



普通高等教育“十五”国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

第四版

高级会计学

阎达五 耿建新 戴德明 编著



 中国人民大学出版社

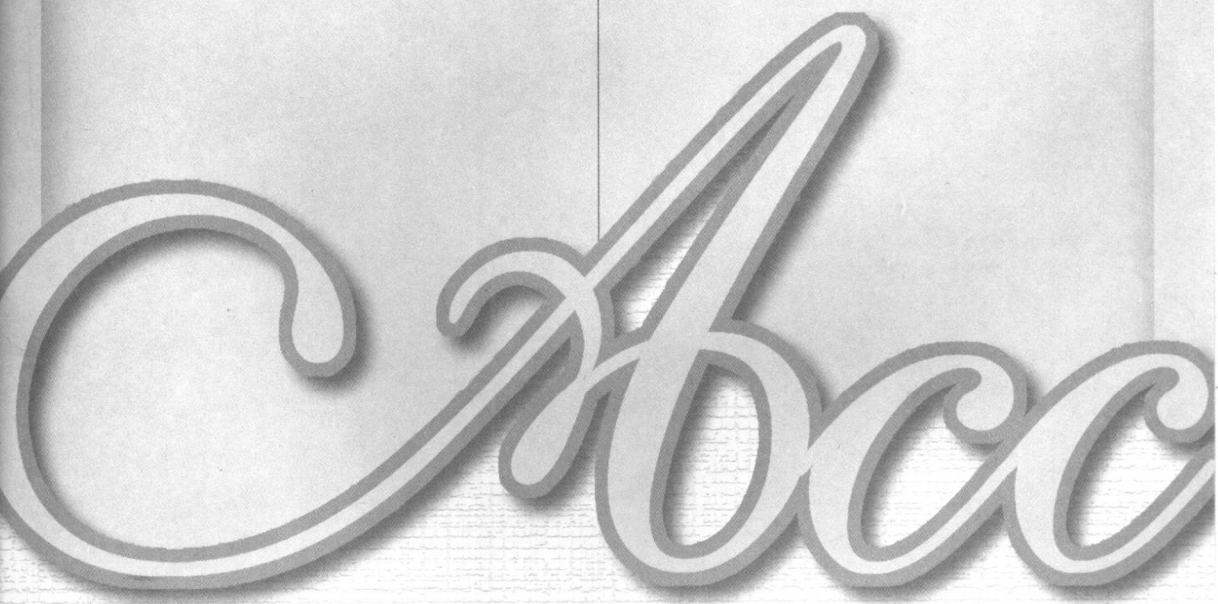



普通高等教育“十五”国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材
第四版

高级会计学

阎达五 耿建新 戴德明 编著



 中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级会计学/阎达五等主编.

北京: 中国人民大学出版社, 2007

(中国人民大学会计系列教材·4版)

普通高等教育“十五”国家级规划教材·教育部推荐教材

ISBN 978-7-300-02712-8

I. 高…

II. 阎…

III. 会计学-高等学校-教材

IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 119080 号

普通高等教育“十五”国家级规划教材

教育部推荐教材

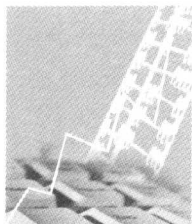
中国人民大学会计系列教材·第四版

高级会计学

阎达五 耿建新 戴德明 编著

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京东方圣雅印刷有限公司		
规 格	170 mm×228 mm 16 开本	版 次	1998 年 2 月第 1 版 2007 年 8 月第 3 版
印 张	35.25 插页 1	印 次	2007 年 8 月第 1 次印刷
字 数	648 000	定 价	34.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



中国人民大学会计系列教材

第四版总序

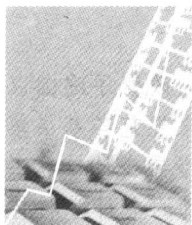
一套有强大生命力的教材，应该以满足读者的需要为宗旨，不断适应环境的变化。中国人民大学会计系列教材出版十二年来，受到广大读者的厚爱与支持。但我们从未满足于现状，总是力求更好。

