

东北财经大学会计学系列配套教材

高级财务会计习题与案例

傅瑶荣瑶主编
摇摇摇

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

前摇摇言

本书是与东北财经大学出版社出版的“东北财经大学会计学系列教材”中刘永泽、傅荣主编的《高级财务会计》相配套的辅导用书。

《高级财务会计》教材中涉及的内容，有的属于国际会计领域前沿性问题，有的是国内经济生活中正在面临的新问题，还有的则在国内会计实务中尚不具普遍性。所以，尽量处理好理论前瞻与实用价值的关系，不仅是教材编写中的指导思想，也是这本《高级财务会计习题与案例》的编写原则。另外，为了有助于学生对教材相关内容的消理解，本书对某些理论问题和实务操作问题，作了必要的补充和扩展。

本书既适用于会计学、财务管理及相关专业的本、专科学生，也适用于经济类其他专业的学生以及财务会计实际从业人员。

本书由东北财经大学会计学院部分教师编写，具体的分工为：第一章、第二章、第三章、第六章、第七章和第十一章由傅荣教授编写，第四章和第八章由陈玉媛博士生编写，第五章由于显国教授编写，第九章和第十章由姜欣副教授编写，傅荣教授对全书进行了总纂。

由于作者水平有限，书中难免有不足和错误之处，敬请读者指正。

编摇者

圆园园年 员月

· 员 ·

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

目摇摇录

第一章摇合并会计报表概述·····	员
一、学习目的与要求·····	员
二、预习要览·····	员
三、本章重点与难点·····	圆
四、练习题·····	猿
五、练习题参考答案·····	远
第二章摇股权取得日的合并会计报表·····	苑
一、学习目的与要求·····	苑
二、预习要览·····	苑
三、本章重点与难点·····	愿
四、练习题·····	员
五、案例·····	员
六、练习题参考答案·····	愿
第三章摇股权取得日后的合并会计报表·····	圆
一、学习目的与要求·····	圆
二、预习要览·····	圆
三、本章重点与难点·····	圆
四、练习题·····	缘
五、案例·····	猿
六、练习题参考答案·····	源
第四章摇所得税会计·····	源
一、学习目的与要求·····	源

二、预习要览	源
三、本章重点与难点	源
四、练习题	源
五、案例	源
六、练习题参考答案	源
第五章 外币业务会计	源
一、学习目的与要求	源
二、预习要览	源
三、本章重点与难点	源
四、练习题	源
五、案例	源
六、练习题参考答案	源
第六章 物价变动会计	源
一、学习目的与要求	源
二、预习要览	源
三、本章重点与难点	源
四、练习题	源
五、案例	源
六、练习题参考答案	源
第七章 衍生金融工具会计	源
一、学习目的与要求	源
二、预习要览	源
三、本章重点与难点	源
四、练习题	源
五、案例	源
六、练习题参考答案	源
第八章 租赁会计	源
一、学习目的与要求	源
二、预习要览	源
三、本章重点与难点	源

四、练习题·····	158
五、案例·····	158
六、练习题参考答案·····	158
第九章 合伙企业会计·····	158
一、学习目的与要求·····	158
二、预习要览·····	158
三、本章重点与难点·····	158
四、练习题·····	158
五、案例·····	158
六、练习题参考答案·····	158
第十章 分支机构会计与退休金会计·····	158
一、学习目的与要求·····	158
二、预习要览·····	158
三、本章重点与难点·····	158
四、练习题·····	158
五、练习题参考答案·····	158
第十一章 企业清算与企业重组·····	158
一、学习目的与要求·····	158
二、预习要览·····	158
三、本章重点与难点·····	158
四、练习题·····	158
五、案例·····	158
六、练习题参考答案·····	158

第一章 合并会计报表概述

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解企业合并的含义与方式，了解合并会计报表的种类及合并会计报表的局限性，掌握企业合并会计处理的购买法与股权联合法的基本内容，掌握合并会计报表与投资的关系、合并会计报表的特点，掌握合并会计报表范围的确定方法、合并会计报表的编制原则和编制合并会计报表的一般程序。

二、预习要览

(一) 关键概念

企业合并

吸收合并

创立合并

购买法

股权联合法

合并范围

合并资产负债表

合并利润分配表

合并现金流量表

合并利润表

合并现金流量表

(二) 关键问题

什么是企业合并？企业合并的意义是什么？

企业合并的方式有哪些？

什么是购买法？什么是股权联合法？

如何理解购买法与股权联合法对会计信息的影响？

合并会计报表与个别会计报表相比有哪些特点？

怎样确定纳入合并会计报表的子公司的范围？

合并会计报表的编制应遵循哪些原则？为什么？

● 合并会计报表包括哪些种类？

● 合并会计报表的一般编制程序如何？

三、本章重点与难点

- ☆ 企业合并的会计处理方法
- ☆ 合并会计报表的特点
- ☆ 合并会计报表合并范围的确定
- ☆ 合并会计报表的种类
- ☆ 合并会计报表的编制原则
- ☆ 合并会计报表的编制程序

