



高等学校经济与管理类教材·基础课系列

高级财务会计

陈玉菁 薛跃◇主编



著名
上海
商标
市

华东师范大学出版社

全国百佳图书出版单位



高等学校经济与管理类教材·基础课系列

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 陈玉菁、薛跃主编. — 上海: 华

东师范大学出版社, 2013.3

ISBN 978-7-5623-0468-4

I. ①高… II. ①陈… ②薛… III. ①会计学—高
等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第032944号

高级财务会计

陈玉菁 薛 跃 ◇ 主编



华东师范大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 陈玉菁, 薛跃主编. —上海: 华东师范大学出版社, 2013. 3
ISBN 978 - 7 - 5675 - 0468 - 4

I. ①高… II. ①陈… ②薛… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 053329 号

高级财务会计

主 编 陈玉菁 薛 跃
策划编辑 朱建宝
责任编辑 吴 余
审读编辑 黄清芬
装帧设计 卢晓红

出版发行 华东师范大学出版社
社 址 上海市中山北路 3663 号 邮编 200062
网 址 www.ecnupress.com.cn
电 话 021 - 60821666 行政传真 021 - 62572105
客服电话 021 - 62865537 门市(邮购)电话 021 - 62869887
地 址 上海市中山北路 3663 号华东师范大学校内先锋路口
网 店 <http://hdsdcbs.tmall.com>

印 刷 者 上海崇明裕安印刷有限公司
开 本 787 × 1092 16 开
印 张 14.75
字 数 313 千字
版 次 2013 年 6 月第一版
印 次 2013 年 6 月第一次
书 号 ISBN 978 - 7 - 5675 - 0468 - 4 / F · 224
定 价 25.00

出 版 人 朱杰人

(如发现本版图书有印订质量问题,请寄回本社客服中心调换或电话 021 - 62865537 联系)

前言

国内外会计学专业教育的通行做法是,在课程体系中分别设置“基础会计”、“中级财务会计”和“高级财务会计”,并将“中级财务会计”界定为一般业务会计,“高级财务会计”界定为特殊业务会计。本书按照这一课程体系撰写,承接《中级财务会计》教材的内容,针对财务会计领域中的特殊业务、特殊计量及特殊报告等问题进行比较全面、系统的阐述。

本教材依据我国财政部颁布的《企业会计准则》和财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》编写。教材中通过大量的举例,详尽解释我国财务会计领域中特殊问题的具体应用,力求时效性、可理解性和可操作性。

为了便于学生和广大读者学习和掌握本教材内容,提高会计实务操作能力和对复杂问题的分析、判断能力,本教材配有配套的《高级财务会计学习指导用书》。在学习指导用书中,内容包括每章的重要概念、重点难点、思考题、练习题、案例以及每章习题答案。本教材附在每章后的自测题,读者可在《高级财务会计学习指导用书》中找到答案。

本教材在编写过程中得到了华东师范大学出版社孙小帆和吴余两位老师的热情帮助,刘猛参与了本书部分章节初稿的编写,在此一并表示感谢。本教材也是在尊重、参考同行劳动成果的基础上编写而成,在此,也向那些给本教材编写提供参考与借鉴的教材或著作编写者表示谢意。

本教材可作为会计学专业课程教材,也可作为会计从业人员以及中高级管理人员了解特殊业务会计的参考教材。

由于本教材涉及面较广,作者的水平有限,教材中难免出现错误,恳请广大读者批评指正,以便再版时修订。我们的电子邮箱是: chen yujing1011@163.com.

为方便教学,本教材配有教学 PPT,需要的教师可与出版社联系。

陈玉菁 薛 跃
2012年12月21日

目录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并的概念	3
第二节 同一控制下企业合并的会计处理——权益结合法	7
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理——购买法	11
第四节 权益结合法与购买法的差异	15
第五节 合并财务报表	17
本章小结	24
本章自测题	25
第二章 合并财务报表的编制	27
第一节 同一控制下股权取得日合并财务报表的编制	29
第二节 非同一控制下股权取得日合并财务报表的编制	35
第三节 同一控制下股权取得日后合并财务报表的编制	44
第四节 非同一控制下股权取得日后合并财务报表的编制	46
第五节 企业集团内部交易的合并处理	49
本章小结	59
本章自测题	59
第三章 外币业务会计	63
第一节 外币业务概述	65
第二节 外币交易的会计处理	69
第三节 外币财务报表的折算	78
本章小结	81
本章自测题	82
第四章 所得税会计	83
第一节 所得税会计概述	85

