

注册会计师专门化系列教材

# 高级财务会计

中国注册会计师教育教材编审委员会

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/ 中国注册会计师教育教材编审委员会编。  
大连:东北财经大学出版社,1998.11 重印  
注册会计师专门化系列教材  
ISBN 7 - 81044 - 126 - 4

.高... .中... 财务会计 .F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 24010 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)

沈阳市第二印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

---

开本:850 × 1168 毫米 1/32 字数:727 千字 印张:29 1/8 插页:2

印数:26 001—32 000 册

1996 年 2 月第 1 版

1998 年 11 月第 4 次印刷

---

责任编辑:宋玉平

责任校对:孙 萍

---

定价:37.20

# 中国注册会计师专业教育 教材编审委员会成员

- 主任 张佑才(财政部副部长)
- 副主任 周远清(国家教委副主任)
- 杨纪琬(财政部财科所教授、博士生导师)
- 汤云为(上海财经大学校长、教授、博士生导师)
- 委员 (按姓氏笔画为序)
- 于玉林(天津财经学院教授、博士生导师)
- 王 军(财政部办公厅副主任)
- 王庆成(中国人民大学教授)
- 刘伯安(国家经贸委培训司副司长)
- 李适时(国务院法制局外事财贸司副司长)
- 朱祺珩(蛇口信德会计师事务所主任会计师)
- 吴水澎(厦门大学教授、博士生导师)
- 余秉坚(中国会计学会秘书长)
- 汪建熙(中国证券监督管理委员会首席会计师)
- 张忠诚(国家税务总局总经济师)
- 谷 祺(东北财经大学教授、博士生导师)
- 林万祥(西南财经大学教授)
- 易仁萍(审计署审计管理司副司长)
- 郭道扬(中南财经大学教授、博士生导师)
- 董晓朝(中国注册会计师协会副秘书长)

## 序

注册会计师是市场经济的产物,又是市场经济制度赖以生存和发展的基础。我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制,这就在客观上要求建立和完善以注册会计师为主体的社会经济监督体系,大力发展注册会计师事业。因此,中共中央《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》中,要求大力发展会计师事务所等中介机构,党和国家领导同志更是多次提出中国要发展 30 万注册会计师的明确目标。

新中国注册会计师制度自 1980 年恢复重建以来,在短短的 14 年里取得了较大的发展,已形成了一支具有近 3 万名执业注册会计师、13 万名从业人员的队伍,对我国的经济改革和对外开放起到了积极的促进作用。但这支队伍在数量上和质量上都与党和国家领导同志的要求还有很大的差距,还远远不能满足建立社会主义市场经济体制的需要,亟需进行大规模、系统化、与国际接轨的培训工作。为此,国务院成立了全国注册会计师培训工作领导小组,并决定从 1994 年起在部分高等院校开设注册会计师专门化,以培训我国注册会计师队伍的高级人才,培养本世纪末、下世纪初我国注册会计师队伍的骨干力

量。

在高等院校开设注册会计师专门化是一项新生事物,国内外尚无经验可循。如何办好,保证其教学质量,达到其培训目标,关键之一是要根据注册会计师的职业要求,开发出一整套科学、规范、高水平的教材。因为教材规定了教学内容,是教师授课取材之源,也是学生求知复习之本,丢开教材,欲求办好注册会计师专门化,不啻缘木而求鱼。为此,全国注册会计师培训工作领导小组成立了中国注册会计师教育教材编审委员会,由国内著名的专家学者组成,负责建设高水平的、具有权威性的注册会计师专业教育教材体系。

编审委员会根据注册会计师专门化的培训目标,考虑到我国高等院校会计专业的教学实际,经过反复的论证,确定了注册会计师专门化的九门核心课程,并决定重点建设这九门核心课程的教材,即由编审委员会统一组织编写。九门核心课程是:中级财务会计、成本管理会计、财务管理、审计、管理咨询、经济法、税法、高级财务会计、电算化会计与审计。这九门教材有的在我国尚属空白领域,有的则要按照注册会计师专门化的培养目标,跳出传统教材的思维模式重新构思、重新设计,要求高、基础差、难度大。因此,编审委员会对这套教材提出了编译为主、务实创新的原则,要求大胆借鉴,与国际惯例接轨,并通过招标的方式选择最适当的专家、教授来主编各门教材,同时对教材大纲、教材初稿在高等院校、会计师事务所及政府有关部门广泛征求意见,集百家之言,采众家