（一）企业合并的会计处理方法

企业合并的会计处理方法包括购买法和股权联合法。

购买法与股权联合法在合并的实质、合并成本与合并费用的处理、合并商誉的确认及合并当年收益的确定等方面，存在着明显的差别；两者对合并当年及以后各年资产的计价、收益的确定等财务会计信息有着不同的影响。

目前国际会计界比较倾向于限制权益结合法的应用。

（二）合并范围的确定

合并范围的确定直接关系到合并会计报表提供的会计信息的相关性。

目前国际上对合并会计报表范围的界定，比较一致的做法是将母公司能够对其实施有效控制的子公司纳入合并范围。这里应注意正确理解的问题主要有：母公司投资并控制的被投资公司才是子公司；“控制”的含义、直接控制与间接控制的区别、实施控制的具体途径；实质重于形式原则与“有效控制”；我国现行合并范围的界定与其他国际或地区有何不同；合并范围如何影响会计信息的相关性。

（三）合并会计报表的种类

合并会计报表按编制时间及目的不同，分为股权取得日合并会计报表和股权取得日后合并会计报表两大类。

合并会计报表按其反映的具体内容不同，分为合并资产负债表、

合并利润表、合并利润分配表和合并现金流量表等。

(四) 合并会计报表的编制原则

编制合并会计报表应遵循以个别会计报表为基础原则、一体性原则和重要性原则。其中以个别会计报表为基础原则，既保证了合并会计报表资料来源的真实性，又解释了为什么在合并日后的以后各期末需要在合并会计报表工作底稿中就以前曾经抵消的影响未分配利润项目的内部交易或事项对本期“期初未分配利润”的影响数进行调整；而一体性原则却是对纳入合并范围成员企业之间内部交易或事项产生的未实现损益和损益重复计价进行抵消处理的原则依据，同时也反映了合并会计报表提供企业集团整体财务会计信息的本质要求。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 一般情况下，对外投资事项要求投资方编制合并会计报表的是()。

