

会 计 学 专 业 系 列 教 材

KUAIJIXUE ZHUANYE XILIE JIAOCAI

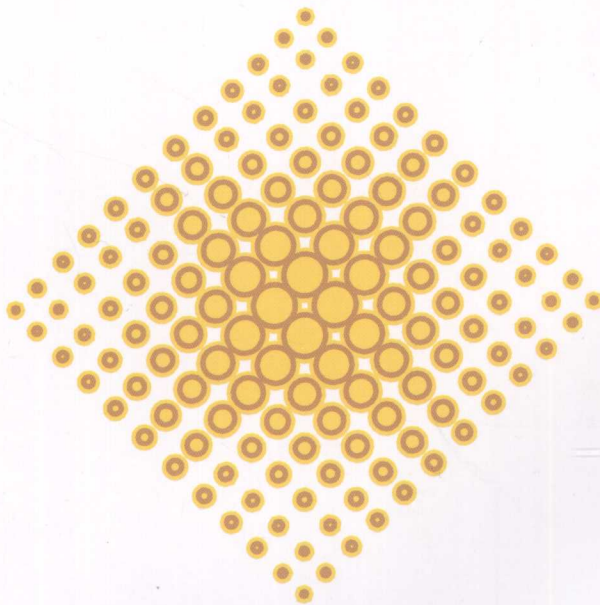
高级会计

GAOJI KUAJJI

(第二版)

主 审 / 付 磊

主 编 / 武玉荣 赵天燕



首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

013069366

F230-43

133-2

会 计 学 专 业 系 列 教 材

KUAIJIXUE ZHUANYE XILIE JIAOCAI

高级会计

GAOJI KUAJI

(第二版)

主 审 / 付 磊

主 编 / 武玉荣 赵天燕



F230-43

133-2



首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press



北航

C1677628

000000010

图书在版编目(CIP)数据

高级会计/武玉荣,赵天燕主编.—2版.—北京:首都经济贸易大学出版社,2013.9
(会计学专业系列教材)

ISBN 978-7-5638-2136-5

I. ①高… II. ①武… ②赵… III. ①会计学 IV. ①F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第178063号

高级会计(第二版)

主审 付 磊 主编 武玉荣 赵天燕

出版发行 首都经济贸易大学出版社
地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)
电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)
网 址 <http://www.sjmcb.com>
E-mail publish@cueb.edu.cn
经 销 全国新华书店
照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部
印 刷 北京市泰锐印刷有限责任公司
开 本 787毫米×980毫米 1/16
字 数 801千字
印 张 41.5
版 次 2007年10月第1版 2013年9月第2版
2013年9月总第3次印刷
印 数 5001~8000
书 号 ISBN 978-7-5638-2136-5/F·1220
定 价 59.00元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

《会计学专业系列教材》

编委会名单

主 任	付 磊			
副主任	刘仲文	杨世忠	汪 平	崔也光
委 员	(按姓氏笔画排序)			
	马元驹	王国生	王海林	付 磊
	田玉春	刘文辉	刘仲文	刘志翔
	闰华红	汪 平	李 刚	陈 迈
	陈 郡	杨世忠	杨庆英	张家伦
	武玉荣	赵天燕	赵颖君	袁小勇
	崔也光	黄毅勤	董力为	韩文莲
	蔡立新			

总 序

本套书是首都经济贸易大学会计学院编写的会计学专业系列教材的第四版。首都经济贸易大学会计学专业系列教材的第一版出版于1989年,第二版出版于1995年,第三版出版于2001年。多年来,为了培养更多更好的会计人才,我们本着对学生负责、对社会负责的精神,紧密结合会计制度改革的新形势、新变化,不断地对教材加以修订,力争为学生提供满意的学习用书。我们的努力得到了广大读者的肯定:在同类教材中,本系列教材保持着较高的发行总量;不仅几十所院校将本系列教材选作教学用书,更有大量在职人员将本套教材作为系统学习会计知识的良好读物。同时,本系列教材还获得了诸多荣誉,如:第一版中的《企业财务管理》(王又庄教授主编)被国家教育部评为全国优秀教材;第二版中的《现代企业财务管理》(沈小凤教授主编)被国家教育部确定为全国高等财经院校推荐用书;第三版中的《审计学》(刘大贤教授主编)被评为北京高等教育精品教材;第三版全套教材获北京市教育教学(高等教育)一等奖。