之长,反复论证,反复修订,力求体现统编精神,切实保证其水平和质量。经过艰苦不懈的努力,这套凝聚着众人智慧和心血的注册会计师专门化系列教材终于问世了。

这套教材既是注册会计师专门化的学历教育教材,又可作为注册会计师行业的从业人员及社会有关人士学习会计、审计专业知识的自学教材。随着我国注册会计师考试制度的改革,还将作为注册会计师的考试教材,1995年注册会计师考试将暂作为指定参考书,以后逐步与考试教材并轨。

编写注册会计师专门化系列教材,在我国尚属首次,其不足之处也就在所难免。衷心地期待着各位专家、学者及广大读者对这套教材的任何方面,提出宝贵的意见和建议,以便再版时进行修订。

张佑才

1994年12月

# 目 录

## 第一篇 企业合并与合并报表

第一章 企业合并 .....	( 3 )
第一节 企业合并的动因、涵义与方式 .....	( 4 )
第二节 企业合并的购受法 .....	( 10 )
第三节 企业合并的权益结合法 .....	( 22 )
第四节 购受法和权益结合法的比较 .....	( 29 )
思考题 .....	( 42 )
第二章 购受日的合并报表 .....	( 44 )
第一节 合并报表的性质与合并范围 .....	( 45 )
第二节 购受全部拥有子公司的合并报表 .....	( 51 )
第三节 购受部分拥有子公司的合并报表 .....	( 63 )
第四节 下推会计 .....	( 74 )
第五节 权益结合法下的合并报表 .....	( 79 )
思考题 .....	( 84 )
第三章 购受后的合并报表 .....	( 85 )
第一节 长期股权投资的会计处理方法 .....	( 86 )
第二节 拥有子公司全部股权的合并报表 .....	( 94 )
第三节 拥有子公司部分股权的合并报表 .....	( 106 )
第四节 不完全权益法下的合并报表 .....	( 117 )
第五节 权益结合后的合并报表 .....	( 126 )

---

思考题.....	(131)
第四章 企业集团内部的存货业务.....	(133)
第一节 企业集团内部交易的性质与种类.....	(134)
第二节 存货购销业务抵销的一般程序.....	(136)
第三节 存货顺销的合并报表.....	(145)
第四节 存货逆销的合并报表.....	(157)
思考题.....	(170)
第五章 企业集团内部的长期资产业务.....	(172)
第一节 集团内部的固定资产购销业务.....	(174)
第二节 集团内部的无形资产购销业务.....	(194)
第三节 集团内部的固定资产租赁业务.....	(208)
思考题.....	(214)
第六章 企业集团内部的债券和优先股业务.....	(216)
第一节 集团内部债券业务的性质.....	(217)
第二节 子公司购入母公司债券.....	(221)
第三节 母公司购入子公司债券.....	(232)
第四节 企业集团内部的优先股业务.....	(244)
第五节 企业合并前的内部交易.....	(254)
思考题.....	(255)
第七章 股权结构变动与复杂控股关系.....	(257)
第一节 母公司购入和出售子公司股份.....	(258)
第二节 子公司的普通股业务.....	(269)
第三节 母公司间接持有子公司普通股权益.....	(282)
第四节 集团内部企业相互持股.....	(292)
思考题.....	(301)
第八章 期中合并、合并现金流量表和所得税.....	(303)
第一节 期中合并.....	(304)
第二节 合并现金流量表.....	(313)

第三节 企业集团的所得税会计.....	(321)
思考题.....	(343)