2 高级财务会计

- 第二节 计税基础和暂时性差异 86
- 第三节 递延所得税资产及递延所得税负债 92
- 第四节 所得税费用的核算 96
- 本章小结 99
- 本章自测题 100

第五章 租赁会计 103

- 第一节 租赁会计概述 105
- 第二节 承租人的会计处理 109
- 第三节 出租人的会计处理 116
- 第四节 售后租回交易的会计处理 121
- 本章小结 123
- 本章自测题 124

第六章 期货合约会计 127

- 第一节 期货合约会计概述 129
- 第二节 商品期货合约的会计处理 134
- 第三节 期货经纪公司和期货交易所的会计处理 138
- 本章小结 145
- 本章自测题 145

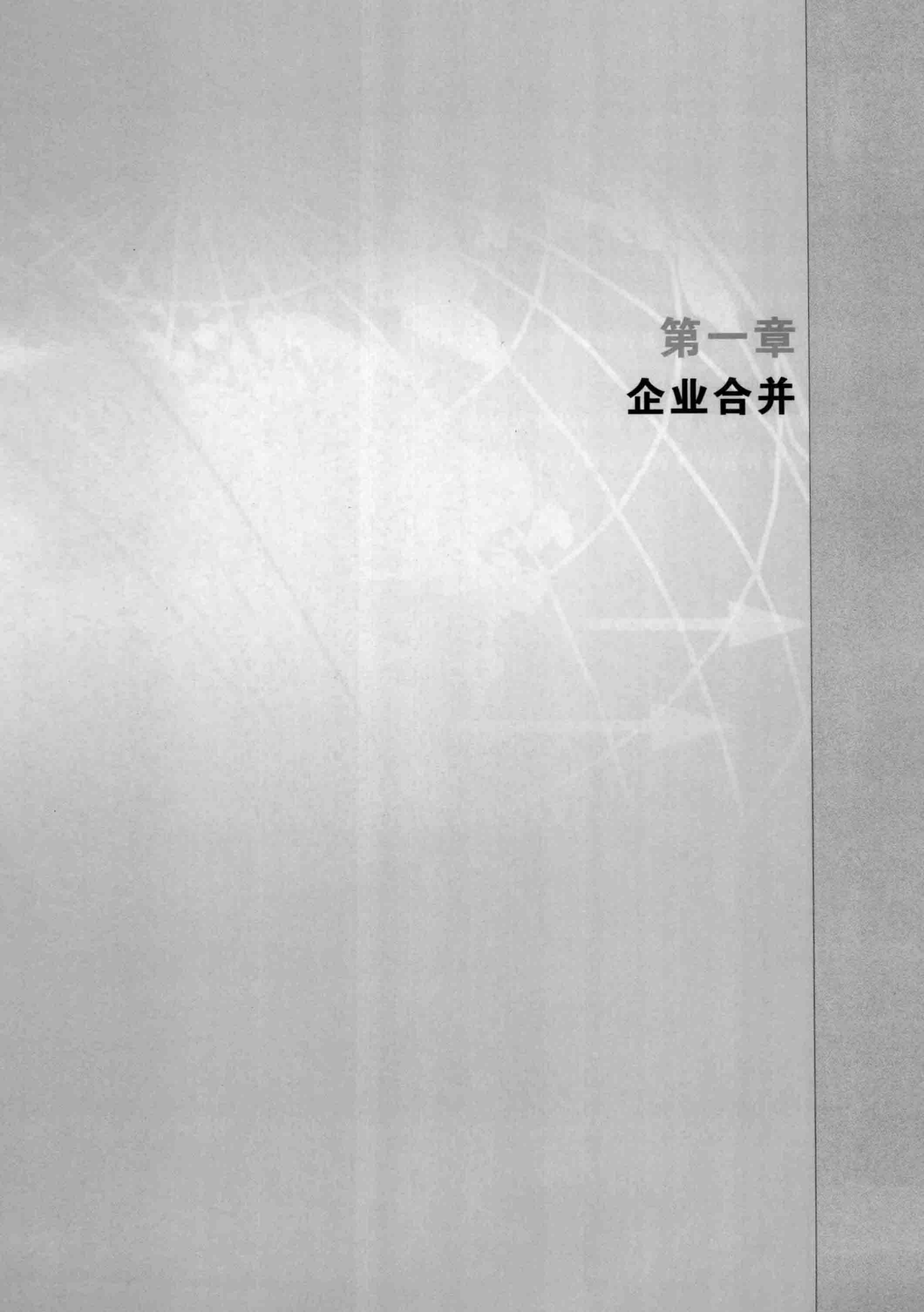
第七章 合伙企业会计 147

- 第一节 合伙企业概述 149
- 第二节 合伙企业基本运作的会计处理 152
- 第三节 合伙企业权益变动的会计处理 154
- 第四节 合伙企业损益分配的会计处理 159
- 第五节 合伙企业的解散和清算 162
- 本章小结 167
- 本章自测题 168

第八章 分支机构会计 169

- 第一节 分支机构会计概述 171
- 第二节 分支机构存货核算的会计处理 174

第三节 其他事项的会计处理	181
本章小结	184
本章自测题	185
第九章 分部报告与中期财务报告	187
第一节 分部报告	189
第二节 中期财务报告	199
本章小结	206
本章自测题	206
第十章 股份支付	209
第一节 股份支付概述	211
第二节 股份支付的确认和计量	213
第三节 股份支付的应用举例	217
本章小结	222
本章自测题	223
参考书目	225



第一章 企业合并

学习目标

通过本章学习,要求了解企业合并的形式;了解企业合并的会计处理程序和涉及的会计问题;掌握同一控制与非同一控制企业合并的不同概念和账务处理;掌握权益结合法与购买法在操作过程中的差异以及两种方法对企业报表的影响;了解合并财务报表的特点和合并理论;掌握合并财务报表的合并范围、编制前提与编制程序。

第一节 企业合并的概念

一、企业合并的定义

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》指出: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。

《国际会计准则第 22 号——企业合并会计》指出:企业合并,指一个企业获得对另一个或几个企业控制权的结果,或指两个或若干个企业实行股权联合的结果。

由以上两个定义可以看出:企业合并其实质是控制,而不是法律实体的解散;企业合并是否形成的一个判定标准是企业合并后是否引起报告主体的变化。

二、企业合并的形式

(一) 按合并的法律形式划分

1. 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:合并企业取得被合并企业的资产,承担被合并企业的债务,并以合并企业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: $A+B=A$ 。

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 公司宣告解散且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是 A 公司。

