

北京商学院会计系列教材

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

Series in Accounting of
Beijing Institute of Business

胡 燕 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

F25+
H68

456083

北京商学院会计系列教材

高级财务会计

胡 燕 主编
李殿富 主审
杨有红



经济科学出版社

1998·12

责任编辑：刘海燕

责任校对：孙 昉

版式设计：周国强

技术编辑：舒天安

高级财务会计

胡 燕 主编

李殿富、杨有红 主审

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

中国铁道出版社印刷厂印刷

出版社电话：62541886 发行部电话：62568479

经济科学出版社暨发行部地址 北京海淀区万泉河路 66 号

邮编：100086

*

850×1168 毫米 32 开 12.25 印张 310000 字

1998 年 12 月第一版 1999 年 4 月第二次印刷

印数：4001—7000 册

ISBN 7-5058-1582-2/G·326 定价：18.00 元

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/胡燕主编. —北京: 经济科学出版社, 1998. 12
ISBN 7-5058-1582-2

I. 高… II. 胡… III. 财务会计 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 32382 号

北京商学院会计系列教材
编写委员会成员：

李殿富 谢志华 汤谷良
杨有红 王 斌 张延波

教材顾问委员会成员：

刘恩禄 张以宽 李长耕 金中泉 丁承厚

总 序

系列教材的水平和特色是衡量一所高等院校教学与科研水平的综合性指标之一，正因为如此，各院校相继在系列教材建设方面投入了大量的精力。几年前，我们就将会计系列教材建设列入我们的议事日程，并成立了教材委员会和教材顾问委员会。数年耕耘，始见效果，主要源于我们的写作思路。我们深知，系列教材建设任重道远，不可一蹴而就。基于此，我们采取了以下思路：在反思会计学专业培养目标、专业教学计划的基础上，研讨课程教学大纲，并以大纲为依托，采用集体备课的方式制定统一教案。几年的实践证明，这种作法是行之有效的，并实现了培养目标统驭下的目标——计划——大纲——教案之间的高度耦合。至此，我们认为，教材编写的时机已经成熟；同时，我们也意识到，如果不在此基础上抓教材建设，就无法保证整体教改思路达到预期的效果。

我们这套系列教材总共 10 本。它们是：会计学原理、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、企业财务学、审计学、计算机会计、财务报表分析、会计制度设计。在教材编写方面，我们着重突出以下特色：

1. 强调系统性和操作性。知识系统性指体现知识体系的框架结构、知识点,以及各知识点间的逻辑关系。操作性主要体现于理论与实践的高度结合。理论解决的问题是为什么,实践要解决的问题是怎样做的,两者的协调是知其然和知其所以然的统一。大学本科会计教育要解决的问题很多,其中之一是要解决学生知道一些道理但实际操作性很差的问题。本系列教材从培养应用型人才的宗旨出发,无论是会计、财务,还是审计,都充分考虑了操作性的要求。当然,我们讲的操作性是要求学生熟练掌握操作原理,并不是将会计学科作为一门政策学科,更不能将教材作为政策的解释与说明。只有这样,才能使学生所学的知识不受政策变动的影响,并能增强对政策的理解力。

2. 现实性与超前性相结合。按照培养高级应用型人才的要求,教材论述着重于我国当前经济现实,紧扣社会主义市场经济初级阶段的特征,在吸收国外先进理论与方法的同时注意对我国的适用性,避免盲目照搬。当然,随着经济体制改革的不断深入和社会主义市场经济体制的逐步完善,属于会计核算与财务管理范围的新的经济事项和经济手段(如衍生金融工具等)将不断涌现,新的会计、财务和审计理论与方法(如战略管理会计、作业成本法等)也将逐渐具备在我国适用的条件。因此,本套系列教材在内容安排上将我国当前看来并不完全具备条件但确有生命力的经济业务的核算以及会计、财务和审计理论与方法也进行了深入浅出的阐述。这样做的目的是增强知识的生命力。

3. 打基础与培养能力相结合。作为围绕培养高级应用型人才这一目标而编写的教材体系,在向学生系统介绍基础知识和基本技能的同时,注重培养学生综合加工信息和利用信息进行判断、决策的能力。在教材编写过程中,既避免一味地解释制度,也避免不切合实际地移植西方知识,而是立足于社会主义市场经济这一客观环境,将素质型教育的思想贯穿于教材始终,从而实现学生能力的提高。

4. 确定科学的界定标准,明确界定各教材的范围。会计学科内各门课程的内容安排有一定的灵活性,学科内容在各门课程之间的划分没有统一的标准,例如,长期投资属管理会计的内容还是财务管理的内容?外币业务核算是中级财务会计的内容还是高级财务会计的内容?因此,科学界定各教材的内容,避免相关内容在不同教材之间的重复尤为重要。我们的做法是首先确定区分标准,以此为突破口界定每本教材的内容。例如,在区分中级财务会计和高级财务会计内容时,我们以是否突破四项基本假设为主要判别标准,将属于四项基本假设的会计事项归入中级财务会计,将突破四项基本假设的会计事项归入高级财务会计。

