

高等学校新编会计系列教材

# 高级财务会计

主 编 张翠荷  
副主编 韩 星 张 立  
编 写 (按姓氏笔画)  
刘建军 陈 洁  
李 娜 张翠荷  
孟 茜 郑 伟  
盛明泉 韩 星  
樊莉莉



天津大学出版社  
Tianjin University Press

## 前 言

随着社会经济的发展,会计理论、实务及教育工作者面临许多财务会计中的业务复杂、领域宽广、内容新颖的问题。这些问题往往是在特定条件下存在的,在会计理论和实务研究中尚不成熟。目前,我国“高级财务会计”教材的版本不少,各具特色,内容不一。即使相同的内容,阐述仍然存在较大的差异。说明我国会计学的研究者对高级财务会计的定位,没有形成共识,同时相关会计准则大多尚未出台,也是原因之一。本书在界定高级财务会计的研究范围时,本着以下原则:①以实务为主,也有一定深度的理论探讨;②以中级财务会计没有涉及的内容为主,也有对其加深的部分;③以已颁布的法律法规为主,也考虑前瞻性问题;④以中国国情为主,也借鉴国外相关资料的研究成果。该书不拘泥于国内现有教材固有的程序、结构和内容。

高级财务会计教材研究的内容应当是随着会计环境的变化不断更新的,是对财务会计内容在新形式下的拓展和不断延伸。

本书可作为各大专院校财会专业的专业教材,也可作为工商管理类学科的其他专业教材或辅助教材,同时对实际工作部门有志于研究财务会计问题的同志也有参考价值。

本书由张翠荷教授担任主编,负责拟定全书框架和写作大纲,并审定初稿。韩星副教授、张立教授担任副主编。《高级财务会计》实行主编负责制,实行文责自负制,本书的每位作者对本人编写的内容负完全责任。教材编写分工如下(按“章”顺序):第一章、第三章、第四章由天津财经大学张翠荷教授执笔;第二章由天津财经大学孟茜博士执笔;第五章由天津财经大学李娜硕士执笔;第六章由天津财经大学刘建军副教授、硕士执笔;第七章、第十一章由

天津财经大学韩星副教授、硕士执笔 ;第八章由安徽财经大学盛明泉教授、博士执笔 ;第九章由长春税务学院张立教授、博士执笔 ;第十章由天津财经大学樊莉莉博士执笔 ;第十二章由天津电视大学陈洁硕士执笔 ;第十三章由山东经济学院郑伟教授、博士执笔。

由于本书涉及面广 ,讨论问题难度较大 ,限于作者水平 ,书中肯定存在不少的缺点和错误 ,望广大读者指正。

编著者

二〇一〇年 苑月



## 目 录

第一章 绪论 .....	( 员 )
第一节 高级财务会计的内涵和特征 .....	( 员 )
第二节 高级财务会计的研究范围 .....	( 缘 )
第二章 企业合并 .....	( 怨 )
第一节 企业合并概述 .....	( 怨 )
第二节 企业合并的购买法 .....	( 员袁 )
第三节 企业合并的权益结合法 .....	( 员缘 )
第三章 控制权取得日的合并会计报表 .....	( 源 )
第一节 合并会计报表概述 .....	( 源 )
第二节 控制权取得日合并会计报表的编制 .....	( 源 )
第四章 控制权取得日后的合并会计报表 .....	( 远 )
第一节 控制权取得日后合并会计报表概述 .....	( 远 )
第二节 集团内部与投资直接有关会计事项的抵销 .....	( 远 )
第三节 集团内部交易的抵销 .....	( 愿 )
第四节 控制权取得日后合并会计报表的编制 .....	( 愿 )
第五节 合并现金流量表 .....	( 员缘 )
第六节 合并会计报表附注 .....	( 员袁 )
第五章 外币报表折算 .....	( 员圆 )
第一节 外币报表折算概述 .....	( 员圆 )
第二节 外币报表折算的方法 .....	( 员苑 )
第三节 我国外币报表折算的有关规定和折算方法 .....	( 员园 )
第六章 物价变动会计 .....	( 员员 )
第一节 物价变动会计概述 .....	( 员员 )
第二节 一般购买力会计 .....	( 员圆 )
第三节 现行成本会计(一) .....	( 员猿 )
第四节 现行成本会计(二) .....	( 员圆 )