本套书第四版在继承前三版成就的基础上,有了进一步的完善,其中有两个突出的特点:

1. 在内容上,本套教材充分反映2006年财政部颁布的企业会计准则、中国注册会计师执业准则的精神和做法,体现最新的会计、审计改革成果,同时着力说明各种会计处理方法的道理,并适当介绍其他国家和地区类似会计活动的处理,以开阅读者的视野,深化对会计、审计的认识。

2. 在编写体例上,增加了较大篇幅的教学辅导资料,其内容大致包括教师参考资料(教学目标、教学内容)、学生学习资料(专业术语、思考题、练习题)、练

习题参考答案几部分。这样安排,是为了更好地体现本系列教材一贯遵循的“方便教师教学,方便学生自学”的原则。

虽然我们尽了最大的努力,但肯定地说,本套教材还会存在很多不足,恳切地请读者提出批评、建议,以便我们进一步修订,使之更加完善适用。

《会计学专业系列教材》编委会

2007年1月

修订版前言

《高级会计》是首都经济贸易大学会计学院第四套《会计学专业系列教材》的重要组成部分。第一版出版近6年来,承蒙广大读者的厚爱,得以修订后再版发行。这次修订主要基于以下背景:

第一,2007年以来,随着我国经济体制改革的深入和国民经济的发展,企业之间的竞争日益加剧,在优胜劣汰过程中,新的企业集团的经营模式层出不穷,经营范围不断扩大,使得本来只有少数企业才涉及的会计交易或事项,在更多的企业中发生,如企业合并和合并财务报表、总分店经营、上市公司信息披露、外币业务、非货币性交换、债务重组、租赁、衍生金融工具、套期保值等。会计实务的拓展必然对会计理论和会计教学提出更高的要求。适应企业会计实务和会计教学的需要,根据最新的会计理论研究成果和不断完善的会计准则对《高级会计》进行修订,则刻不容缓。

第二,2007年至2012年末,国际财务报告准则和我国的企业会计准则不断地修订和完善。在此期间,国际会计准则理事会修订颁发了《国际财务报告准则——企业合并》、《国际财务报告准则——合并财务报表》、《国际财务报告准则——所得税》、《国际财务报告准则——单独财务报表》、《国际财务报告准则——联营和合营中的投资》、《国际财务报告准则——其他主体中权益的披露》等若干准则。我国先后颁发了《企业会计准则解释》第1至5号。2012年11月财政部又发布了《企业会计准则——长期股权投资(修订)(征求意见稿)》、《企业会计准则——合并财务报表(修订)(征求意见稿)》、《企业会计准则——合营安排(征求意见稿)》、《企业会计准则——财务报表列报(征求意见稿)》、《企业会计准则——金融工具列报(修订)(征求意见稿)》、《企业会计准则——公允价值计量(征求意见稿)》、《企业会计准则——在其他主体中权益的披露(征求意见稿)》和《企业会计准则——职工薪酬(征求意见稿)》。与此相适应,根据修订的和新制定的《国际财务报告准则》和我国《企业会计准则》对《高级会计》予以修订,是当务之急。

第三,在本书使用过程中,专家学者和广大读者对本书提出了真诚、宝贵的修改意

见,编者衷心地感谢,并诚恳地吸收于《高级会计》修订第二版中,以回馈读者。

本书修订的内容主要包括以下章节:第一章企业合并;第二章购并日的合并财务报表;第三章购并日后的合并财务报表;第五章上市公司的信息披露;第七章所得税;第八章非货币性资产交换;第十一章债务重组和破产清算。

