

广东商学院会计系列教材

高级 财务会计学

葛敬东 主编

刘良惠 于 莉 副主编

GaoJi
CaiWu
KuaiJiXue



中山大学出版社

广东商学院会计系列教材

高级财务会计学

葛敬东 主 编
刘良惠 副主编
于 敏

中山大学出版社

·广州·

版权所有 翻印必究

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学/葛敬东主编;刘良惠,于敏副主编. —广州:中山大学出版社,2003.8

(广东商学院会计系列教材)

ISBN 7-306-02151-6

I. 高… II. ①葛… ②刘… ③于… III. 财务会计
IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 066298 号

责任编辑:章 伟 封面设计:方 竹 责任校对:曹 遂 责任技编:黄少伟

中山大学出版社出版发行

(地址:广州市新港西路 135 号 邮编:510275)

电话:020-84111998、84037215)

广东新华发行集团股份有限公司经销

广州市番禺区市桥印刷厂印刷

(地址:番禺区市桥环城西路 201 号 邮编:511400)

850 毫米×1168 毫米 32 开本 16.375 印张 407 千字

2003 年 8 月第 1 版 2003 年 8 月第 1 次印刷

印数:1—5000 册 定价:28.00 元

如发现因印装质量问题影响阅读,请与承印厂联系调换

前 言

《高级财务会计学》是我校会计系列教材之一。

财务会计学是一个庞大的知识体系，根据会计专业教学实践的需要，我们将其分为既相互联系又相对独立的三个部分，即：《初级财务会计学》、《中级财务会计学》和《高级财务会计学》。《初级财务会计学》主要阐述会计的一般原理和基本方法，解决财务会计账务处理系统的共性问题；《中级财务会计学》主要阐述企业常规业务处理的会计理论和方法，解决企业在日常生产经营过程中财务状况、经营成果等一般业务流程的会计问题；而《高级财务会计学》则主要阐述企业资本增值过程中特殊业务的会计理论和方法，解决企业在全生命过程中从资本的原始积累、扩张到终结所涉及的财务会计问题。

企业财务会计是对企业整个生命周期资金运动的跟踪报道。企业作为资本增值的载体，其整个生命周期就是资本的投入、增殖、积累、扩张和消亡的过程。在这个长期的发展过程中，对于任何企业，其资本增殖阶段是必经之路程，即从资本投入企业到购置生产要素（劳动手段、劳动对象、劳动力），再到将生产要素有机结合进行生产，最终到生产出成品进行销售，从而完成一轮生产周期，如此周而复始，形成简单再生产过程。由于企业资本增殖，即简单再生产过程具有一般性，因而现行的财务会计理论与实务，如会计假设、会计要素、会计计量、确认及核算原则等都是建筑在这个一般性基础之上的，尤其根据企业生产周期建筑起的会计循环业已形成相当完整的会计信息系统。然而，当企业进行扩大再生产，即不断增值或积累时，企业规模越来越大、经济业务越来越多，从而对财务会计的要求也越来越高，原先以单个主体企业再生产过程的资金运动为研究对象的财务会计

就难以满足企业发展的客观需要，因此有必要对企业财务会计划分梯级：将企业一般生产经营周期的会计界定为中级财务会计，而将中级财务会计不能涵盖的资本增值内容归属于高级财务会计。

高级财务会计研究的内容是企业的资本增值业务，企业的资本增值是由企业初创、发展、壮大到消亡的不断运动的过程，这就是支撑高级财务会计的框架——企业的生命周期。高级财务会计学就是以企业的全生命周期作为一个会计循环：从资本的初始形态开始的独资经营到几个资本结合的合伙经营，再到资本的扩张——总分店经营，乃至资本的进一步扩张——企业合并形成的集团公司，直至资本的最终消亡——企业破产。在这个企业生命过程的各个阶段，由于其资本的组合形式和资本经营方式不同，与其生死与共地记录和反映的会计原则和方法则不能相同：纵向地从企业发展的历史过程看，处于不同发展阶段的企业形式，如独资企业——合伙合资企业——公司法人——企业集团——跨国公司……，需要不同的会计形式反映其资本的运动过程和结果；而从企业的横向空间分布看，处于不同发展阶段的企业组织形式是同时并存的，因而在同一时点上其对会计方法的需求亦难惟一；还有，同一组织形式的企业由于经营方式不同，其会计方法也将有别。因此，高级财务会计学就是以企业整个生命过程中各个不同阶段的资本存在形态、特殊经营方式及经济业务引起的资金运动所需要的特殊核算方法和特殊反映形式为研究对象，进而构筑起与中级财务会计接壤而不重叠、涵盖而不替代的企业财务会计的阶梯。如此界定的高级财务会计学，在时间上具有历史延伸性，在空间上具有宏观辐射面，是企业财务会计更高、更广的台阶。