第七章摇分部报告与中期报告 .....	( 圆愿)
摇第一节摇分部报告 .....	( 圆愿)
摇第二节摇中期财务报告 .....	( 圆愿)
第八章摇上市公司会计信息披露 .....	( 圆愿)
摇第一节摇上市公司会计信息披露概述 .....	( 圆愿)
摇第二节摇上市阶段会计信息披露 .....	( 圆愿)
摇第三节摇经营阶段会计信息披露 .....	( 圆愿)
摇第四节摇上市公司会计信息披露展望 .....	( 圆愿)
第九章摇商品期货会计 .....	( 圆愿)
摇第一节摇商品期货会计概述 .....	( 圆愿)
摇第二节摇商品期货业务的会计处理 .....	( 圆愿)
第十章摇金融工具会计 .....	( 圆愿)
摇第一节摇金融工具会计概述 .....	( 圆愿)
摇第二节摇金融工具业务的会计处理 .....	( 圆愿)
第十一章摇合伙企业会计 .....	( 猿愿)
摇第一节摇合伙企业概述 .....	( 猿愿)
摇第二节摇合伙投资及权益变动 .....	( 猿愿)
摇第三节摇合伙经营损益的分配 .....	( 猿愿)
摇第四节摇合伙企业的清算 .....	( 猿愿)
第十二章摇租赁会计 .....	( 猿愿)
摇第一节摇租赁会计概述 .....	( 猿愿)
摇第二节摇融资租赁会计 .....	( 猿愿)
摇第三节摇特殊租赁业务会计 .....	( 猿愿)
第十三章摇企业重组与破产清算 .....	( 源愿)
摇第一节摇企业重组与破产清算及其相互关系 .....	( 源愿)
摇第二节摇企业重组会计 .....	( 源愿)
摇第三节摇破产清算会计 .....	( 源愿)
参考文献 .....	( 源愿)

# 第一章 绪 论

## 第一节 高级财务会计的内涵和特征

### 一、高级财务会计的概念

对高级财务会计的界定,目前大致有以下几种提法:①高级财务会计①;②高级会计学②;③企业特种会计③;④高等会计学④;⑤特殊业务会计学⑤。

不同的命名,大多没有进行严格的解释,相同的命名涵盖的内容也不尽相同,说明我国理论界对其尚未形成共识。随着该学科涉及内容的广泛应用,对其概念进行界定显得很有必要。定名为高级财务会计,则一般不应包括中级财务会计的内容;定名为高级(高等)会计学,仅包括财务会计而不涉及管理会计似乎不严密;至

① 常勋主编:《厦门大学会计系列教材》,辽宁,辽宁人民出版社,1989年。  
云云为主编:《上海财经大学会计系列丛书》,上海,上海三联书店,1992年。  
《注册会计师专门化系列教材》,北京,经济科学出版社,1990年。  
裴宗舜主编:《高等财经院校试用教材》,大连,东北财经大学出版社,1992年。

② 阎达五等编著:《中国人民大学会计系列教材》,北京,中国人民大学出版社,1990年。

③ 罗飞主编:《中南财经大学会计系列教材》,武汉,湖北科学技术出版社,1992年。

④ 王文彬等主编:《立信会计丛书》,上海,立信会计出版社,1992年。

⑤ 徐兴恩等主编:《三校合编教材》,北京,航空工业出版社,1992年。

于定名为特殊业务(特种业务)会计,比较含混。为了与相关学科协调,定名为高级财务会计更为恰当。高级财务会计是指随着会计环境的变更和理论的深化,专门研究财务会计中特定领域的一门学科。这一领域研究的财务会计问题内容复杂、领域宽广、问题新颖,它与中级财务会计共同构成财务会计的完整体系。高级财务会计的概念取决于它的内涵。