尽管我们抱着良好的愿望并付出了一定的心血,但由于受知识、经验等多方面因素限制,不当甚至错误之处肯定不少,希望各位读者多提宝贵意见,我们将在以后的教材修订中充分吸纳,使其日臻科学完善。

北京商学院会计系列教材委员会

1998年7月

前 言

随着我国市场经济的发展，出现了一系列新的经济业务，它们的出现，一方面丰富了财务会计的内容，使之一门课程中难以容纳，另一方面对会计假设以及确认、计量、揭示产生了不同程度的冲击。例如，企业间的合并及其合并会计报表的编制对单一会计主体假设产生冲击，形成了合并会计；企业的破产对持续经营假设产生冲击，形成了破产会计；物价的变动对隐含在货币计价中的币值不变假设产生冲击，形成了物价变动会计；以外币计价的业务及跨国公司的出现对会计主体和货币计价假设产生了冲击，形成了外币会计；金融工具的创新，对传统财务会计的确认、计量和揭示方法提出了新的挑战，形成了金融工具会计；另外，商品期货、租赁业务等特殊业务的产生和发展，也使会计领域面临新的问题。因此，我们将财务会计分成《中级财务会计》和《高级财务会计》两门课程，将上述在会计假设、会计确认、计量、揭示受到冲击的基础上而产生的一系列会计问题以及某些特殊业务的会计问题作为本书的内容，形成了《高级财务会计》。除了书中所涉及到的内容外，人力资源会计、环境会计等

也对传统的会计理论产生了冲击，但由于我们对这些问题的研究刚刚开始，尚未形成比较完整的体系，因此，这些内容未包括在本书中。

本书是我们为高等院校本科会计学、财务管理专业的学生撰写的教材，也可以作为经济管理人员、会计人员的参考用书。纵观全书，其主要特点是：

1. 体系完整，思路清晰。本书围绕一系列新的经济业务对会计假设及其确认、计量、揭示的冲击，第一次就《高级财务会计》的理论基础、结构内容进行了比较系统的论述。

2. 内容丰富并具有前瞻性。本书就当前财务会计领域若干新的、难度较大的、有代表性的问题进行了论述。在论述过程中，力求深度、广度，充分考虑会计学的发展趋势和国际惯例，不局限于现有作法，对于某些在我国刚刚出现或目前尚不完善的经济业务和事项，如租赁、商品期货、破产、金融工具等，在会计上进行了系统的讨论。

3. 注重理论与实践的结合。本书涉及到的内容大多属于尚未定论的、探讨性的热点、难点问题，作者对此从理论上进行了深入的探讨，并提出了自己的见解；同时，在阐述问题时注重实用性和可操作性，如关于外币报表的折算、合并会计报表的编制、商品期货业务的处理等都体现了理论与实践的结合。

本书由胡燕主编，并负责全书的大纲拟定、总纂和定稿；李殿富教授和杨有红教授主审，他们提出了许多宝贵的意见，在此表示感谢。本书各章分工如下：第一、三章由杨有红执笔；第二章由王仲兵执笔；第四章由欧阳爱平

执笔；第五章由张跃进执笔；第六、九章由胡燕执笔；第七、八章由苏君执笔。

本书从拟定提纲到定稿历时两年，进行了反复讨论和修改。但由于所涉及的内容难度较大，尚处于探索阶段，书中难免出现错误。因此，恳请广大读者提出宝贵意见。

作 者

1998年6月1日

目 录

第一章 绪论	1
第一节 高级财务会计的概念.....	1
第二节 高级财务会计产生的基础.....	3
第三节 高级财务会计的内容构成.....	6
本章小结	10
思考题	11
第二章 商品期货会计	12
第一节 概述	12
第二节 商品期货会计——套期保值会计	16
第三节 商品期货会计——投机套利期货会计	30
第四节 商品期货会计报表揭示	37
本章小结	38
思考题	39
第三章 金融工具会计	40
第一节 金融工具会计概述	40
第二节 远期合同	51
第三节 期货合同	64
第四节 期权合同	69
第五节 互换交易	76

本章小结	84
思考题	85
第四章 租赁会计	86
第一节 概述	87
第二节 经营租赁的会计处理	102
第三节 融资租赁的会计处理	108
第四节 其他租赁业务的会计处理	129
第五节 租赁会计信息的揭示	138
本章小结	142
思考题	143
第五章 物价变动会计	145
第一节 物价变动与会计	145
第二节 一般物价水平会计	156
第三节 现行成本会计	170
本章小结	177
思考题	178
第六章 外币会计	179
第一节 概述	179
第二节 外币交易会计	184
第三节 外币报表折算	203
第四节 我国外币报表折算方法的选择	219
本章小结	229
思考题	229
第七章 合并会计 (一)	231