## 第二篇 合伙与分支机构会计

第九章 合伙:设立与经营 .....	(347)
第一节 合伙的性质.....	(347)
第二节 合伙的初始投资.....	(352)
第三节 合伙的经营.....	(356)
第四节 合伙权益的变动.....	(368)
思考题.....	(384)
第十章 合伙解散与清算.....	(386)
第一节 清算程序.....	(387)
第二节 安全清偿.....	(392)
第三节 分期清算.....	(396)
第四节 现金分配计划.....	(405)
第五节 无清偿能力的合伙人与合伙.....	(409)
思考题.....	(412)
第十一章 分支机构会计.....	(413)
第一节 分支机构与销售代理处.....	(414)
第二节 总部与分支机构往来.....	(419)
第三节 分支机构的其他会计问题.....	(430)
第四节 联合财务报表.....	(436)
思考题.....	(444)

## 第三篇 特殊会计报告

第十二章 物价变动会计.....	(447)
第一节 原始成本会计的局限性.....	(448)
第二节 一般物价水准会计.....	(455)

第三节	现行成本会计.....	(466)
第四节	不同会计模式的比较.....	(477)
	思考题.....	(482)
第十三章	分部报告与中期报告.....	(483)
第一节	分部报告.....	(484)
第二节	中期报告.....	(503)
	思考题.....	(514)
第十四章	公开发行股票公司的信息披露.....	(515)
第一节	公开发行股票公司在我国的发展.....	(516)
第二节	公开发行股票公司信息披露的意义.....	(519)
第三节	公开发行股票公司信息披露的方式和内容.....	(523)
第四节	公开发行股票公司信息披露中 面临的主要问题.....	(531)
	思考题.....	(538)

#### 第四篇 跨国经营会计

第十五章	外币业务.....	(541)
第一节	外汇和外汇市场.....	(542)
第二节	外币记帐方法.....	(552)
第三节	外币交易的会计处理.....	(556)
第四节	远期合同和套期保值的会计处理.....	(563)
	思考题.....	(577)
第十六章	外币报表折算.....	(578)
第一节	外币报表折算概述.....	(580)
第二节	外币财务报表折算方法概述.....	(584)
第三节	外币财务报表的折算.....	(594)
	思考题.....	(611)

## 第五篇 政府与非营利组织会计

第十七章	政府会计.....	(615)
第一节	政府机构的性质与目标.....	(616)
第二节	政府会计概述.....	(617)
第三节	普通基金会会计.....	(626)
第四节	其他基金.....	(647)
第五节	一般固定资产与一般长期负债帐类.....	(665)
思考题	.....	(673)
第十八章	非营利组织会计.....	(675)
第一节	非营利组织会计概述.....	(676)
第二节	高等院校会计.....	(677)
第三节	医院会计.....	(698)
第四节	其他非营利组织.....	(711)
思考题	.....	(717)

## 第六篇 其他专题

第十九章	租 赁.....	(721)
第一节	租赁概论.....	(722)
第二节	承租人会计.....	(729)
第三节	出租人会计.....	(741)
第四节	租赁中的特殊会计问题.....	(748)
第五节	租赁在财务报告中的列示.....	(771)
思考题	.....	(773)
第二十章	房地产.....	(774)
第一节	房地产业的特点.....	(775)
第二节	房地产出售.....	(777)
第三节	房地产开发.....	(792)

---

第四节	房地产出租.....	(800)
思考题.....		(802)
第二十一章	期货交易与期货会计.....	(803)
第一节	期货交易与期货市场.....	(803)
第二节	期货交易会计.....	(811)
思考题.....		(824)
第二十二章	退休金.....	(825)
第一节	退休办法的种类.....	(826)
第二节	退休金会计的特征.....	(829)
第三节	约定给付退休办法的会计处理.....	(831)
思考题.....		(855)
第二十三章	所得税.....	(856)
第一节	我国企业与国家利润分配制度的演进.....	(857)
第二节	会计收益与应税收益的区别及原因.....	(861)
第三节	所得税的跨期分摊.....	(867)
第四节	营业亏损的抵免.....	(873)
第五节	期内所得税分摊.....	(878)
思考题.....		(885)
第二十四章	公司破产清算改组与重整.....	(886)
第一节	清算.....	(887)
第二节	改组.....	(905)
第三节	困难债务的重整.....	(909)
思考题.....		(915)
后记	.....	(916)