就目前高级财务会计学的研究现状看，国内、国外出版的教材所涉内容存在两个偏重：一是偏重于会计理论的堆砌，如国内为数不多的相关教材多因袭美国的会计理论的陈述，编入了人力

资源会计、物价变动会计、绿色会计等内容，使整本书类似于会计理论专题探讨，缺乏内在的系统联系；二是偏重于面宽，多将政府会计或非盈利组织会计纳入，甚至有的将银行业、采掘业会计也编入其中，导致一本书中包含了多个不同性质的会计主体，无法统一概念和范畴，因而难以抽象和归纳高级财务会计学的内涵。

本书将以盈利（资本增殖）为目的的企业作为会计主体，以当代不同组织形式的企业在所有权变更、经营方式转变、销售手段创新、关联投资扩张、经营风险规避以及债务重组、破产清算等方面引起的资本运动所需要的会计核算和反映方式为研究对象，以相关的法律和会计准则及会计制度作为方法依据，并将作者的会计研究水准和阐释能力加于其上编著而成。本书特点有四：一、会计主体鲜明。本书将会计主体定位在以盈利为目的的企业，这是一个抽象概念，既排除了非盈利组织（如政府等行政单位），也舍弃了企业的行业经营特征（如工业、商业、服务业等），从而确定了本书研究对象的外延。二、会计对象具体。本书将会计对象界定在企业日常的生产经营过程之外的资本增值业务，即本书虽将“以盈利为目的的企业”作为会计对象的载体，但却并非研究企业生产创利的具体过程，而是驾驭在这个过程之上研究企业不同的组织形式或特殊的经营方式所引起的资本变动，即企业的资本增值过程，也就是企业的生命过程，这一过程是一条明确且具体的高级财务会计核算与反映的主线，因而使得高级财务会计学的研究对象从内涵到外延都更加清晰，不再存在与中级财务会计学在内容上难以界定边缘的问题。三、结构体系完整。本书采用章节结构，以企业整个生命周期设计章节顺序。根据企业生命周期理论，企业由小到大、由弱到强、由盛到衰要经历初创、成长、成熟、衰退、破产各个阶段，本书首先从最小的资本初始形式——独资企业写起，到资本的组形式——合伙企业，直至资本的扩张形式——集团公司（包括总分公司和母子

公司),乃至资本的极限形式——跨国公司,再到最后资本的衰退形式——企业破产清算,以此作为主线,将涉及的相关业务融入其中,从而构架起在更广泛的时空观下对企业资本运动的“扫描”程序,使全书统一在一个完整的概念——资本增值过程,即企业整个生命过程(而非企业生产经营过程)的框架下,避免了常见的会计专题式地分述的“通病”,更符合高层次管理理念的追求。四、会计处理合规。虽然本书所涉内容都是在我国建设市场经济的过程中企业发展必然遇到的新的经济业务,但在会计处理上都严格遵循相关会计准则和制度的规范,并非理论推测和妄加设计。因为企业财务信息对投资者(而上市公司则是对社会公众)的诱导性乃至对市场经济的影响力非同寻常,尤其美国安然(ENRON)公司会计造假案已给全球企业会计信息质量敲响了警钟,所以,作为高级财务会计信息的合规性尤为重要。本书基本上是以在我国有会计准则可依的属于高级财务会计范畴的经济业务作为选编内容,对尚无我国会计准则可依的个别业务则按照国际会计准则或国际惯例,以使会计处理更具规范和权威性。