本书修订版仍保留了第一版的如下特点:①以2007年1月1日起至2012年12月止现行的《国际财务报告准则》、《企业会计准则》、《企业会计准则应用指南》、《企业会计准则解释》、《企业会计准则讲解》以及新近发布的《企业会计准则(征求意见稿)》等法规、制度为依据编写,资料权威,真实可靠;②教材的章节结构和内容符合会计理论和实务与国际趋同的会计改革方向以及现代企业会计确认、计量和报告的要求;③教材由三大部分组成,第一部分为教材正文,第二部分为教学辅导资料,含教学目标、教学内容、思考题、练习题、参考文献及练习题参考答案,便于教师组织教学,也更能有效地指导学生理解和掌握教材内容,还便于各类人员自学;④各章教材正文部分均附有导读框图和框图说明,便于读者掌握教材框架和重点内容。

本书既可以作为会计专业的核心教材,也可以作为审计学、财务管理学、财政学、工商管理学等经济专业的教学用书,还可以作为广大财务会计、审计、财政、税收、工商管理工作者的自学用书。

本书第一、二、三章由武玉荣编写和修订;第四、七章由赵天燕编写和修订;第五章由崔也光、郑月清编写;第六章由陈迈编写;第八、十一章由尹世芬编写和修订;第九章由李百兴编写;第十章由崔也光、杨欢编写。全书由武玉荣、赵天燕负责总纂,付磊教授担任主审。

本书修订版难免有不妥之处,敬请读者指正。

编者

2013年7月

前言

《高级会计》是首都经济贸易大学会计学院《会计学专业系列教材》的重要组成部分。作为会计学基础、财务会计的后续课程教材,高级会计是财务会计内容的延伸。高级会计的研究范围是财务会计一般不予深入探讨的特殊会计业务。这些特殊会计业务包括四个方面:①涉及多个会计主体行为的会计业务,如合并财务报表、总分店经营、分部报告、外币财务报表折算等;②只有某些会计主体发生的特殊会计业务,如上市公司的信息披露、外币业务、非货币性资产交换、债务重组、租赁、衍生金融工具、套期保值等;③某一特定阶段发生的会计业务,如企业合并、破产清算等;④在《财务会计》中难以作为独立章节的、难度较大的会计业务,如所得税。高级会计是否应包括特殊行业或部门会计,如金融保险会计、房地产会计、社会保障会计、非营利组织会计、政府会计等,对此是有争议的,本书不予涉及。

本书具有以下特点:

第一,以2007年1月1日起施行的《企业会计准则》、《企业会计准则应用指南》、《企业会计准则讲解》以及最新国际财务报告准则(含国际会计准则和解释公告)等法规、制度为依据编写,内容新颖,具有较强的可操作性。

第二,本书的章节结构和内容更符合会计理论和实务与国际趋同的会计改革方向以及现代企业会计确认、计量和报告的要求。这主要体现在:会计确认突出了能给企业带来经济利益的流入和流出;会计计量更多地采用了公允价值计量模式;财务会计报告侧重于上市公司信息披露和合并财务报表;详尽阐述了所得税会计的资产负债表债务法和衍生金融工具会计等。

第三,本书由三大部分组成。第一部分为教材正文。第二部分为教学辅导资料,其中包括:①教师参考资料,含教学目标、教学内容(讲解重点、阅读资料)等;②学生学习资料,含专业术语、思考题、练习题(判断题、选择题、业务分析处理与计算题)、阅读书目等。第三部分为练习题参考答案。因此,本书更便于教师组织教学,也更能有效地指导学生理解和掌握教材内容,还便于各类人员自学。

第四,为了便于读者掌握本书的框架和重点内容,各章正文部分均附有导读及其说明。

本书既可以作为会计专业的核心教材,也可以作为审计学、财务管理学、财政学、工商管理学等经济专业的教学用书,还可以作为广大财务会计、审计、财政、税收、工商管理工作者的自学用书。

本书的编写分工为:第一、二、三章由武玉荣编写;第四、七章由赵天燕编写;第五章由崔也光、郑月清编写;第六章由陈迈编写;第八、十一章由尹世芬编写;第九章由李百兴编写;第十章由崔也光、杨欢编写。全书由武玉荣、赵天燕负责总纂,付磊教授担任主审。