第一节 企业合并概述	231
第二节 购买法	236
第三节 联营法	245
本章小结	255
思考题	256
第八章 合并会计 (二)	257
第一节 合并会计报表概述	257
第二节 首期合并会计报表的编制	268
第三节 连续各期合并会计报表的编制	297
本章小结	318
思考题	319
第九章 破产会计	320
第一节 破产会计概述	320
第二节 破产接管会计	334
第三节 破产资产与非破产资产的确认和计量	341
第四节 破产权益与非破产权益的确认与计量	352
第五节 清算损益	360
第六节 债务清偿和剩余财产分配	367
第七节 破产清算会计报表	370
本章小结	379
思考题	380

第一章 绪 论

学习提要 with 目标

高级财务会计是财务会计学科的重要组成部分。其理论与方法正处于完善过程之中。通过本章的学习，学生应掌握高级财务会计概念、产生的基础、在财务会计学科中的地位、研究范围等基本理论问题。

第一节 高级财务会计的概念

一、高级财务会计的定义

近几年，在中国社会主义市场经济体制逐渐确立的过程中，促使了会计环境的变化，以及西方会计的不断引入，高级财务会计日益受到我国会计理论和实务界的重视。有关高级财务会计的著作也与日俱增。在所有的会计系列教材中，高级财务会计均必不可少。但是，在已经出版的高级财务会计教材中，基本上都没有从正面对高级财务会计的概念进行明确的定义。

高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上，对企业出现的特殊经济事项进行会计处理的理论与方法的总称。这一概念包括以下含义：

1. 高级财务会计属于财务会计范畴。企业会计由财务会计和管理会计两大领域构成。财务会计以编制对外报告为其目标；管

理会计则从预算和内部管理控制两个方面提供内部管理所需的会计信息。高级财务会计解决的问题仍然是经济事项的对外报告问题。例如，物价变动会计研究物价变动达到一定程度的情况下的对外会计信息问题；合并财务会计报表则以企业集团为会计主体，研究如何在个别会计报表的基础上编制能反映集团整体财务状况、经营情况的财务报表。也就是说，高级财务会计与中级财务会计（即通常所说的“财务会计学”）的目标是一致的，都是向企业外部投资者、债权人以及其他与企业有利害关系的人提供有关企业财务状况、经营情况和经营成果的信息，以满足他们进行决策对财务会计信息的需求。

2. 高级财务会计处理的是企业面临的特殊事项。财务会计对象以内的经济事项可分为一般事项和特殊事项。一般事项和特殊事项的划分标准是其发生的频率。一般事项属于企业经营过程中的经常性事项，如固定资产、存货、投资、应收款项、应付款项的会计核算；特殊事项是企业在经营的某一特定阶段或某一特定条件下出现的事项，如公司在濒临破产状态下进行的清算或重组事项；跨国经营情况下的外币报表折算，等等。

3. 高级财务会计所依据的理论和采用的方法是对原有财务会计理论与方法的拓展与修正。在中级财务会计所论及的财务会计目标、会计信息质量特征、会计确认及计量原则等理论问题中，都严格遵循四项基本会计假设。当会计所处的客观经济环境发生变化而出现突破四项基本假设的特殊会计事项时，产生了高级财务会计。

会计假设的松动必然引起以四项假设为基础的财务会计理论与方法发生相应的变化。例如，当原会计实体无法持续其经营活动时，破产清算会计理论与方法则应运而生。当物价波动冲击着货币计价假设中隐含的币值稳定假设时，人们必然要寻求新的会计模式替代“历史成本/名义货币”会计模式。

二、高级财务会计在财务会计学科中的地位

在会计学中，属于财务会计领域的有会计学原理、会计学（即中级财务会计）和高级财务会计。会计学原理主要阐述会计确认、计量、记录和报告的一般原理，属于入门课程。中级财务会计着重阐述企业一般会计事项，如货币资金、应收款项、存货、流动负债及长期负债、投资、固定资产、损益、所有者权益等事项的会计处理，是财务会计一般理论与方法的运用。高级财务会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理。高级财务会计之所以“高级”，是它对特殊事项的会计处理，无论在假设和原则方面，还是在程序和方法方面，都是对中级财务会计的突破，属于财务会计的高级层次。只有在掌握会计学原理和中级财务会计之后，再掌握高级财务会计知识，才能对财务会计学科有一个比较系统的了解。

第二节 高级财务会计产生的基础

会计假设被会计界认为是“自我证明的会计环境命题”，在几个世纪以来都被认为是正确的推论。在西方会计理论中，假设通常被认为是原则赖以存在的基本假定。人们所探求的会计理论正是要确定假设与原则间的联系以及假设、原则与会计方法之间的关系。企业会计的原则和方法在几个世纪中能够获得较稳定的发展，是在会计假设与会计面临的经济环境基本一致、没有出现明显有悖于会计假设的“特殊事项”的条件下，人们不断探索的结果。随着客观环境的变化，各种超越会计基本假设的经济业务大量涌现，势必迫使会计增添一些新的理论与方法。高级财务会计对特殊会计事项处理的原则和方法与中级财务会计对一般会计事项的处理原则和方法存在着很大差别，这种差别源于特殊会计事项对会计假设的背离。高级财务会计产生于会计所处的客观经济