本书由葛敬东主编、构思并总纂;刘良惠、于敏任副主编。其编写分工如下:葛敬东编写第1、2、3、5、9、10章并撰写前言、导言和全部章头引语;刘良惠编写第4、6、11章;于敏编写第7、8章;白革萍编写第12章。由于本书由从事多年高校会计教学的教师编写,语言专业、案例解惑,对具有企业会计知识的高等院校学生和广大会计从业人员具有较强的亲和力,既可作为高校会计、财税等专业的教材,也可作为在职人员“高级会计师”职称考试和“注册会计师”资格考试的参考用书。

由于高级财务会计学尚处于探讨阶段,加之作者水平有限,书中错误、疏漏在所难免,恳请读者批评指正。

葛敬东

2003年6月

目 录

导论	(1)
第一章 权益变动会计	(20)
第一节 个人独资企业权益会计	(21)
第二节 合伙企业权益会计	(39)
第三节 国有企业公司制改造	(66)
第二章 非货币性交易	(88)
第一节 非货币性资产及其交易	(88)
第二节 非货币性资产交易的核算	(95)
第三章 总分店会计	(113)
第一节 总分店经营概述	(113)
第二节 总分店往来的核算	(119)
第三节 总分店汇总报表	(130)
第四章 电子商务会计	(156)
第一节 电子商务概述	(156)
第二节 虚拟企业及其会计特征	(168)
第三节 电子商务会计	(174)
第五章 期货交易会计	(182)
第一节 期货概述	(182)
第二节 期货投机的核算	(207)
第三节 期货套期保值的核算	(219)
第六章 外币业务会计	(233)
第一节 外币业务概述	(233)
第二节 现汇业务的核算	(244)

第三节	期汇业务的核算	(251)
第四节	外币会计报表折算	(267)
第七章	企业合并	(291)
第一节	企业合并概述	(291)
第二节	企业合并的会计处理方法	(298)
第八章	合并会计报表	(320)
第一节	合并会计报表概述	(320)
第二节	合并资产负债表	(329)
第三节	合并利润表	(342)
第四节	合并利润分配表	(354)
第五节	合并现金流量表	(360)
第九章	或有事项及承诺会计	(379)
第一节	或有事项概述	(379)
第二节	或有损失的核算	(385)
第三节	或有收益的核算	(391)
第四节	反诉的核算	(392)
第五节	承诺的核算	(395)
第十章	会计报表附注	(397)
第一节	资产负债表附注	(397)
第二节	损益表附注	(421)
第三节	资产负债表日后事项披露	(438)
第四节	合并会计报表附注	(446)
第十一章	债务重组会计	(449)
第一节	债务重组概述	(449)
第二节	以资产清偿债务的债务重组	(454)
第三节	以债务转为资本的债务重组	(464)
第四节	修改其他债务条件的债务重组	(467)
第五节	混合方式债务重组	(473)

第十二章	企业清算会计	(479)
第一节	企业清算概述	(479)
第二节	合伙企业清算会计	(486)
第三节	公司清算会计	(496)

学到高级财务会计阶段，你也就够“高级”了，你也该“高级”了。

导 论

——献给初学者的话

高级财务会计学是研究什么的？

为什么要学习高级财务会计学？

怎样学好高级财务会计学？

一、关于高级财务会计学的研究对象

要知道高级财务会计学是研究什么的，必须对企业财务会计学的现有内容进行细分。

随着企业的创新和发展，企业财务会计学已形成一个庞大的知识体系，一本书或一门课已承载不下其广博的内容，必须对其进行合理分割。目前许多高校会计系已将企业财务会计学划分为初级、中级、高级三个层次，这是对会计学教学改革的一大贡献。从这种划分的结果看，初级财务会计学作为会计学原理，其边缘是清楚的，而中级财务会计学和高级财务会计学之间按较流行的常规业务和特殊业务划分则界线不够明确。因为随着企业投资和控制的展开，合并会计报表可能或者已经成为了企业会计的一项常规业务；而随着会计电算化的普及和物流中心的建立及企业“适时制”或“零库存制”的采用，对于许多企业来说，FIFO和LIFO等原常规性质的存货核算理论亦变成非常规性了；如此等等。因而，仅就业务的常规性和特殊性划分中级财务会计