2004年人大会计系列教材获得北京市优秀教学成果一等奖，随后又获得国家级优秀教学成果二等奖。这是对我们的极大鼓励和鞭策。为了进一步完善该套系列教材，同时考虑到自2001年出版第三版以来我国财会制度的变动情况，我们又组织全体编写人员对系列教材的第三版进行修订。此次第四版的修订工作除了进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界近年来所取得的一些理论研究成果。为了更加方便老师教和学生学，我们还专门配备了教学用PPT。

我们希望人大会计系列教材第四版能够得到广大读者的再次认可，也期待热心读者提出批评意见，以便我们不断修改和完善该套系列教材，为读者提供更好的服务。

戴德明

2007年7月



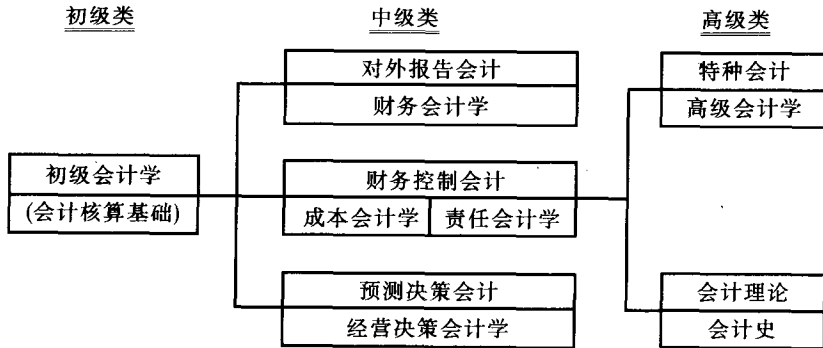
中国人民大学会计系列教材

第一版总序

去年年底，财政部颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及作为过渡措施的新的行业会计制度和财务制度，并定于今年7月1日正式实施。我国会计改革进程中的这一重大举措，将去年上半年出现的会计热推向了新的高潮。在我们这样一个长期以来受“重农轻商”、“重义轻利”传统思想的影响，不少人视会计为雕虫小技、无学识可言的国度里，会计竟然为举国上下、朝野人士所重视，而且成为当今中国经济生活中众所瞩目的大事，应该说这是社会进步的一种表现，实在是令人高兴的事情！商品经济、市场经济和会计有着天然的联系。搞商品经济，就要讲究市场运作，讲究经济效益，讲究将本求利，讲究公平交易、平等竞争，而这一切都是和会计工作分不开的。市场与价格、质量、法治和信息有着密切的关系，也可以说它们是市场经济的四大支柱。搞好市场经济，一要放开价格，二要控制质量，三要加强法治，四要做好信息导向，而这些都和会计工作有关。正因为如此，我国的会计改革终于冲破财政、财务、税收、金融等方面的制约，迎着确立社会主义市场经济体制的呼唤，大步走向改革开放的主战场，以大幅度的动作改变着实施了40多年的会计核算法规体系、宏观会计管理模式、会计核算的重要原则和一些主要的会计核算方法。尽管人们对这次重大改革深远意义的认识可能不完全一致，但对广大财会人员来说，都有一个更新会计观念，学习新的业务，调整知识结构，掌握操作技能的现实问题；对各级各类财会专业学校的广大师生来说，则有一个如何按照我国会计改革的总体思路以及遵循制定和实施会计准则模式的要求，推动会计教育改革特别是学科体系、课程设置和教

