	13
三、本章重点与难点	15
四、练习题	23
五、案例	38
第三章 外币业务会计	46
一、学习目的与要求	46
二、预习要览	46
三、本章重点与难点	47
四、练习题	55
五、案例	60
第四章 租赁会计	63
一、学习目的与要求	63
二、预习要览	63
三、本章重点与难点	64
四、练习题	67
五、案例	73

第五章 衍生金融工具会计	76
一、学习目的与要求	76
二、预习要览	76
三、本章重点与难点	77
四、练习题	84
第六章 股份支付会计	93
一、学习目的与要求	93
二、预习要览	93
三、本章重点与难点	94
四、练习题	97
五、案例	108
第七章 物价变动会计	111
一、学习目的与要求	111
二、预习要览	111
三、本章重点与难点	112
四、练习题	114
五、案例	119
第八章 企业重组与清算会计	128
一、学习目的与要求	128
二、预习要览	128
三、本章重点与难点	129
四、练习题	132
五、案例	136
第九章 生物资产会计	152
一、学习目的与要求	152
二、预习要览	152
三、本章重点与难点	153
四、练习题	158
五、案例	161
第十章 油气开采会计	166
一、学习目的与要求	166

二、预习要览·····	166
三、本章重点与难点·····	167
四、练习题·····	171
第十一章 保险合同会计·····	175
一、学习目的与要求·····	175
二、预习要览·····	175
三、本章重点与难点·····	176
四、练习题·····	183
附录1 《高级财务会计》模拟试题·····	189
附录2 《高级财务会计》模拟试题参考答案·····	196
附录3 各章练习题答案·····	200

第一章 企业合并会计

一、学习目的与要求

通过本章学习，了解企业合并的含义与分类，掌握企业合并会计处理的购买法与权益结合法的基本原理，掌握同一控制下企业合并、非同一控制下企业合并的会计处理要点，了解业务合并的会计处理思路。

二、预习要览

(一) 关键概念

- | | |
|--------------|---------------|
| 1. 企业合并 | 2. 吸收合并 |
| 3. 创立合并 | 4. 控股合并 |
| 5. 同一控制下企业合并 | 6. 非同一控制下企业合并 |
| 7. 购买法 | 8. 权益结合法 |
| 9. 业务合并 | 10. 商誉 |

(二) 关键问题

1. 什么是企业合并？企业合并的意义是什么？
2. 什么是同一控制下的企业合并？
3. 什么是非同一控制下的企业合并？
4. 企业合并的方式有哪些？
5. 什么是购买法？什么是权益结合法？
6. 如何理解购买法与权益结合法对会计信息的不同影响？
7. 我国企业会计准则对企业合并的会计处理如何规定？

三、本章重点与难点

- ◇ 同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并的划分
- ◇ 会计意义上的企业合并与公司法所界定的企业合并的区别

- ◇ 购买法和权益结合法的原理与应用
- ◇ 合并商誉的确认与计量
- ◇ 同一控制下企业合并合并方对合并事项的确认与计量
- ◇ 非同一控制下企业合并购买方对合并交易的确认与计量

(一) 同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并的划分

按合并双方合并前、后是否均受同一方或相同的多方最终控制，企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两类。

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。非同一控制下的企业合并，是指参与合并的各方在合并前后不属于同一方或相同的多方最终控制。换句话说，同一控制下的企业合并，参与合并的各方在合并前与合并后均属于相同的最终控制方；非同一控制下的企业合并，参与合并的各方在合并前与合并后分属于不同的最终控制方。

为了正确理解这两类企业合并的定义，至少应当明确以下几个问题：

- (1) “同一方”、“相同的多方”的含义；
- (2) “控制”、“最终控制”的含义以及控制的“暂时性”与“非暂时性”的划分标准；
- (3) 两类合并的参与方称谓比较；
- (4) 合并日或购买日的确定；
- (5) 两类合并的合并对价形式比较等。

尤其值得注意的是，两类合并的经济实质有所不同。同一控制下的企业合并，其实质是一个对合并各方资产、负债进行重新组合的经济事项；非同一控制下的企业合并，其实质上是一种交易——合并各方自愿进行的交易，其结果是合并方购买了被合并方的控制权。

正因为两类企业合并的实质不同，也就决定了相应的会计处理上的区别。同一控制下的企业合并，合并方基本上按照账面价值进行相应的会计计量，而非同一控制下的企业合并，购买方则遵循交易规则，以自愿交易的双方都能够接受的价值——公允价值为计量基础。