在吸收合并的形式下,进行吸收的企业应在其账簿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,不需要编制合并财务报表。

2. 新设合并

新设合并也称创立合并,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

4 高级财务会计

设合并,新企业接受各原企业的资产和负债,并划分新企业的股份给原企业股东,原有的各家企业宣告解散。用公式表示即: $A+B=C$ 。

例如,A和B两家公司进行新设合并,其新设立的C公司接受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两家公司宣告解散且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,即合并后新设的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。新设立的公司则应在其启用的账簿中,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,也不需要编制合并财务报表。

3. 控股合并

控股合并,是指一家公司通过长期股权投资取得另一家或几家公司的控股权,继而掌握这些公司的经营管理权。这里,通常将投资的公司称为母公司,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。用公式表示即: $A+B=A+B$ 。

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,编制各自的财务报表。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股权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财务报表,这套报表就称为合并财务报表。因此,在控股合并形式下,需要编制合并财务报表。

(二) 按合并前是否受同一方控制划分

1. 同一控制下的企业合并

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多方最终控制,且该控制并非暂时性的。

通常情况下,同一企业集团内部各子公司之间、母子公司之间的合并属于同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方称为合并方,参与合并的其他企业称为被合并方。

2. 非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并,是指参与合并的企业在合并前后不受同一方或相同多方最终控制,即除属于同一控制下的企业合并以外的企业合并。

非同一控制下的企业合并,在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方称为购买方,参与合并的其他企业称为被购买方。

我国《企业会计准则第20号——企业合并》,将企业合并划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。