## 二、高级财务会计的内涵

作为基本会计准则主要构成的会计基本前提、会计原则在会计理论体系中究竟处于什么地位,理论界众说不一,但它是会计理论的主要构成部分是无可非议的<sup>①</sup>。以此来分析高级财务会计研究的内涵。

(一)会计主体。会计这一价值运动信息系统必然要站在特定经济实体的角度来开展会计工作,为特定的经济实体及其相关利害关系人服务,这一特定经济实体为会计主体。如果将会计主体限定在一个特定单位,如一个公司,是中级财务会计研究的内容;如果会计主体容纳一个企业集团、一个地区分部或业务分部、一个分支机构,继而形成合并会计、分部报告会计、分支机构会计等,则为高级财务会计研究的内容。

(二)持续经营。持续经营是指可预见的未来企业不会破产,以此为基础组织会计核算,是为中级财务会计设定的条件。市场经济是充满风险和机遇的竞争经济,优胜劣汰是一条基本的市场经济规律,因此部分会计主体出现合并、分立、重组,以至于破产是不

---

<sup>①</sup> 吴水澎:《中国会计理论研究》,第100页,北京,中国财政经济出版社,

可避免的,它们是经过一段经营后出现的结果,一种特殊情况<sup>①</sup>。把会计主体的持续经营作为正常情况,由中级财务会计研究;把合并、分立、重组、破产视为特殊情况,由高级财务会计研究。

(猿会计分期。会计分期要求人为地划分为等距的会计期间,以进行确认、计量和报告。由于会计环境的变化,一方面衍生金融工具的出现,定期报告已难以提供及时有效的会计信息,要求确定独特的损益确认期限;另一方面互联网技术使得一些交易在瞬间完成,资金也在瞬间划拨,要求决策者在极短的时间内作出反应。会计信息充分、及时,成为决策制胜的关键。这种超越等距时间的报告,应是高级财务会计研究的内容。

(源货币计量。货币计量是指统一货币和币值不变。由于经营需要,企业可能拥有多种货币;跨国企业集团,各企业的财务会计报表是以不同的货币表述的。这就要求必须确定一种货币为记账本位币,将用不同货币表述的财务会计报表按母公司使用的货币进行折算。币值稳定在目前是成立的<sup>②</sup>,但物价持续变动是可能的,这时只能由各种模式的物价变动会计来处理,以消除物价变动对会计信息带来的影响。记账本位币、外币报表折算、物价变动会计,应由高级财务会计来研究。

以上是根据会计环境变化而引起的会计基本前提的拓宽来分析高级财务会计应研究的内容。由于会计原则与会计基本前提是密不可分的<sup>③</sup>,会计基本前提的变动往往引起建立在其上的诸会计原则的变动,如币值稳定动摇,历史成本原则就没有意义,稳健

<sup>①</sup> 吴水澎:《中国会计理论研究》,猿猿页,北京,中国财政经济出版社,圆园园园

<sup>②</sup> 葛家澍:《市场经济下会计基本理论与方法研究》,猿猿页,北京,中国财政经济出版社,猿猿猿猿

<sup>③</sup> 阎达五:《高级会计学》,苑页,北京,中国人民大学出版社,圆园园圆

原则、配比原则也难以支撑,这种情况只能由物价变动会计来处理;又如,由于企业合并、分立、重组或破产使持续经营发生变动,需要进行资产评估,确认公允价值并计算商誉,使可比性原则、一贯性原则,必须赋予新的含义。由合并会计、重组和破产会计进行处理。