(二) 会计意义上的企业合并与公司法所界定的企业合并的区别

会计意义上的企业合并，强调的是合并后形成一个报告主体。无论

是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并，从合并后主体的法律地位上看，都有可能产生两种结果：一种结果是合并不形成母子公司关系，另一种结果是合并形成母子公司关系。不形成母子公司关系的企业合并，合并后形成的一个报告主体恰恰也是一个法律主体；形成母子公司关系的企业合并，参与合并的各法律主体仍然存在，只不过作为经济意义上的整体，从提供合并报表的角度来看，母子公司构成一个报告主体。

公司法所界定的企业合并，强调的是合并后形成一个法律主体，包括吸收合并和新设合并。吸收合并的结果是主并企业作为保留下来的单一经济主体和法律主体处理其会计事务，接受参与合并的各企业的资产并承担其债务，而已解散的各被并企业的股东则成为主并企业的股东。新设合并的结果是新设企业作为保留下来的单一经济主体和法律主体处理其会计事务，拥有丧失法人地位的各被并企业的资产并承担其债务。

可以说，除了吸收合并、新设合并之外，会计意义上的企业合并还包括控股合并——形成母子公司关系的企业合并。

（三）购买法和权益结合法的原理与应用

购买法与权益结合法在合并的实质、合并成本与合并费用的处理、合并商誉的确认及合并当年收益的确定等方面，存在着明显的差别；两者对合并当年及以后各年资产的计价、收益的确定等财务会计信息有着不同的影响。

目前国际会计界比较倾向于限制权益结合法的应用，但我国对同一控制下的企业合并采用的基本上是权益结合法。

（四）合并商誉的确认与计量

采用购买法实施的股权合并业务中，购并方支付的购买成本超过其在被并购方可辨认净资产的公允价值中所占份额的部分，就构成合并商誉。一方面，合并商誉可能在某种程度上是被并购方内在商誉的市场外化，因而是在其长期的经营活动中产生的、因企业购并业务而确认的；另一方面，合并商誉不完全是被并购方内在商誉的市场外化，它在某种意义上来说，也体现了购买方对企业合并的协同效应的合理预期。

确认合并商誉的前提是企业合并采用购买法，也就是说，购买法实施的企业合并，应按购买方支付的购买成本高于其在被并购方可辨认资

产和负债的公允价值中所占份额的部分，确认合并商誉。

合并商誉的计量要解决合并商誉的金额确定。原则上合并商誉在金额上应等于购并方支付的购买成本与被购并方净资产公允价值之差，但不同的合并理念下合并商誉的计量结果不尽相同。

合并商誉如何记录，即按确定的金额确认为具体会计要素直接关系到合并商誉在期末会计报表中的报告。合并商誉的账务处理通常包括以下三种方法：确认为一项永久性资产并不予以摊销、确认为一项资产并分期摊销和直接在购并当期调整股东权益并不确认为资产。根据我国企业合并准则，将吸收合并和创立合并产生的商誉单独确认为商誉，不分期摊销而是期末进行减值测试并确认减值损失；控股合并的合并商誉则计入长期股权投资的初始入账价值，并在合并资产负债表中列作商誉。

(五) 同一控制下企业合并合并方对合并事项的确认与计量

1. 合并方取得的净资产（或股权）——按被并方净资产的账面价值（或账面价值份额）入账。

2. 合并方支付的合并对价——按其账面价值计量。

3. 股东权益的调整——包括两个方面的内容：第一，合并方取得的净资产或长期股权投资的账面价值与所支付的合并对价的账面价值（或发行股份面值总额）之间如有差额，应当调整资本公积（股本溢价）；需要调整减少资本公积时，资本公积（股本溢价）不足冲减的，调整减少留存收益。第二，对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分，合并方应根据不同情况进行调整，从资本公积转入留存收益。在吸收合并、新设合并情况下，这一调整在合并方的单独资产负债表里予以确认；在控股合并情况下，这一调整则在合并日合并资产负债表中反映。

4. 合并费用的处理——直接相关费用，应当于发生时计入当期损益；其他费用计入所发行债券或其他债务的初始计量金额或抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

(六) 非同一控制下企业合并购买方对合并交易的确认与计量

1. 购买方取得的可辨认净资产按其公允价值入账，取得的长期股权投资按合并成本作为初始投资成本。

2. 购买方的合并成本包括：第一，购买日为取得对被购买方的控

制权而付出的资产、发生的负债以及发行的权益性证券的公允价值；第二，购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用。与发行债券或承担债务有关的手续费和与发行权益性证券相关的费用的处理，与同一控制下企业合并的处理原则相同。