以上两种企业合并分类方法的关系见图 1-1 所示。

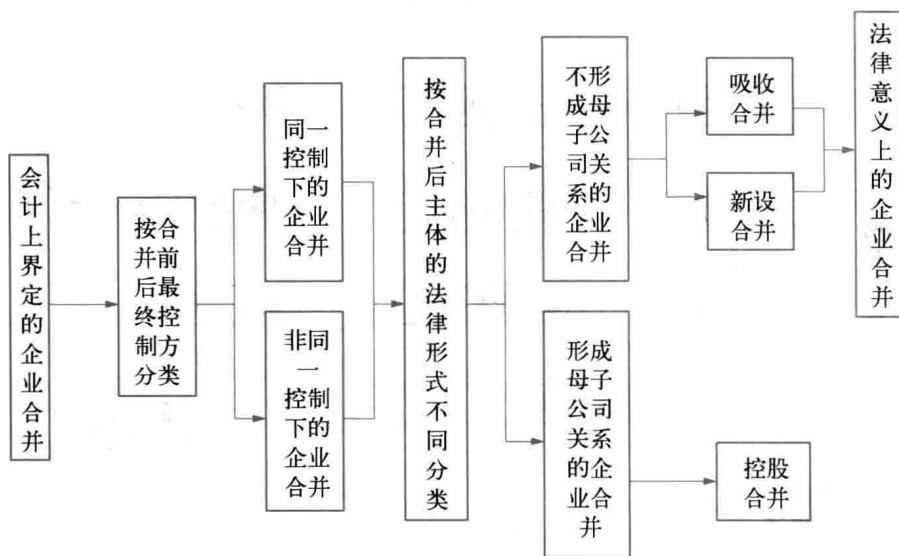


图 1-1 两种企业合并分类方法的关系

需要指出的是,无论是不形成母子公司关系的吸收合并、新设合并,还是形成母子关系的控股合并,合并方在企业合并中都取得了对其他参与合并的企业的“控制权”。不过,这种“控制权”有两种表现形式:

- (1) 在吸收合并或新设合并下,这个“控制权”表现为取得的被合并方的净资产;
- (2) 在控股合并下,这个“控制权”表现为取得的被合并方(或被购买方)的股权。

以上认识对企业合并的会计确认与计量至关重要,同时对正确理解企业合并与长期股权投资的关系也很重要。

企业合并与企业的长期股权投资有着密切的联系。根据我国企业会计准则,企业合并与长期股权投资的关系如图 1-2 所示。

三、企业合并的会计问题

(一) 企业合并的会计处理程序

企业合并既涉及会计主体的变更,又涉及对合并过程及结果的金额确定。一般来讲,企业合并的会计处理程序如下:

1. 判断是同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并。
2. 判断是否需要编制合并财务报表。
3. 合并日合并方如何对企业合并事项或交易进行确认与计量。
4. 合并日后合并方如何对企业合并事项或交易进行确认与计量。