因水平所限,书中难免有不妥之处,恳请读者指正,以便重印和再版时修改。

目 录

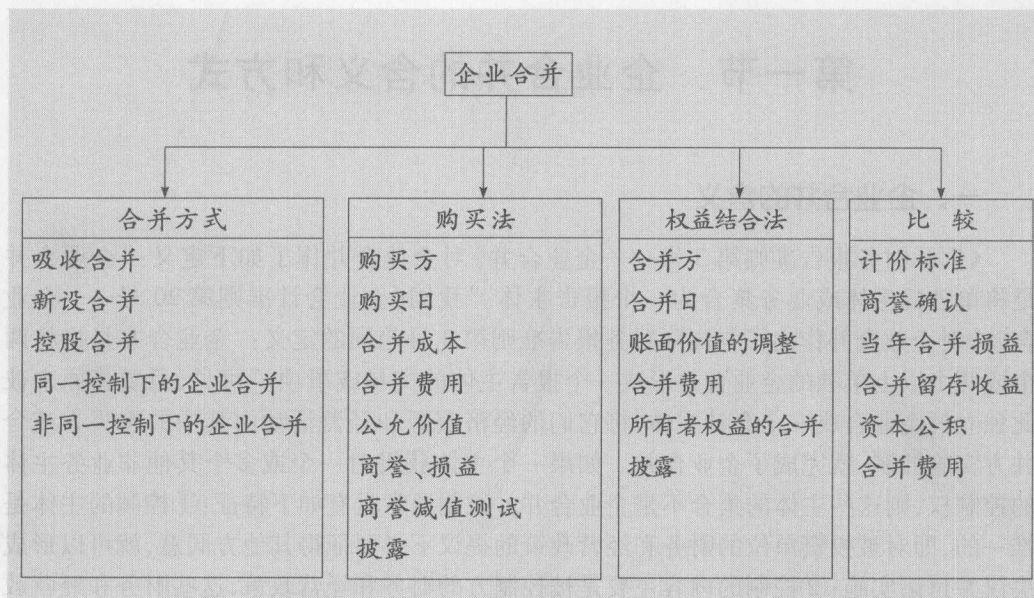
第一章 企业合并	1
第一节 企业合并的含义和方式	2
第二节 非同一控制下企业合并的购买法	9
第三节 同一控制下企业合并的权益结合法	27
第四节 购买法与权益结合法的比较	36
第五节 商誉减值	40
第二章 购并日的合并财务报表	47
第一节 合并财务报表概述	48
第二节 购买法下购买日合并财务报表的编制	62
第三节 权益结合法下合并日合并财务报表的编制	87
第三章 购并日后的合并财务报表	112
第一节 母公司对子公司长期股权投资的处理	113
第二节 企业集团内部债权债务的处理	144
第三节 内部营业收入及存货中未实现内部销售利润的处理	151
第四节 内部长期资产交易的处理	162
第五节 合并现金流量表和合并所有者权益变动表的编制	174
第六节 合并财务报表的特殊问题	181

第四章 总分店经营	209
第一节 分支机构概述	210
第二节 总分店经营及其会计特点	214
第三节 总分店经营的日常会计核算	221
第四节 总分店经营的期末会计核算	226
第五章 上市公司的信息披露	246
第一节 上市公司信息披露的意义和基本框架	247
第二节 分部报告	259
第三节 中期财务报告	267
第四节 关联方披露	276
第五节 资产负债表日后事项	287
第六节 会计政策、会计估计变更和前期差错更正	295
第六章 外币业务	305
第一节 外币与外币业务概述	306
第二节 外币交易会计处理	311
第三节 外币财务报表折算	318
第七章 所得税	328
第一节 所得税会计概述	329
第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异	337
第三节 递延所得税资产和递延所得税负债的确认与计量	354
第四节 所得税费用的确认与计量	371
第五节 所得税的列报	376
第八章 非货币性资产交换	380
第一节 非货币性资产交换概述	381
第二节 按公允价值计量的非货币性资产交换	384
第三节 按账面价值计量的非货币性资产交换	389

