



中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列
普通高等教育“十一五”国家级规划教材



高级财务会计

(第二版)

主 编 张劲松 邱玉兴
副主编 梁运吉



科学出版社

014032025

F234.4-43
89-2

普通高等教育“十一五”国家级规划教材
中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

高级财务会计

(第二版)

主 编 张劲松 邱玉兴
副主编 梁运吉



科学出版社

北 京



北航

C1720045

F234.4-43
89-2

CS0580110

内 容 简 介

本书以新会计准则为背景,在中级财务会计的基础上定位于对“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务进行阐述。全书共分十二章,重点介绍了企业合并、合伙企业、分支机构、债务重组、非货币性资产交换、或有事项、股份支付、所得税及租赁的会计核算,以及合并财务报表、外币折算报表的编制。本书的特点是:①系统性。阐述了特殊业务、行业、报告的理论与实务。②先进性。依据修订的会计准则编写。③衔接性。反映的内容与其他课程相衔接。

本书资料详尽,理论讲解全面、深入,具有较强的实用价值,是各院校会计专业及经济管理专业本科生、研究生深入学习会计学的理想教材,也是从事会计实务工作人员拓展知识的理想参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/张劲松,邱玉兴主编. —2版. —北京:科学出版社,2014.3
普通高等教育“十一五”国家级规划教材 中国科学院规划教材. 会计学及财务管理系列

ISBN 978-7-03-039783-6

I. ①高… II. ①张…②邱… 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(2014)第 028719 号

责任编辑:宫 捷 张 宁 / 责任校对:宋玲玲

责任印制:阎 磊 / 封面设计:蓝正设计

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>

安泰印刷厂印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2008年7月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2014年3月第 二 版 印张:15 3/4

2014年3月第九次印刷 字数:370 000

定价:38.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

《会计学及财务管理系列教材》编委会

顾问 于玉林 郭复初

主任 唐现杰

委员 (按姓氏笔画排序)

王福胜 龙云飞 任秀梅

刘东辉 孙长江 宋 明

张德刚 李玉凤 邱玉兴

陈丽萍 梁静溪 谭旭红

丛书总序

2007年5月,黑龙江省高校会计学教师联合会组织编写的《会计学及财务管理系列教材》由科学出版社出版发行,该系列教材是中国科学院规划教材。其中,《基础会计学》、《高级财务会计》、《会计制度设计》、《财务管理》、《财务通论》被评为普通高等教育“十一五”国家级规划教材,并获得省级优秀教学成果一等奖;《基础会计学》、《财务管理》分别获得黑龙江省第十四届社科成果一等奖、二等奖。该系列教材的再版,是在原系列教材的基础上结合近几年国内外会计及财务管理领域理论、方法及应用的变化和教学内容、教学方法改革的需要,在保持原教材特色与优点的前提下,对会计学及财务管理专业领域的技术方法、阐述内容进行全面修订而形成的系列新作。

针对普通地方高校培养应用性、复合型人才需要的《会计学及财务管理系列教材》自出版至今,重印了多次,取得了很好的社会反响。该系列教材已成为哈尔滨商业大学、哈尔滨工业大学、东北农业大学、东北林业大学、东北石油大学、黑龙江大学、黑龙江八一农垦大学和黑龙江科技学院等多所高校经济管理类专业学生的专业课指定教材、硕士研究生入学考试教材,同时作为会计学和财务管理专业课教材,被国内多所高校选用。各高校的教师 and 同学在使用的过程中给予了该系列教材一致好评,认为该系列教材不仅详细地介绍了理论知识、专业技术,而且运用大量的案例将晦涩的理论知识变得易于理解和掌握,可以说很好地将理论与实践结合了起来,填补理论空白的同时,为学生日后的实践提供了很好的指导。越来越多的高校选择该系列教材作为经济管理类专业学生的指定用书。

虽然该系列教材自出版以来取得了一定的成绩,但是我们清楚地知道仍有很多地方需要修订及进一步完善。21世纪的前10年中,会计学及财务管理领域的发展日新月异,无论是国际、国内的理财环境,还是会计学及财务管理运用的具体方法都有了翻天覆地的变化,这也对会计学及财务管理的学习提出了更高的要求。在这样的大环境下,我们绝对不敢停下前进的步伐,必须紧跟发展的大潮,把握发展的方向,紧扣发展的脉搏,为会计学及财务管理的发展贡献力量,并为提高会计学及财务管理的教学质量而努力。各界同仁的支持与肯定就是我们发展的原动力,各方的质疑声更是我们改正的明