学与高级财务会计学的内容则缺乏相应的理论根据，无论在时间上还是空间上都找不出严格的界线。于是，关键的任务就是从理论框架上找出两者之间的界线，从而划定范围，建立结构，分配和归属各自应得的财务会计内容。

（一）建立高级财务会计学的结构框架

平面地看是范围，立体地看是结构，合之，则为结构框架。下面从企业作为资本的载体这一命题出发，分别剖析中级财务会计学与高级财务会计学两者的结构框架。

1. 关于中级财务会计学的结构框架

企业作为资本的载体，其整个生命周期就是资本的投入和增殖、积累和消亡的过程。在这个过程中，对于任何企业，其资本增殖是必经阶段，即从资本投入企业到购置生产要素（劳动手段、劳动对象、劳动力），再到将生产要素有机结合进行生产，最终到生产出成品进行销售，收回成本及增加值，从而完成一轮生产周期，如此周而复始，形成马克思所说的剩余价值生产过程，也就是资本增殖过程。虽然企业生产经营的产品品种各异，导致其具体生产或经营过程不一，但将其抽象为资本增殖过程则具有一般性，因而现行的财务会计理论与实务，如会计假设、会计要素、会计计量、确认及核算原则等都是建筑在这个一般性基础之上的，尤其根据企业生产周期建筑起的会计循环业已形成一個相当完整的会计信息系统。

根据美国印第安纳大学会计学教授杰米·巴瑞特的著作《经济环境下的财务会计》中关于企业经营的描述（如图1所示）：

果树从下至上包括树根、枝干和成果三大阶段；企业与此对应，也包括初始筹资（资本和借债）、投入生产、产出产品或服务三大阶段，而自上而下，企业经营产品和服务的净收益要分别分配于简单再生产过程、偿还债务和支付股利，从而完成一个生产经营周期。

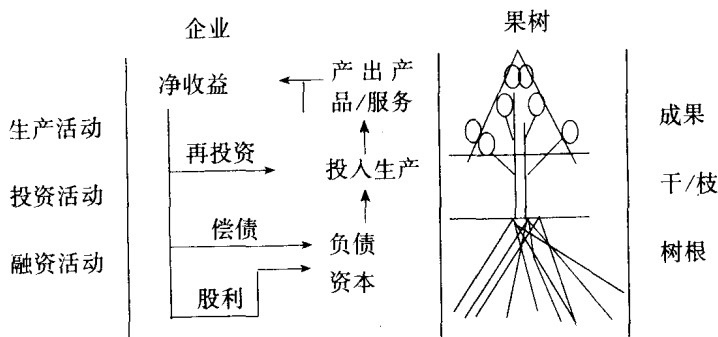


图1 企业好比果树

根据上述归纳和引证，不难看出，企业生产经营过程的本质就是资本增殖过程，以此过程建立的会计周期早已成为中外会计界的共同的概念。所以，可以认为，企业资本增殖过程应该界定为中级财务会计的结构框架，与企业生产经营周期相关的经济业务，如初始筹资、采购供应、生产成本及销售的核算、损益及其分配的核算和基础会计报表编制，应作为中级财务会计的研究内容，如此，则将原已成型的企业财务会计（即与生产经营相关的财务会计内容）和曾从中分离出去的成本会计统一在企业资本增殖过程的框架之下。

2. 关于高级财务会计学的结构框架

企业财务会计是对企业整个生命周期资本运动的跟踪报道。企业的整个生命周期是一个长期的历史发展过程，若将这一历史过程比作一条线，资本则是线上的各点，显然资本构成了企业的生命线。企业由初创、发展、壮大到消亡的历史过程，就是资本从无到有、从少到多、从多到寡、从寡到无的数量的变化过程，这个过程就是资本增值过程。于是，资本运动可以从两个方向观察：一是对资本“点”的观察，即观察资本的各点，在既定的时空下既定的资本“点”自身内部的存活机制，即资本增值过程；