第四节 涉及多项非货币性资产的交换	391
第九章 金融工具	402
第一节 金融工具会计概述	403
第二节 衍生工具一般业务的会计处理	411
第三节 嵌入衍生工具的会计处理	416
第四节 套期保值的会计处理	421
第五节 权益工具和混合工具的会计处理	439
第六节 金融工具列报	444
第十章 租赁	453
第一节 租赁的性质及其分类	454
第二节 经营租赁的会计处理	457
第三节 融资租赁的会计处理	460
第四节 其他租赁业务的会计处理	473
第十一章 债务重组和破产清算	480
第一节 债务重组	481
第二节 破产清算	500
教师参考资料	523
学生学习资料	569
练习题参考答案	634

第一章

企业合并



说明：

企业合并包括吸收合并、新设合并和控股合并。因考虑到国有企业之间的合并现象较多,所以,2006年2月我国颁发的《企业会计准则第20号——企业合并》,将企业

合并又分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。购买法和权益结合法是企业合并的两种会计处理方法,这两种方法的选择并不取决于合并的方式。购买法在各种方式的企业合并中得到广泛应用。权益结合法能对合并后企业的财务会计报告产生有利的影响,可以提高企业的公众形象,因此,为了防止企业盲目选择权益结合法,各国对权益结合法的应用范围都作了严格的规定,美国会计准则和国际财务报告准则均废止使用权益结合法。购买法和权益结合法基于不同的理论,其会计处理内容及其对财务会计报告的影响也不同,其主要区别在于:资产和负债的计价标准;是否确认合并商誉或合并损益;对合并当年合并损益以及以后各年损益的影响。我国《企业会计准则第20号——企业合并》规定,同一控制下的企业合并采用权益结合法,而非同一控制下的企业合并采用购买法。

《企业会计准则解释第4号》对非同一控制下企业合并的相关费用(含直接费用和间接费用)作出如下修订:非同一控制下的企业合并中,购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用,应当于发生时计入当期损益。

第一节 企业合并的含义和方式

一、企业合并的含义

《国际财务报告准则第3号——企业合并》对企业合并作了如下定义:“企业合并是将单独的主体或业务集合为一个报告主体。”我国《企业会计准则第20号——企业合并》对企业合并作出了与国际财务报告准则第3号趋同的定义:“企业合并是指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。”可见,只要将原来彼此独立的企业合成一个会计主体,将它们的经济资源和经营活动由其中的购买方或合并方实施控制,就完成了企业合并。如果一个主体获得对一个或多个其他非业务主体的控制权,则这些主体的集合不是企业合并。控制通常具有如下特征:①控制的主体是唯一的,即对被投资单位的财务和经营政策的提议不必要征得其他方同意,就可以形成决议并付诸实施;②控制的内容主要是被控制方的财务和经营政策,这些财务和经营政策一般是通过表决权来决定的;③控制的性质是一种权力或法定权力,也可以是通过公司章程或协议、投资者之间的协议授予的权力;④控制的目的是为了获取经济利益,既包括维持、保护或增加经济利益,也包括降低所分担的损失等。

国际会计准则理事会于2011年5月12日发布的《国际财务报告准则第10号——

合并财务报表》(IFRS 10),取代了原《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》,新国际合并财务报表准则重新界定了控制的含义,指出投资方通过参与被投资方,承担或享有其可变回报,并通过对被投资方的权力,有能力影响这些回报,这时投资方即控制被投资方。当且仅当投资方满足下列所有条件时,投资方才控制被投资方:①拥有对被投资方的权力;②能够通过参与被投资方,承担或享有其可变回报;③能够行使对被投资方的权力,以影响回报投资方的金额。2012 年 11 月,我国财政部发布的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》也采用了与《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》趋同的控制定义。