A. 短期投资

B. 长期债权投资

C. 拥有被投资企业 50% 以上权益性资本的长期股权投资

D. 拥有被投资企业 50% 以上权益性资本的长期股权投资

2. 企业合并的下列情形中需要编制合并会计报表的是()。

A. 吸收合并

B. 控股合并

C. 下列企业中纳入甲公司编制的合并会计报表合并范围的有()。

A. 其董事长是甲公司的最大股东的某公司

B. 甲公司拥有其 50% 的权益性资本的某公司

C. 甲公司拥有其 50% 的权益性资本、已关停并转的某公司

D. 甲公司拥有其 50% 权益性资本、持续经营的所有者权益为负数的某公司

3. 在物价上涨的前提下，企业合并采用购买法与采用股权联合

法相比，前者比后者（摇摇）。

粤合并当年对净资产的计价低

月合并当年确认的收益必然低

悦合并后各年确认的收益要低

阅合并后各年确认的合并资产转移价值比较低

下列关于合并会计报表的阐述中，不正确的是（摇摇）。

粤合并会计报表由母公司进行编制

月合并会计报表与个别会计报表的编制主体不同

悦合并会计报表并不以企业主管部门为编制主体

阅合并会计报表编制过程的核心问题是资料加总

（二）多项选择题

粤与个别会计报表相比，编制合并会计报表时应当遵循的原则有（摇摇）。

粤一体性原则

月重要性原则

悦可理解性原则

阅相关可比性原则

关于以个别会计报表为基础原则

粤母公司拥有其权益性资本没有达到 缘豫但仍可被纳入合并范围的子公司包括（摇摇）。

粤持续经营所有者权益为正数的子公司

月母公司有权任免其董事会的多数成员的子公司

悦母公司在其董事会会议上有半数以上投票权的子公司

阅母公司根据章程或协议有权控制其财务和经营政策的子公司

关于母公司通过与其他投资者的协议持有其半数以上表决权的子公司

粤下列粤、月、悦、阅、耘五个企业中，应纳入甲公司合并会计报表合并范围的有（摇摇）。

粤甲拥有粤源豫的权益性资本、拥有乙源豫的权益性资本，乙拥有粤源豫的权益性资本

月甲拥有 月乙的权益性资本、拥有丙 乙的权益性资本，丙拥有 月乙的权益性资本

愧甲拥有 耘乙的权益性资本，耘是持续经营的所有者权益为负数的企业

阅甲拥有 阅乙的权益性资本，阅清理整顿完毕已经正常经营

耘甲拥有丁 苑乙的权益性资本，丁拥有 悦乙的权益性资本

灞在合并会计报表工作底稿中计算其合并数时，应以该项目的加总数额加上抵消分录的贷方发生额减去抵消分录的借方发生额的项目有(摇摇)。

粤合并价差

月盈余公积

愧营业外支出

阅递延税款贷项

耘期初未分配利润

纛以下关于购买法的说法中正确的有(摇摇)。

粤购买法将一企业合并另一企业的行为视作购买其他资产的一项交易

月合并企业合并当年净收益仅指合并企业当年实现的净收益

愧购买法下购买方必然确认合并商誉

阅购买法仅适用于对控股合并的情形

耘与购买法相对应的是股权联合法

(三) 判断题

灞凡是母公司所控制的被投资企业，无论母公司对其权益性资本投资比例是否达到 纛豫，都应纳入合并范围。(摇摇)

阅母公司只有通过投资才有可能对子公司实施控制。(摇摇)

纛一个企业只有投资于另一个企业，才有可能对被投资企业实施控制。(摇摇)

灞纳入合并会计报表合并范围的子公司必须是母公司拥有其 纛豫以上权益性资本并能对其实施有效控制的子公司。(摇摇)

纛粤公司拥有 月公司 阅豫的权益性资本，月公司拥有 悦公司

缘豫的权益性资本、拥有 阅公司 缘豫的权益性资本。悦 阅公司均应纳入 月公司编制的合并会计报表的范围。(摇摇)

遥编制合并会计报表时,需要对纳入合并会计报表范围的各成员企业之间的内部交易事项对个别会计报表的影响予以抵消,这是一体性原则的要求。(摇摇)

殳编制合并会计报表时以个别会计报表为基础,就是指要将个别会计报表的数据相加才能构成合并会计报表数据。(摇摇)

愿在合并会计报表工作底稿中编制的有关抵消分录,并不能作为记账的依据。(摇摇)

五、练习题参考答案

(一) 单项选择题

鬼阿摇圆悦摇猿阿摇源悦摇缘阅

(二) 多项选择题

鬼粤丰摇圆月外丰摇猿月树悦摇源月殊摇缘粤云

(三) 判断题

鬼对/摇圆对/摇猿对摇源对/摇缘对摇远对/摇苑对摇愿对/

第二章 股权取得日的合并会计报表

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解合并商誉的有关内容，包括：合并商誉产生的原因、合并商誉与合并价差的关系、当代观下合并商誉的计量方法、合并商誉的确认方法以及在个别会计报表和在合并会计报表中的报告方法等；掌握股权取得日合并资产负债表的编制方法，包括购并全资子公司和非全资子公司两种情况下股权取得日合并资产负债表的编制方法。

二、预习要览

（一）关键概念

合并商誉 合并价差

合并理论

当代理论

股权取得日

少数股东权益

（二）关键问题

如何理解合并商誉的产生？

如何理解合并商誉与合并价差的关系？

合并商誉如何计量？

合并商誉如何入账？

如何在个别会计报表和合并会计报表中报告合并商誉？

购买全资子公司和非全资子公司，股权取得日合并会计报表的区别主要在哪里？

三、本章重点与难点

- ☆ 合并商誉的含义
- ☆ 合并商誉的确认、计量、记录与报告
- ☆ 购买全资子公司时股权取得日合并资产负债表的编制
- ☆ 购买非全资子公司时股权取得日合并资产负债表的编制

(一) 合并商誉的含义

采用购买法实施的股权合并业务中，购并方支付的购买成本超过（或低于）其在被并方可辨认资产和负债的公允价值中所占股权份额的部分，就构成合并商誉。合并商誉作为被并方内在商誉的市场外化，是在其长期的经营活动中产生的，因企业购并业务而确认的。

合并商誉与我国现行实务中的合并价差，两者有一定的联系，更有明显的区别。合并价差包括合并商誉和被并方净资产的重估增值，所以合并商誉是合并价差的组成部分之一；但是合并商誉和合并价差两者的产生原因、计量基础、确认条件和包括的内容等各方面，却又存在差异。

(二) 合并商誉的会计处理

合并商誉的会计处理包括确认、计量、记录与报告。

确认合并商誉的前提是企业合并采用购买法，也就是说，购买法实施的企业合并，应按购买方支付的购买成本高于（或低于）其在被并方可辨认资产和负债的公允价值中所占股权份额的部分，确认合并商誉（或负商誉）。

合并商誉的计量要解决合并商誉的金额确定。原则上合并商誉在金额上应等于购并方支付的购买成本与被并方净资产公允价值之差，但不同的合并理论下合并商誉的计量结果不尽相同。