镜,在各个方面的共同作用下,我们一定会越走越好。我们再版该系列教材的目标就是为了更好地为各位教师、同学服务,你们的满意就是对我们最大的肯定。

在再版《会计学及财务管理系列教材》的过程中,我们虽然搜集了大量的素材,作了全面的准备,但是我们在相关理论、方法、实务的理解上仍然存在一定的差距,所以不可能对会计学及财务管理领域出现的所有问题都进行全面的阐述。加之编写人员学识所限,教材中难免有不恰当之处,恳请各位读者不吝赐教,以便进一步修订、完善。

《会计学及财务管理系列教材》的再版,借鉴和参考了国内外许多专家学者的研究成果,在此一并表示感谢!



2011年6月

第二版前言

《高级财务会计》教材作为普通高等教育“十一五”国家级规划教材，自2008年初版以来，一直为全国不少高等院校相关专业的教师和学生所选用，曾多次重印。

本次对《高级财务会计》教材的修订中，是以2007年企业会计准则为背景，以2007年至现在会计准则最新变化情况为依托，根据近几年来高级财务会计学理论与实践需要和教学经验的积累，针对第一版的不足，订正了一些文字、数字，修改了部分示例，调整了部分章节，删减及增补了部分内容。在内容上定位于“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务，突出集团公司、总分公司、有限责任与无限责任公司业务，同时兼顾会计实践中新产生的、需要在理论上予以说明的问题。

全书有四大部分共分十二章，第一部分是集团业务，主要是母子公司的会计核算，包括第一、二、三章；第二部分是总分公司业务，主要是分公司会计核算，包括第五章；第三部分是无限责任公司业务，主要是合伙企业的会计核算，包括第四章；第四部分是特殊业务，主要是企业经营中特殊事项的会计核算，包括第六、七、八、九、十、十一、十二章。本书由张劲松、邱玉兴担任主编，梁运吉担任副主编。具体分工为：第一章至第三章由张劲松编写，第四章、第十二章由李新海编写。第五章由张前编写，第六章、第十一章由梁运吉编写，第七章、第八章由邱玉兴编写，第九章由姜慧编写，第十章由陶海军编写。全书由张劲松进行总纂。本书编写和校对过程中还得到了李沐瑶、柳佳、王悦、李梦彤等的大力帮助；同时还参考了诸多国内外教材，这里不便一一列举，谨在此表示真诚的感谢。

由于水平有限，书中难免出现错误、疏漏和不当之处，切望各位读者、学界前辈和同仁不吝赐教，以便匡正。

编 者

2014年3月



第一版前言

2007年1月1日,《企业会计准则》在上市公司开始实施,标志着中国会计准则与国际财务报告准则实现了实质性趋同,将我国的会计提升到了国际先进水平的行列,从而促进企业建立健全内部控制制度、改进信息系统、实现精细化管理和树立企业形象,有助于企业可持续健康发展,同时为实现中国会计准则与其他国家或者地区会计准则等效奠定了基础。

本书就是以新会计准则为背景,研究中级财务会计没有研究过的问题,在内容上定位于“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务,并兼顾会计实践中新产生的、需要在理论上予以说明的问题。

全书共分十三章,张劲松、李瑛担任主编,邱玉兴担任副主编。具体分工为:第一章至第三章由张劲松编写,第四章、第九章由李新海编写,第五章由张前编写,第六章、第七章由梁运吉编写,第八章由李瑛编写,第十章、第十一章由邱玉兴编写,第十二章、第十三章由丁琦编写。全书由张劲松进行总纂。本书编写过程中得到了王鑫和陶海军的大力帮助;同时还参考了诸多国内外教材,这里不便一一列举,谨在此表示真诚的感谢。

由于水平有限,书中难免出现错误、疏漏和不当之处,切望各位读者、学界前辈和同仁不吝赐教,以便匡正。

编 者

2008年5月



丛书总序
第二版前言
第一版前言

第一章

企业合并	1
第一节 企业合并概述	1
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	5
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	11
复习思考题	26