所合并的企业必须构成业务。业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合。这些生产经营活动或资产负债的组合通常具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其所产生的成本费用或所带来的收入。其中,投入是指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成生产能力的机器设备等其他长期资产的投入;加工处理过程是指具有一定的管理能力、运营过程,能够组织投入形成产出;产出是指生产产成品或提供某种服务,或者通过为其他部门提供服务来降低企业整体的运行成本等为企业带来经济利益的流入。有关资产或资产、负债的组合要构成一项业务,不一定要同时具备上述三个要素,某些情况下具备投入和加工处理过程两个要素就可认为构成一项业务。

判断某项产权交易或事项是否形成企业合并,除要分析所合并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,是否引起财务报告主体发生变化。财务报告主体的变化包括两种情况:其一,有关交易或事项发生后,引起两个或两个以上的法律主体合并为一个法律主体,导致个别财务报告主体发生变化;其二,有关交易或事项发生后,并未引起法律主体的变化,而只引起两个或两个以上的法律主体形成由母公司及其能够实施控制的子公司构成的企业集团,导致基于合并财务报告意义的报告主体的产生和变化。

在现实经济生活中,人们常用“兼并”、“收购”、“重组”、“合并”等不同词汇来表达企业合并或兼并的概念,而忽略了这些词汇的本质区别。应当说,企业重组涵盖的范围最广,它涉及四大类企业产权变动:①扩张型,包括兼并、收购、联营等;②收缩型,包括资产剥离出售、分立;③公司控制型,包括溢价购回、反接管条款、代表权争夺;④所有权结构变更,包括股票回购、转回非上市公司、杠杆收购等。合并仅涉及扩张型产权变动。从广义上说,合并是指两个或两个以上的企业通过产权交易组成新的企业集团,而不论这个新的企业集团是否只存在单一的经济主体和法律主体,它包括吸收合并、新设合并和控股合并三种方式。从狭义上说,合并是指企业产权交易后只存在单一的经济主体和法律主体,它只包括吸收合并和新设合并,即兼并。我国 1989 年颁布的《关于企业兼

并的暂行规定》中指出：“企业兼并，是指一个企业购买其他企业的产权，使其他企业失去法人资格或改变法人实体的一种行为。”可见，企业兼并是企业合并的一种形式。企业合并可能涉及成立一个新的主体来控制参与合并的主体或所转让的净资产，或者涉及一个或多个参与合并主体的重组。

合并的实质是控制。一个企业或几个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，均实现了企业合并；同时，一个企业持有了另一个企业的控股权，也是企业合并。

我国 2006 年颁发的《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定的企业合并，不涉及下列事项：

第一，通过合并形成的两方或两方以上形成合营企业的企业合并。这是因为，合营企业的合营各方对其生产经营活动实施共同控制，并不存在占主导地位的控制方。

第二，仅通过合同而不是所有权份额将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。这是因为，一个企业即使能够通过一些非股权因素对另一个企业实施控制，但因无法明确计量企业合并成本或者甚至不发生任何成本，而不能按照企业合并准则的规范进行会计处理。

《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》不适用于以下事项：

第一，由单独的主体或业务集合而形成合营的企业合并；

第二，涉及同一控制下主体或业务的企业合并；

第三，涉及两个或两个以上共同主体的企业合并；

第四，单独的主体或业务仅通过合同而不是获得所有者权益份额集合而形成一个报告主体的企业合并。

二、企业合并的动因

在市场经济条件下，企业间的竞争始终存在，而在经济处于持续高速增长的时期，企业之间的竞争就更趋激烈。企业出于提高经济实力、增强竞争能力的需要，不断扩大生产经营规模，进行多元化经营，于是要对原有效益不佳的经济资源进行重新组合，实现生产要素的合理流动，调整产业结构和产品结构，通过资产重组和产权转让，以较低的投资风险、较少的投资成本，较快地实现规模经济，达到扩张的目的，这就导致了企业间的合并。除此之外，通过企业合并实现经济资源的合理组合，还会收到降低成本、增加利润、合理避税的效果。

企业合并作为市场经济发展的必然产物，不论从宏观经济还是从微观经济角度看，都有其外在的和内在的动因。

首先，从宏观经济角度看，通过企业合并，可以收到以下效果：①让经营良好、经济