二是对资本“线”的观察，由各个资本“点”组成了资本“线”，线上的点不是静止不变的，在运动的时空下，点与点之间会相互作用而聚合和离散导致新的组合，从而使有的点增大、有的缩小、有的消失，点与点之间的数量变动机制就是资本增值过程。可见，对于资本“点”——资本增值过程的计量和反映是中级财务会计的研究内容；而对于资本“线”——资本增值过程的计量和反映应是高级财务会计的研究内容。

值得注意的是，资本的增值和资本的增值是两个不同的概念。总体宏观地看，资本增值是企业生命周期的一个既定的“点”，而微观地看，将这一“点”像做“CT”一样扫描，就呈现前述将企业比做果树（BUSINESSES ARE LIKE FRUIT TREES）的情形，即单个企业的生产经营过程或马克思所说的剩余价值创造过程或简单再生产过程；而资本增值是指将新的资本再投入到资本增值过程（无论是本企业还是它企业），从而改变资本“点”的外在形态和空间位置，其结果是资本的数量增加，企业规模和形式的转变，从一定历史时期看，这一过程便形成一条“线”，是企业的生命周期线。两者的资本运动过程可用图2表示：

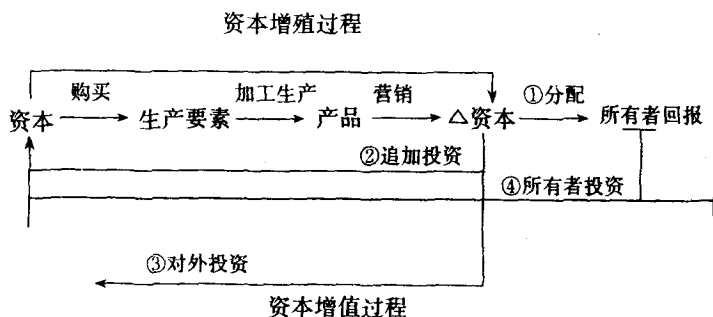


图2 资本增值与资本增值过程

图 2 显示：资本 $\rightarrow\Delta$ 资本之间是资本增值过程，是中级财务会计研究的内容，而 Δ 资本之后分为四部分：①是对投资者分配的利润，这使一部分增值的资本流出企业。这部分在中级财务会计中只涉及一部分基础内容，即单个企业的利润分配的核算和编报利润分配表；而更复杂的部分则在高级财务会计中，如各种不同组织形式的企业——小自独资企业、大到跨国公司的利润分配和编报。这也正是将其画入中轴线上的原因。②是追加投资，将利润的一部分用于扩大再生产，如扩张经营规模，在异地或国外设立分支机构等。③是对外投资，即资本经营，应包括资本市场及直接长期投资，从而购并和控制其他企业，成为母公司。④是所有者的投资，分为两部分：一部分来自 Δ 资本中对所有者分配后的原所有者再投资，这部分依靠资本增值；一部分来自外部投资，从而增加企业资本金。②、③和④是资本增值过程，是高级财务会计研究的内容。

资本增值和资本增值的关系从图 2 中显而易见：资本增值的结果 Δ 资本是资本增值的先决条件，起着承上启下的作用。资本增值的结果有三种可能：当 $\Delta = 1$ 时，资本保值；当 $\Delta < 1$ 时，资本减值；当 $\Delta > 1$ 时，则资本增值。而只有资本增值的结果为正数，才有资本增值的可能，从而将资本增值的一部分投入更大规模的再生产，则为资本增值，即：盈利为增值，积累为增值。由此进一步的结论是：增值是资本的内在功能作用，而增值是资本的外在数量变化，只有资本的功能朝着正的方向作用，资本的数量才会朝着正的方向增加，否则相反。所以，增值是增值的前提，可以将两者比喻成鸡生蛋和蛋孵鸡的关系^①。由于前面我们

① 将资本增值和资本增值两者比喻成鸡生蛋和蛋孵鸡的关系：资本增值好比鸡生蛋，生蛋是鸡的功能，是母鸡孕育和生产的过程和结果，失去这一功能则必被宰杀。资本增值好比蛋孵鸡，蛋孵鸡是使鸡的数量增加，以便有更多的生蛋的鸡。