第二章

合并财务报表基础	28
第一节 合并财务报表的作用和特点	28
第二节 合并财务报表的合并范围	30
第三节 合并财务报表的编制前提及原则	33
第四节 合并财务报表种类及编制程序	35
复习思考题	37

第三章

合并财务报表的编制	38
第一节 合并资产负债表	38

第二节	合并利润表	62
第三节	合并现金流量表	71
第四节	合并所有者权益变动表	78
复习思考题		81

第四章

	合伙企业会计	83
第一节	合伙企业概述	83
第二节	合伙企业的初始投资与经营核算	86
第三节	合伙权益变动的核算	92
第四节	合伙企业清算	98
复习思考题		102

第五章

	分支机构会计	104
第一节	分支机构概述	104
第二节	分支机构与总部往来核算	107
第三节	分支机构的其他会计业务核算	112
第四节	联合财务报表	116
复习思考题		124

第六章

	外币折算会计	126
第一节	记账本位币的确定	126
第二节	外币交易的会计处理	128
第三节	外币财务报表折算	136
复习思考题		140

第七章

	债务重组	141
第一节	债务重组概述	141
第二节	债务重组的会计处理	142

复习思考题.....	150
------------	-----

第八章

非货币性资产交换	152
第一节 非货币性资产交换的认定.....	152
第二节 非货币性资产交换的确认和计量.....	153
第三节 非货币性资产交换的会计处理.....	156
复习思考题.....	165

第九章

或有事项	167
第一节 或有事项概述.....	167
第二节 或有事项的确认和计量.....	169
第三节 或有事项会计的具体应用.....	174
第四节 或有事项的列报.....	178
复习思考题.....	179

第十章

股份支付	181
第一节 股份支付概述.....	181
第二节 股份支付的确认和计量.....	183
第三节 两种股份支付方式的会计处理应用举例.....	189
复习思考题.....	193

第十一章

所得税会计	194
第一节 所得税会计概述.....	194
第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异.....	195
第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认.....	206
第四节 所得税费用的确认和计量.....	211
复习思考题.....	215

第十二章

租赁会计	218
第一节 租赁概述	218
第二节 经营租赁的会计处理	221
第三节 融资租赁的会计处理	222
第四节 其他租赁业务的会计处理	231
复习思考题	235
参考文献	236



章

企业合并

本章主要介绍了企业合并的方式、同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并的会计处理方法。

重要概念：企业合并 同一控制下的企业合并 非同一控制下的企业合并

第一节 企业合并概述

一、企业合并的含义与方式

(一) 企业合并的含义

在当今的国际经济发展中，规模经营是企业成功的一个重要因素。企业除了依靠自身的积累外，更重要的是通过企业间的合并扩大自己的经营规模，提高竞争实力。

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。企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。如果一个企业取得了对另一个或多个业务的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础上进行分配，不按照企业合并准则进行处理。

本章指的企业合并不包括：两方或两方以上形成合营企业的企业合并；仅通过合同而不是所有权份额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企业合并。

从企业合并的定义看，是否形成企业合并，除了要看取得的企业是否构成业务之外，关键还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。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。

假定在企业合并前 A、B 两个企业为各自独立的法律主体,且均构成业务,企业合并准则中所界定的企业合并,包括但不限于以下情形:

(1) 企业 A 通过增发自身的普通股自企业 B 原股东处取得企业 B 的全部股权,该交易事项发生后,企业 B 仍持续经营。

(2) 企业 A 支付对价取得企业 B 的全部净资产,该交易事项发生后,撤销企业 B 的法人资格。

(3) 企业 A 以自身持有的资产作为出资投入企业 B,取得对企业 B 的控制权,该交易事项发生后,企业 B 仍维持其独立法人资格继续经营。

(二) 企业合并的方式

企业合并从合并方式划分,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。

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。例如, A 吸收合并 B,合并后 B 不存在,法律主体消失,合并之后成为一个新的 A 公司。

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。

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。例如, A 企业和 B 企业合并成为一个新企业,称为 C 企业,可表示为: A 企业 + B 企业 = C 企业。合并后 A 公司和 B 公司的法律主体消失。

控股合并、吸收合并和新设合并三种方式的比较如表 1-1 所示。

表 1-1 企业合并方式的比较

合并方式	购买方（合并方）	被购买方（被合并方）
控股合并	取得控制权 体现为长期股权投资	保持独立 成为子公司
吸收合并	取得对方资产并承担负债	解散
新设合并	由新成立企业持有参与 合并各方资产、负债	参与合并各方均解散