依据会计基本前提和会计原则,将中级财务会计与高级财务会计的研究领域加以划分是主要的。随着会计环境的变化,而不断出现新的会计问题,如人力资源会计、环境会计、法务会计等也应纳入高级财务会计的研究内容。

由此可以得出,高级财务会计不应定位于财务会计中的特殊业务或特种业务,以及其他业务,而应是独立于中级财务会计的一个领域,这个领域随着更新的、更复杂的会计环境变动,继而导致新会计实务的出现,而不断地变化。但是,它始终遵循财务会计的基本理论和固有的方法,与中级财务会计互相补充,共同构成财务会计学科和理论体系。

### 三、高级财务会计的特征

既然将高级财务会计作为独立于中级财务会计的一个分支,在高等财经院校中单设专门课程进行研究,为防止课程之间的重复和纰漏,应进一步研究和了解其特征。高级财务会计具有以下特征。

(员)研究内容复杂。高级财务会计所研究的应该是随着会计领域的拓宽而出现的更新、更复杂的会计事项,财务会计领域中的高难问题,不仅涉及会计核算方法,还应有一定深度的理论探讨,如国际公认的三大会计难题:合并会计报表的理论与实务问题、物价变动会计的理论与实务问题、外币报表折算的理论与实务问题。著名经济学家常勋提出财务会计四大难题,除以上外,还有金融工

具会计<sup>①</sup>。

(圆)涉及领域宽广。高级财务会计研究的内容,不囿于特定的假设条件和规定的原则,只要使用者需要的会计信息,原则上都应该提供。从会计报告主体看,不仅反映几个单一公司形成企业集团情况的合并会计报告,还反应一个公司不同分部情况的分部报告。从报告的地域看,不仅包括同一境内、同一币种的合并会计报告,还包括跨国不同币种外币报表的折算。从会计报告内容的时间看,不仅包括事后的财务报告,还应包括反映前瞻性信息的财务报告,等等。

(獭)探讨问题新颖。高级财务会计研究的内容应结合国际和国内的新动向、新问题,有一定超前性。无论运用的方法,还是遵循的理论,都不应局限于已颁布的准则和制度,应将国际和国内会计的新动向融入其中,并随环境的变化随时有所调整。

## 第二节 高级财务会计的研究范围

“任何研究领域都要以阐明范围和确定目标为出发点”<sup>②</sup>,既然高级财务会计独立成科,划定其研究范围自然非常必要。

### 一、划定高级财务会计研究范围的原则

为了更好地划定高级财务会计的研究范围,应遵循以下原则。

(员)以实务为主,也有一定深度的理论探讨。财务会计无论作为一个信息系统,还是作为一种管理活动,一般都以有关法律、法

① 常勋:《财务会计四大难题》,29页,上海,立信会计出版社,1999年。

② 葛家澍:《市场经济下会计基本理论与方法研究》,154页,北京,中国财政经济出版社,1998年。

规为依据,以会计理论为指导,采用会计固有方法,从不同方面向外提供会计信息,形成一个完整的会计信息系统。相对于中级财务会计而言,不仅研究的内容不同,而且研究的方法也不一致,在进行广泛例题演示的同时,应注意深层次理论的剖析和阐释。

(圆)以中级财务会计没有涉及的内容为主,也有对其加深的部分。如前所述,中级财务会计的研究范围界定在企业(事业)单位一般(经常性)会计事项的确认、计量、记录和报告等,这类会计事项,高级财务会计通常不予涉及,但对其中难度较大,又不便于深入阐述的部分,可纳入高级财务会计的研究范围。这一部分内容应根据我国不同时期会计教育的现状进行调整,不应是固定不变的。

(猿)以已颁布的法规为主,也应考虑前瞻性问题。高级财务会计研究的问题,不应局限于已颁布的会计准则和会计制度的有关规定,无论是涉及的范围,还是提出的观点,应具有一定的超前性。随着会计环境的变化,随时将会计实务中出现的一些高难问题融入其中。