(二) 企业合并涉及的会计问题

企业合并,无论是同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并,两类企业合并的

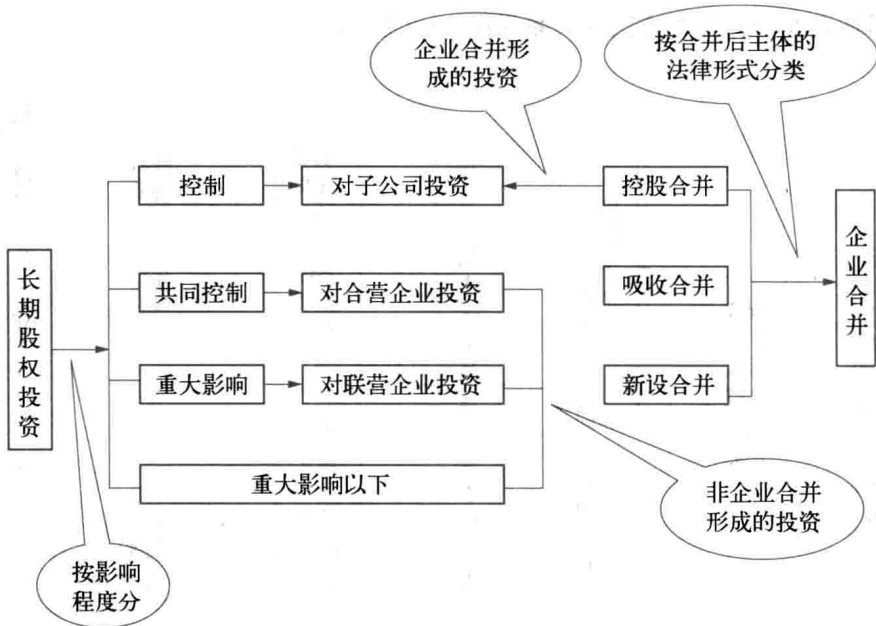


图 1-2 企业合并与长期股权投资的关系

结果都会出现形成母子公司关系和不形成母子公司关系两种情况；两类企业合并的实施都需要合并方支付合并对价；两类企业合并的进行都会发生合并费用。因此，在企业合并业务中涉及的这些相关内容应该如何确认与计量，必然成为企业合并会计必须解决的问题。

以合并日合并方会计处理为例，合并方对企业合并进行确认与计量的基本账务处理的内容如表 1-1 所示。

表 1-1 企业合并账务处理

吸收合并、新设合并	控 股 合 并
借：有关资产账户 贷：有关负债账户 } (取得的净资产)	借：长期股权投资 (取得的股权) 贷：银行存款 }
银行存款 } 库存商品 } (支付的合并对价) 应付债券 } 股本等 }	库存商品 } 应付债券 } (支付的合并对价) 股本 }
银行存款等 (支付的合并费用)	银行存款等 (支付的合并费用)

从表 1-1 内容可见，企业合并基本账务处理涉及以下会计问题：

1. 合并方对合并日取得的净资产或股权应如何计量？
2. 支付的合并对价应如何计量？
3. 两者如果有差异，应如何处理？

4. 支付的合并费用又应如何处理?

实务中,对以上问题的会计处理方法主要有两种:购买法和权益结合法。

(三) 企业合并的会计处理方法

如上所述,企业合并的会计处理方法有两种:购买法和权益结合法。因此,如果从会计处理方法上加以分类,企业合并又可以分为购买法合并和权益结合法合并。

简言之,购买法合并是一个公司购买另一个公司的合并,权益结合法合并是将两个或两个以上公司的权益结合起来的合并。这两种合并既可以通过直接收购净资产完成,也可以通过间接收购普通股来完成。购买法合并可以通过支付现金或其他资产或发行普通股来完成,而权益结合法合并只能是通过交换有表决权的普通股来完成。

第二节 同一控制下企业合并的会计处理——权益结合法

一、权益结合法的概念和特点

(一) 权益结合法的概念

我国企业会计准则规定,同一控制下的企业合并应按照被合并方净资产的账面价值进行账务处理,原则上采取的是权益结合法。

权益结合法,将企业合并看成是参与合并的双方通过股权交换形成的所有者权益的联合,而非资产的交易。

换言之,权益结合法是指由两个或两个以上经营主体对一个联合后的企业或集团公司开展经营活动的资产贡献,即经济资源的联合。

权益结合法的实质在于企业合并不是购买行为,而是各参与合并企业在新主体中的联合和继续。

(二) 权益结合法的特点

由于在权益结合法中,原所有者权益继续存在,不存在新的会计计价基础,因此,权益结合法具有以下特点:

1. 参与合并的各方,其净资产均按账面价值计价。
2. 由于合并不是购买行为,没有购买价格,因此不会因合并产生商誉或营业外收入。
3. 不论合并发生在会计年度的哪一时点,参与合并企业的整个年度的损益要全部包括在合并后企业的利润表中。
4. 参与合并企业的以前年度留存收益均应转入合并后企业。
5. 合并过程中所发生的相关费用,不论是直接的还是间接的,均确认为当期费用。
6. 若参与合并企业的会计政策不一致,应予以追溯调整,确保合并时会计数据加总有意义和合并后会计政策的统一。

二、权益结合法应用举例

(一) 同一控制下的吸收合并

同一控制下企业吸收合并,合并方取得的资产、负债应当按照有关资产、负债在被合并方的原账面价值入账;所确认资产账面价值与合并对价的差额,调整资本公积,资本公积不足调整的调整留存收益;合并过程中发生的相关费用应计入当期损益。