曾将资本增值界定为中级财务会计的内容，而将资本增值界定为高级财务会计的内容，因而，中级财务会计是高级财务会计的基础或前提。可见，高级财务会计与中级财务会计在内容上接壤而不重叠，涵盖而不替代，从而构成企业财务会计的高级阶梯。

(二) 界定高级财务会计学的研究对象

根据上述关于高级财务会计学结构框架的建树，可以清楚地界定出高级财务会计学的研究对象：核算与反映以盈利为目的的企业的资本增值过程。

1. 资本增值过程

资本增值过程是高级财务会计学研究对象的内涵。既然称之为过程就应该有开头和结局，所以资本增值过程可以从资本增值的来源和形成的结果两方面加以分析。

资本增值，也就是资本个数的增加。企业增加资本的资金来源于三个方向：一是来源于企业自身资本增值，即企业当年实现的利润根据所有者的意愿、协议或决议用于送红股；二是来源于外部投资，企业依靠盈利能力吸引外部投资者投入资本；三是来源于企业自身积累，即用一部分留存利润追加投资。

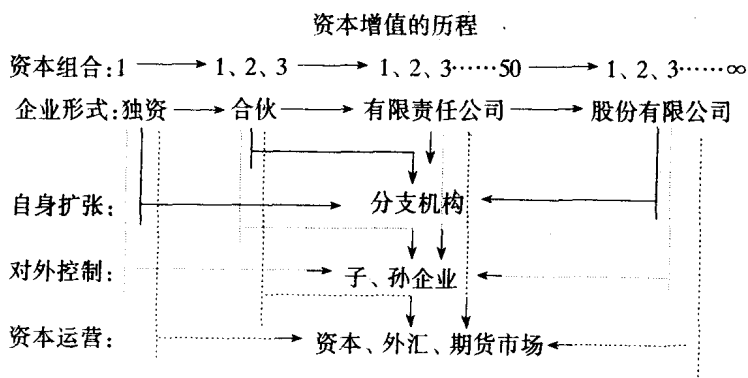


图3 资本增值分布图

下面从时间和空间两个维度分析资本增值的结果。资本增值的结果可从图 3 中看出其布局：

首先，横向地看，是从时间上或发展的历史看，资本增值的外在表象为企业组织形式的变更。资本增值的实质就是资本组合形式的变化，资本组合就是资本组成的个数多少，而所谓个数就是持有资本的人数。从一个资本到二三个资本，再到有限多个资本，直到无限多个（没有上限）资本，这是一个资本的组合序列。每一种资本的组合同要有相应的实体承载，承载资本的实体就是企业，企业就是资本的壳。显然，资本的组合同形式决定企业的组织形式，每一种资本的组合同都必然要求一种企业组织形式承载，上述资本组合序列便依次形成独资企业、合伙企业、有限公司、股份公司，而这一排列顺序正是企业由小到大成长的历史过程。

其次，纵向地看，即从空间分布看，资本增值表现在三个方面：一是自身扩张。所谓自身扩张是指企业自身繁衍，在原注册地点之外建立分支机构，扩大企业规模。二是投资控制。所谓投资控制是指购买或兼并其他企业，以达到控制外部企业，成为母公司或祖母公司。三是资本运营，在股票市场、外汇市场、期货市场投资，以获取资本利得或通过期货市场套期保值。

上述分析是就资本增值的正的方向而言。但是，并不完全像所设计的那样“公司的生命是永续的”，一旦资本增值到一定程度，即企业规模大到一定程度，当资本不能再增殖，甚至长时期 $\Delta \text{资本} < 1$ ，即长期亏损的时候，任何组织形式的企业都有可能由强到弱，需要重整债务或缩减资本，甚至最后破产——资本的壳彻底破碎了，这一过程又是企业衰亡的过程。这是就资本增值的负的方向而言，这一方向可按图 3 逆向发展，即箭头回指。

综上所述，资本的增、减值过程决定了企业的生命过程（其中减值可以理解为负增值）。高级财务会计学就是以资本增值过