(源)以我国国情为主,也应借鉴国外相关学科的研究成果。在界定高级财务会计研究的内容、依据的理论和采用的方法时,应从我国的国情出发,当然也应吸收国外相关学科的一些好的经验。尽管会计是一种通用的国际商业语言,国情的差异,必然形成各国在理论研究和事务处理上的不同。“我们应积极参与国际协调,但各国的会计规范均有其独特的形成背景。在制定我国会计规范和理论研究中,应保持我们的特色”<sup>①</sup>。

## 二、高级财务会计研究范围的界定

根据以上分析,结合我国会计实务和会计教育的实际情况,同

① 冯淑萍:《如何理解中国特色的会计》,187页,会计研究,1999(4)

时借鉴(而非借用)国外的研究成果,高级财务会计的研究范围应界定如下。

(员)复杂业务与财务报告。该部分是中级财务会计一般不涉及的内容,也是国际公认的会计难题。具体包括:合并财务报告;外币报表折算;物价变动会计;金融工具会计。

(圆)中级财务会计中的复杂与特殊业务。该部分是中级财务会计中不便深入阐释或一般企业不发生的业务,具体包括:所得税会计(如不单独设科);租赁会计;法务会计;会计信息披露(前瞻性会计信息、中期报告和分部信息披露);人力资源会计;环境会计。

(猿)非持续经营情况会计。该部分是冲破持续经营基本前提下出现的业务,具体包括:企业清算;重组与破产;企业合并与分立。

(源)其他。其他应列入高级财务会计的内容,如比较会计。

### 三、相关内容的协调

根据国内外相关教材和论著的内容,本文未将其列入高级财务会计研究范围的,做以下安排更为妥当。

(员)政府和其他非营利组织会计问题。美国及其他一些国家的论著中大多把政府和其他非营利组织会计纳入高级会计的研究范围。根据中级财务会计与高级财务会计的划分原则,它并不具备内容复杂、问题新颖的特征。此外,与《企业会计准则》相对应,我国已单独颁布了《行政事业单位会计准则》,对该类会计实务进行规范。因此,无论从理论研究角度,还是从会计教育角度,将政府和其他非营利组织会计作为中级财务会计的一类对待,更为恰当。

(圆)分期收款销售、房地产会计等问题。这些会计事项已成为会计实务中的一般业务,而且在中级财务会计中已作过解释,不应再列入高级财务会计的研究范围。

(猿合伙会计问题。合伙会计的内容并未涉及高深理论,只是伙权变动时计算比较繁杂,可作为专题讲座加以介绍。

(源国际会计是否应作为一门独立课程问题。高级财务会计与国际会计的内容有很多重复和交叉,均把国际公认的会计难题作为研究重点。高级财务会计独立成科以后,对国际会计中特有的会计问题(如转移价格)是否可作为会计专题讲座的内容单独介绍,国际会计不再作为一门独立的学科,有待于研究。

本书所涵盖的内容没有完全按照高级财务会计界定的范围,其原因:第一,由于篇幅所限,有些必须舍去,如人力资源会计、环境会计、法务会计等;第二,由于本系列教材未设会计专题讲座,所以把合伙会计也容纳在内。

## 本章思考题

员猷说明高级财务会计的概念及内涵。

圆高级财务会计有哪些特征?