【例 1-1】 假设 A 公司和 B 公司为同一母公司下的两个子公司。2013 年 1 月 1 日, A 公司以吸收合并的方式兼并了 B 公司,取得 B 公司的全部资产并承担其全部债务。假设 A 公司以 2 股(每股面值为 1 元)普通股换取 B 公司 3 股(每股面值为 1 元)普通股,在合并日 A 公司股票的公允价值为 2.1 元,有关 A 公司和 B 公司资产负债表的账面数据见表 1-2。在权益结合法下, A 公司的会计处理如下。

表 1-2 A 公司与 B 公司资产负债表

单位:元

项 目	A 公司 账面价值	B 公 司	
		账面价值	公允价值
货币资金	250 000	100 000	100 000
应收账款	350 000	160 000	150 000
存货	430 000	380 000	460 000
固定资产	1 220 000	750 000	1 000 000
累计折旧	(300 000)	(150 000)	(250 000)
资产总额	1 950 000	1 240 000	1 460 000
流动负债	350 000	80 000	80 000
应付债券	0	200 000	145 719
股本	1 190 000	450 000	
资本公积	150 000	270 000	
盈余公积	60 000	40 000	
未分配利润	200 000	200 000	
负债及所有者权益总额	1 950 000	1 240 000	

在本例中, A 公司发出普通股的总面值为 300 000(450 000×2/3)元,在合并时应按此数据计入股本账户;对于发出股票的总面值 300 000 元小于 B 公司原账面股本 450 000 元的差额 150 000 元,计入资本公积,从而使合并时资本公积的入账价值为 420 000(270 000+150 000)元;留存收益按 B 公司合并前的账面价值 240 000(40 000+200 000)元入账。以上数据合并后使 A 公司增加股东权益总额 960 000(300 000+420 000+240 000)元,与合并前

B公司股东权益总额的账面价值相等。

A公司合并时的会计分录如下：

借：货币资金	100 000
应收账款	160 000
存货	380 000
固定资产	600 000
贷：流动负债	80 000
应付债券	200 000
股本	300 000
资本公积	420 000
盈余公积	40 000
未分配利润	200 000

A公司合并B公司后的资产负债表见表1-3所示。

表1-3 A公司合并B公司后的资产负债表

单位：元

项 目	全 额
货币资金	350 000
应收账款	510 000
存货	810 000
固定资产	1 970 000
累计折旧	(450 000)
资产总额	3 190 000
流动负债	430 000
应付债券	200 000
股本	1 490 000(1 190 000+300 000)
资本公积	570 000(150 000+420 000)
盈余公积	100 000(60 000+40 000)
未分配利润	400 000(200 000+200 000)
负债及所有者权益总额	3 190 000

【例1-2】仍以【例1-1】为例。假设A公司以3股(每股面值为1元)普通股换取B公司2股(每股面值为1元)普通股,其他资料不变。

在本例中,A公司共发出普通股面值为675 000(450 000×3/2)元,比B公司股本的账面价值450 000元多出225 000元。对此,应冲减B公司的资本公积,B公司资本公积原账面价值为270 000元,被冲减225 000元后还剩45 000元。

A公司合并时的会计分录如下:

借: 货币资金	100 000
应收账款	160 000
存货	380 000
固定资产	600 000
贷: 流动负债	80 000
应付债券	200 000
股本	675 000
资本公积	45 000(270 000—225 000)
盈余公积	40 000
未分配利润	200 000

A公司合并B公司后的资产负债表见表1-4所示。

表1-4 A公司合并B公司后的资产负债表

单位: 元

项 目	金 额
货币资金	350 000
应收账款	510 000
存货	810 000
固定资产	1 970 000
累计折旧	(450 000)
资产总计	3 190 000
流动负债	430 000
应付债券	200 000
股本	1 865 000(1 190 000+675 000)
资本公积	195 000 (150 000+45 000)
盈余公积	100 000
未分配利润	400 000
负债及所有者权益总额	3 190 000

(二) 同一控制下的控股合并

同一控制下的控股合并,合并方在合并中形成的长期股权投资,应当以合并日取得被合并方账面所有者权益的份额作为其初始投资成本。同样,合并方确认的初始投资成本与其付出合并对价账面价值的差额,调整资本公积和留存收益;合并过程中发生的相关费用计入当期损益。

【例1-3】某集团内的A子公司以账面价值为2 500万元、公允价值为3 700万元的固定资产作为对价,取得同一集团内B子公司70%的股权,合并日B公司的账面所有者权益总