二、企业合并的类型

我国的企业合并准则中将企业合并按照一定的标准分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并类型划分不同，所遵循的会计处理原则也不同。

（一）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的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

（1）能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。

同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部，如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并从本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移，能够对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的一方为集团的母公司。

（2）能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的投资者群体。

（3）实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。具体是指在企业合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上（含1年）。

（4）企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应综合构成企业合并交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

（二）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受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

三、企业合并的会计处理方法

(一) 权益法

权益法反映了权益合并的业务实质。权益法并不被看作是两个独立主体之间的交易业务，而是两个公司的普通股股东在合并他们的权益、资产和负债，从而形成一个单一的主体。因此，权益法总是通过某一公司发行普通股交换另一公司的净资产或几乎全部的普通股来实现的。

权益法的基本特点如下：

(1) 没有产生新的计价基础。被合并公司的资产和负债在合并公司账上（或在合并会计报表上）按被合并公司先前所记录的账面价值反映。由于在两个独立主体之间不存在交换业务，因而按被合并公司账面价值合并反映在合并公司账上（以净资产收购）或者合并反映在合并会计报表上（以普通股收购），与合并有关的费用作为合并公司的期间费用。

(2) 参与合并公司的留存利润，按原已形成的资本结构被合并反映在合并公司账上或合并会计报表上。

(3) 不论合并发生在什么时候，合并公司的利润表或合并利润表上所反映的净利润都包括被合并公司全年的净利润，如同参与合并的公司在会计期初就已处于合并的状态。

(二) 购买法

购买法反映了一个公司购买另一个公司的交易业务的实质。这种合并是独立主体之间的交换业务，即购买方和被购买方（以净资产收购）或被购买方的普通股股东（以普通股收购）之间的交换业务。

购买法的基本特点如下：

(1) 对于所获得的净资产产生了新的计价基础，即在购买方公司账上（或合并报表上）以购买方公司的成本记载，并假定这些成本代表了所获净资产的公允价值。从本质上说，购买一批资产就像购买单一资产一样，应以购买者的成本入账，并且将有关的直接费用作为购买成本的一部分，而相关的间接费用作为期间费用处理。

(2) 除合并会计报表上所列示的少数股权外，合并后，以前被合并公司账上所反映的股东权益部分不复存在。在购买法前提下，无论是直接收购还是间接收购，购买方公司实际上是购买了被购买方公司。如果购买方通过发行普通股或优先股来交换的话，在购买方公司账上，股本的余额将会增加，并且资本公积的余额也可能增加。这些增加的余额是这一收购业务对在随后的购买方会计报表（以净资产收购）或合并会计报表上（以普通股收购）仅仅包括被购买方从购买日至那年年底的净利润。

第二节 同一控制下企业合并的会计处理

一、同一控制下企业合并的处理原则

同一控制下的企业合并，是从合并方出发，确定合并方在合并日对于企业合并事项应进行的会计处理。合并方，是指取得其他参与合并企业控制权的一方；合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

同一控制下的企业合并，合并方应遵循以下处理原则：

(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。

同一控制下的企业合并，从最终控制方的角度来看，其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化，因此合并中不产生新的资产，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

(2) 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。

合并方在同一控制下的企业合并中取得的有关资产和负债不应因该项合并而改记其账面价值，从最终控制方的角度，其在企业合并交易或事项发生前控制的资产、负债，在该交易或事项发生后仍在其控制之下，因此，该交易或事项原则上不应引起所涉及资产、负债的计价基础发生变化。

在确定合并中取得各项资产、负债的入账价值时，应注意的是，被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的，合并方应按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

(3) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付对价的账面价值之间的差额，不作为资产的处置损益，不影响合并当期利润表，有关差额应调整所有者权益相关项目。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应冲减留存收益。

(4) 对于同一控制下的控股合并，合并方在编制合并财务报表时，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的，参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。合并财务报表中，应以合并方的资本公积（或经调整后的资本公积中的资本溢价部分）为限，在所有者权益内部进行调整，将被合并方在合并日以前实现的留存收益中按照持股比例计算归属于合并方的部分自资本公积转入留存收益。