猿说明划定高级财务会计研究范围的原则及具体界定。

## 第二章 企业合并

### 第一节 企业合并概述

#### 一、企业合并的概念及原因

##### (一) 企业合并的概念

国际会计准则委员会( IASB )第 3 号准则《企业合并》指出：“企业合并是通过一个企业与另一家企业或多家企业的结合或获得其净资产和经营活动的控制权, 而将各单独的企业合并成一个经济实体。”

美国会计准则委员会颁布的, 1970 年 5 月起生效的第 17 号意见定义书《企业合并》中对企业合并定义为：“企业合并是指一家公司与另一家公司, 或者几家公司或非公司组织的企业合并成一个会计主体。这一会计主体继续从事以前彼此分离、相互独立的企业的经营活动。”

《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)对合并没有给出明确的定义, 在财政部 1995 年颁布的《企业兼并有关财务问题的暂行规定》中对兼并的定义是：“兼并, 指一家企业通过购买等有偿方式取得其他企业的产权一种, 使其失去法人资格或虽然保留法人资格但变更投资主体的行为。”

我国《企业合并准则(草案)》对合并的定义基本上与 IASB 第 3 号一致, 其定义为：“通过控制其他企业(包括单独的业务)净资产

和经营方式,将两个或两个以上单独的企业合成一个经济实体。”

虽然各国对企业合并的概念不尽相同,但企业合并都具备以下两个特点。

(1)法人资格可能消失,也可能不消失

在企业合并中有的法人资格并未消失,如控股合并;有的法人资格均消失了,如新设合并。所以,法人资格的消失并非企业合并的必要条件。

(2)企业合并的实质是控制

在企业合并中,有的表现为一家公司或几家公司的净资产全部转移给另一家公司或新建立的公司;有的表现为子公司净资产的绝大部分以上的份额归母公司所有。总之,控制的形式不尽相同,但目的均为对被控企业的财务和经营决策的决定权。

## (二)企业合并的原因

企业是国民经济的细胞,是产生国民收入的源泉。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,获得利润,以求得生存和发展。但在竞争激烈的市场环境下,有的企业由于地理位置优越、产品适应市场需求、管理得当等原因经营状况良好;有的企业却每况愈下。经营好的企业为了扩张或提高市场份额等原因,往往追求以较低的代价获取现有的已形成规模的生产能力——企业合并,而放弃渐进的内涵式扩张的方式。

## (三)企业合并的意义

企业合并的意义体现在以下几点。

(1)获取新的管理力量。参与合并的企业虽然经营不善,但被并企业也有很多可利用的人力资源,以及先进的管理力量,这些新鲜力量的注入无疑可以给合并后的企业带来活力和创造更高利润的动力。

(圆)取得生产或经营上的规模效应。优势企业的强强联合或优势互补,可以使合并产生多种协同效应。

(猿)尽快获得经济资源,为企业创利。企业合并,可以在短时间内获得厂房及机器设备,迅速转化为企业的生产力,新设备往往需要长时间的安装调试和人员培训;同时,企业合并还可以尽快获得无形资产,如优越的地理环境、先进的管理技术、娴熟的技术工人、已形成一定市场份额的销售市场和销售渠道、特许经营权、进出口特许权等等。

(源)税收优惠、免息优惠等。有些国家为企业合并提供了所得税方面的优惠。按照我国规定,经济效益好的国有企业兼并连续三年亏损并贷款逾期两年以上、贷款本息确实难以归还的国有企业,根据被兼并企业资产负债的情况,经银行同意后,可以免收被兼并企业原欠银行贷款利息。

## 二、企业合并的方式

企业合并可以按照不同的标准进行分类。

### (一)按照法律形式划分

企业合并可以分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。

(员)吸收合并是指接纳一个或一个以上的企业加入本公司,加入方解散并取消其法人资格,接纳方存续的合并方式。加入方进行清算或解散后,不再作为独立的法人存在,它们通常作为合并后企业的分支机构继续从事其生产经营活动。新企业拥有了清算企业的净资产。这里的接纳方常常被称为主并企业,加入方被称为被并企业。吸收合并的形式可简略描述为:甲垣乙垣丙垣.....越甲。

(圆)新设合并,又称创立合并是指企业与一个或一个以上的企业合并成为一个新企业,原参与合并的各方解散,取消原来的法人资格(两个或更多参与合并的企业全部终止存在)。新设立的企业