3. 合并成本大于取得的可辨认净资产或股权的公允价值份额的差额，确认为合并商誉；合并成本小于取得的被购买方可辨认净资产的公允价值的差额，计入当期损益。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 有关企业合并的下列说法中，正确的是()。
 - A. 企业合并必然形成长期股权投资
 - B. 同一控制下的企业合并就是吸收合并
 - C. 控股合并的结果是形成母子公司关系
 - D. 企业合并的结果是取得被合并方净资产
2. 下列各项企业合并示例中，无疑属于同一控制下企业合并的是()。
 - A. 合并双方合并前分属于不同的主管单位
 - B. 合并双方合并前分属于不同的母公司
 - C. 合并双方合并后不形成母子公司关系
 - D. 合并双方合并后仍同属于原企业集团
3. 假定甲公司与乙公司合并，则下列有关此项合并的阐述中，不正确的是()。
 - A. 通过合并，甲公司有可能取得了乙公司的有关资产和负债
 - B. 通过合并，甲公司有可能取得了乙公司的大部分股权
 - C. 通过合并，甲公司有可能需要确认长期股权投资
 - D. 通过合并，甲公司必然成为乙公司的控股股东
4. 同一控制下的企业合并中所称的“控制非暂时性”是指，参与合并各方在合并前、后较长的时间内受同一方或多方控制的时间通常在()。
 - A. 3个月以上
 - B. 6个月以上

C. 12 个月以上 D. 12 个月以上 (含 12 个月)

5. 下列有关合并商誉的各种阐述中, 正确的是()。

- A. 只要采用购买法实施合并, 就一定要确认合并商誉
- B. 确认合并商誉的前提是采用购买法实施企业合并
- C. 合并商誉完全是被并购企业自创商誉的市场外化
- D. 合并商誉与被并企业的净资产毫无关联

6. 对于吸收合并, 合并方对合并商誉的下列账务处理方法当中, 符合我国现行会计准则的是()。

- A. 单独确认为商誉, 不予以摊销
- B. 确认为一项无形资产并分期摊销
- C. 计入“长期股权投资”的账面价值
- D. 调整减少吸收合并当期的股东权益

(二) 多项选择题

1. 按照企业合并后主体的法律形式不同, 企业合并的方式包括()。

- A. 吸收合并
- B. 创立合并
- C. 控股合并
- D. 同一控制下的合并
- E. 非同一控制下的合并

2. 以下关于购买法的说法中, 正确的有()。

- A. 购买法将一企业合并另一企业的行为视作一项交易
- B. 购买方合并当年净收益仅指其自身当年实现净收益
- C. 购买法下购买方必然确认合并商誉
- D. 购买法仅适用于对控股合并的情形
- E. 与购买法相对应的是权益结合法

3. 将合并商誉作为一项永久性资产并且不予以摊销, 这种处理方法()。

- A. 符合谨慎性原则的要求
- B. 与自创商誉的处理原则有相同之处
- C. 符合商誉不能脱离会计主体而独立存在的这一特性
- D. 是国际财务报告准则中提倡的关于合并商誉的会计处理方法
- E. 是我国具体会计准则——投资准则中确定的合并商誉的会计处

理方法

4. 企业合并与长期股权投资两者之间的关系的下列表述中, 正确的有()。

- A. 甲企业控股合并丙企业, 导致甲拥有对丙的长期股权投资
- B. 甲企业吸收合并丙企业, 不会形成甲对丙的长期股权投资
- C. 甲企业与乙企业合营丙企业, 则甲对丙形成长期股权投资
- D. 甲企业是丙企业的联营方之一, 则甲对丙形成长期股权投资
- E. 甲企业拥有丙企业 15% 的股权, 则甲拥有对丙的长期股权投资

5. 甲企业与乙企业合并前分属于两个不同的企业集团。甲企业在与乙企业的吸收合并交易中所确定的合并成本为 1 150 万元, 乙企业当时的可辨认净资产的账面价值为 1 300 万元、公允价值为 1 200 万元。下列有关说法中正确的有()。

- A. 甲企业确认合并业务时, 应确认 50 万元的负商誉
- B. 甲企业确认合并业务时, 应确认 150 万元的负商誉
- C. 甲企业确认合并业务时, 应将 50 万元计入当期收益
- D. 甲企业确认合并业务时, 应将 150 万元计入当期收益
- E. 甲企业在对合并业务进行确认之前, 应首先对合并中涉及到的合并成本和公允价值进行复核

(三) 判断题

1. 就非同一控制下的企业合并而言, 会计处理采用的是购买法。购买法下“购买日”的确定很重要。但有时候“购买日”与“交易日”可能不一致。 ()

2. 就分步实现的非同一控制下的控股合并而言, 购买股权的交易日是各单项投资在投资方财务报表中确认之日, 购买日则是购买方获得控制权之日。 ()

3. 如果企业合并业务中合并方确认了长期股权投资, 则该合并必然是控股合并。 ()

4. 如果企业合并业务中合并方确认了取得的有关资产和负债, 则该合并必然是吸收合并或创立合并。 ()

5. 购买法下, 购买方在吸收合并中取得的被购买方的各项可辨认资产、负债, 应当按其公允价值入账。 ()