# 第一篇

---

## 企业合并与合并报表

# 第一章 企业合并

## 学习提要 with 目标

企业合并指两家或两家以上企业的经济资源和经营活动因资金纽带关系而置于一个管理机构或集团控制之下的企业组合方法。企业合并按法律形式可分为吸收合并、创立合并和控股合并三种；按涉及的行业分为横向合并、纵向合并和混合合并。吸收合并使被吸收的企业丧失法人资格；创立合并使参与合并的原企业解散，成立新的企业；控股合并，指一家企业持有另一家企业 50% 以上有投票表决权的股份。

处理企业合并有购受法和权益结合法两种方法。购受法视企业合并为购入资产，所以应按公允价值记录并入的资产和负债，将商誉这一合并成本超过可辨认净资产公允价值的差额，确认为无形资产，或直接冲销所有者权益。在购受法下，被并企业的留存收益不能并入，只有合并后的收益才能并入实施合并企业的财务报表。

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帐面价值记录，在帐上也不确认商誉。在权益结合法下，被并企业的留存收益应全部并入，不论合并发生在年度的哪一时点，被并企业当年的收益要全部并入。处理合并业务的会计方法独立于合并的法律形式。

权益结合法对实施合并的企业产生了有利的经济影响，备受

企业欢迎。但此法的应用受到各国会计管理机构及国际会计准则委员会的限制。权益结合法的应用必须同时满足一定的条件。

企业合并(Business combination)指两家或两家以上企业的经济资源和经营活动因资金纽带关系而置于一个管理机构或集团控制之下的企业组合方法。通过购买股份或净资产将原来彼此独立的几家企业联合起来,是企业扩充规模,寻求发展的一个重要方式,它对参与合并的所有企业及其所有者均有好处。80年代中期起,随着经济体制改革的深化,我国掀起了企业合并浪潮,90年代初企业合并更达到了空前的规模。企业合并的目的在于优化经济资源的配置和组合,推进社会生产力的发展。本章论述企业合并及其会计处理。

## 第一节 企业合并的动因、涵义与方式

### 一、企业合并的动因

企业是国民经济的细胞,是国民收入的源泉。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动。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,企业会处于不平等的发展状态。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,难于立足。企业的所有者必然会对这种状况作

出灵活的反映,也就是在经济状况良好,市场前景广阔时,会不断地注入权益资本,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。

即使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。企业合并是市场经济发展的必然产物。

从宏观经济的角度看,企业合并具有现实的经济意义。

第一,从整个社会考察,让经营良好的扩张型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,中止亏损企业对经济资源的浪费,避免对社会造成负面影响。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,使原来效益不佳的经济资源在新的组合下实现增值的目的。

第二,由企业产权转让引起的合并,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其他办法,何以要通过合并其他企业的办法,而不是新建厂房?有人认为,企业合并

可以增加市场份额和产品的产量,引进技术,寻求新的管理人才,提高营销能力,在国内外设立分支机构。诚然,企业合并有各种各样的原因,但主要可概括如下:

第一,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,比自己新建同样设备,形成同样生产能力,费用要省。

第二,降低风险。购买已有的产品生产线,接受现有的市场,通常要比开发新的产品,拓展新的市场风险小。当企业以分散风险为目标实施企业合并时,尤其如此。

第三,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。而企业新建设备需要政府有关部门的批准,并会耗用几年的建造时间,从而延误生产时机。

第四,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。这可能是有些企业合并的主要动因。

第五,税务优惠。通过企业合并,组建企业集团,可以得到税务上的优惠。我国和有些国家的税务条例、税法,对企业集团的增值税、所得税都给予了优惠条件,如在计算应税所得额时,企业集团内某一企业的亏损可抵销其他企业的盈利。

## 二、企业合并的会计涵义

迄今为止,我国还没有从会计上给“企业合并”下过定义。美国会计原则委员会(Accounting Principles Board 简称 APB)颁布的于 1970 年 11 月起生效的第 16 号意见书(Opinion 16),“企业合并”第一段对企业合并所下的会计定义如下:

企业合并指一家公司与一家或几家公司或非公司组织的企业合成一个会计个体。这一会计个体继续从事以前彼此分离、相互