合并商誉如何记录——即按确定的金额确认为具体会计要素——直接关系到其在期末会计报表中的报告。合并商誉的账务处理通常包括以下三种方法：确认为一项永久性资产并不予以摊销、确认为一项资产并分期摊销和直接在购并当期调整股东权益并不确认为资产。根据我国现行会计规范，吸收合并的合并商誉确认为无形资产，控股合

并的合并商誉则并未单独予以记账，而是计入长期股权投资的账面价值。

无论将合并商誉确认为一项永久性资产还是确认为一项分期摊销的资产，其余都会在各个别资产负债表的专门资产项目（如商誉或无形资产）有所报告；如果将其在购并当期调整股东权益，则将减少当期资产负债表有关股东权益项目的报告金额。根据我国现行有关会计规范，合并商誉作为长期股权投资账面价值中未摊销的股权投资差额的一部分，将列示于个别资产负债表的长期股权投资项目，并作为合并价差的一部分列示于合并资产负债表的“合并价差”项目；对于“负商誉”，则因在购并时已将其计入资本公积而报告在个别资产负债表和合并资产负债表的资本公积项目里。

（三）股权取得日合并资产负债表的编制要点

股权取得日的合并会计报表主要是合并资产负债表。编制股权取得日合并资产负债表的要点主要有：

①只有一类抵消分录。与股权取得日后各期末编制的合并资产负债表相比，编制股权取得日的合并资产负债表时，只需在将控股公司（母公司）和被控股子公司的个别资产负债表加总的基础上，对母公司对该子公司的股权投资余额与子公司股东权益予以抵消即可，即只对因取得股权这一会计事项而产生的对个别会计报表的影响数予以抵消。

②在子公司为非全资子公司的情况下，还需确认少数股东权益。

（四）合并理论的介绍

这里的“合并理论”是关于“合并报表编制程序的概念依据”（常勋，1988）。不同的合并理论，代表了对合并会计报表的服务对象、少数股东权益的性质以及合并商誉的确认与计量等关于合并会计报表根本问题的不同观点。合并理论主要有母公司理论（强调对控股股东的利益）、实体理论（强调对全体股东的利益）、当代理论（强调对全体利益相关者的利益）。

责理论^①和所有权理论^②。

根据美国财务会计准则委员会（FASB）的解释，母公司理论侧重于母公司股东的利益，认为合并资产负债表、合并利润表是对母公司资产负债表、利润表的修正或延伸，是以子公司的资产和负债代替母公司对子公司的股权投资，以子公司的收入、费用、利得和损失代替母公司从子公司获得的投资收益。实体理论将母公司与子公司的集合作为一个单一的个体，认为合并会计报表应从母公司股东及企业集团少数股东的观点来编制，以便为其提供集团个体的经营活动信息。当代理论可以说是母公司理论和实体理论的综合。所有权理论与母公司理论、实体理论不同的是，它既不强调企业集团中存在的法定控制关系，也不强调各成员企业构成的企业集团的经济一体性，它强调的是编制合并会计报表的企业“通过拥有的所有权的足够份额能对另一企业的经济和财务决策实行控制或产生重大影响，即向母公司的股东报告其所拥有的资源，不反映少数股东权益和少数股东应享有的损益”^②。

以上四种理论在合并会计报表中的主要特征的比较，见表 圆-员

表 圆-员 四种合并理论主要特征比较					
项目	合并理论	母公司理论	实体理论	当代理论	所有权理论

① 王松年等：《国际会计前沿》，员猿页，上海，上海财经大学出版社，圆园园

② 林钟高等：《新编高等会计学》，圆页，上海，立信会计出版社，圆园园

对子公司净资产的计价	母公司股权部分按公允价值计价；少数股权部分按账面价值计价	全部按公允价值计价	母公司股权部分按公允价值计价；少数股权部分按账面价值计价	母公司股权部分按公允价值计价；少数股权部分不予列示
对合并商誉的计量与列示	按母公司持股比例计算，与少数股权无关	按子公司净资产全部公允价值确定，属于全体股东	按母公司持股比例计算，与少数股权无关	按母公司持股比例计算，与少数股权无关

续表

合并理论 项目	母公司理论	实体理论	当代理论	所有权理论
对子公司各会计要素的合并	全部合并	全部合并	全部合并	按持股比例合并
实现内部交易损益的抵消	逆销按持股比例抵消；顺销百分之百抵消	百分之百抵消	百分之百抵消	按持股比例抵消
对少数股东权益的列示	在负债部分单项列示	列示于股东权益部分	在负债部分单项列示；或在股东权益部分单项列示，列示于负债与股东权益之间	不予列示
对少数股东损益的列示	在合并净收益前列作减项	列作合并净收益的组成部分	在合并净收益前列作减项	不予列示

值得一提的是，大多数国家在编制合并会计报表时，都不是单纯采用一种合并理论。我国现在基本上采用当代理论。