学内容改革向纵深发展的问題。

我国当前进行的会计改革，一个显著特点是国家会计管理部门改变了建国以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，而代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式。这一变革直接冲击了我国现行的分部门分所有制设科的会计学科体系。实践迫使我们不得不进行改革。尽管人们对如何改革现行学科体系尚未取得共识，但有一点是肯定的，即必须改变分部门、分所有制设科的传统做法，而代之以按其他标准设科。改革学科体系是一项难度甚大的科学研究，涉及会计领域的方方面面，诸如理论观点、目标导向、历史总结、现状分析和未来展望等，需要经过长期不懈的努力才能完成。根据认识来源于实践这一原理，改革会计学的学科体系，我想有一种思路是可以考虑的，即废除按行业、所有制设科的做法，而以会计的目标和作用为导向，以会计业务的简繁和易难为标准，本着由简到繁、由易到难和先传统学科后新兴学科、先通用业务后特殊业务的逻辑顺序，设置若干门与会计实践相呼应的会计学科。譬如，可供选择的一种学科体系如下图所示。



体系图中中级类会计也可以称为通用类会计，主要涵盖各种共性业务会计处理的理论与方法，即不分行业、所有制和经营方式，凡是以盈利为目的的单位或组织均会发生的经济业务，而且在会计处理与方法上基本相同的会计事项均可归入此类，学科门类的划分主要体现了会计管理的时间序列（同时也就是会计业务简繁易难的逻辑顺序）。特种会计是指通用类会计涵盖不了的各种会计业务，可以考虑包括特殊业务会计（如物价变动会计等）、特殊行业会计（如我国的农业会计等）和特殊经营方式会计（如股份制会计等）。在主张财务管理与会计管理分别设科的情况下，初级学科类可增设“财务管理原理”学科，中级学科类可增

设“财务管理实务”学科，高级学科类可增设“财务管理理论专题”学科；也可以合三为一，只设立“财务管理”学科。另外，我还主张将审计纳入会计学科系列，单独设立“审计学”学科，或者再加“注册会计师审计理论与实务”学科。以上学科体系是仅就微观领域营利组织会计而言的，如果考虑宏观领域和政府及非营利组织的会计，则还需要增设相应的学科。上述是我对规范会计学科体系的一些看法，是否可行，还有待于进一步研究与实践。

中国人民大学会计系建系以来，随着客观形势的变化，曾经对现行的会计学科体系和会计课程设置作了不断的改变。但是迄今为止，我们采取的基本做法是“双轨运行”，即在保持原学科体系不变的情况下，采取增加新课、改造老课的办法分中西两条线设课。这样做的结果是，课程越开越多，重复越来越大，学生负担越来越重，实际上走了一条事倍功半之路。会计准则的公布与实施，既冲破了分行业、分所有制设科的框框，也否定了分中西两条线设课的必要性，这就为彻底改革现行的会计学科体系、大幅度调整会计专业的课程设置，以及重新安排每门课程的结构和内容提供了广阔的余地。经过反复研讨，多数同志认为我对建立会计学科体系的上述看法基本上是可以成立的，并主张付诸实施以总结经验，这套新编我校会计系列教材就是在这一背景下产生的。本系列教材由初、中、高三类共九本组成，即：初级类一本，定名为《初级会计学》，主要讲解会计核算的基础知识，或者叫会计确认、计量、记录、报告的基本原理和方法；中级类七本，分别定名为《财务会计学》、《成本会计学》、《责任会计学》、《经营决策会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》，主要讲解通用类会计、审计、财务管理理论与方法的具体应用，理论性与实务性结合、全面性与通用性兼顾、现实性与超前性并存、继承性与开拓性同在是其特点。在此类学科的设置中，我们还强调了以下几点：

1. 尽量减少学科之间的重复，办法是明确划分每门学科的论述范围。譬如为了解决管理会计与财务管理两门学科的重复，我们严格限定财务管理课主要讲解筹资决策、投资决策（含对外投资和内部资金的分配）和收益分配决策；原包含在管理会计中的责任会计单独成科，管理会计则主要讲解短期经营决策及日常管理，并更名为《经营决策会计》。又譬如，为了解决成本管理内容的合理安排，我们商定，财务会计课程只是作为会计要素之一对费用的确认、计量作一般性原则说明，成本计算则由单独成科的《成本会计学》专门论述，成本的预测、决策以及日常管理则由《经营决策会计学》和《责任会计学》两门学科分别论述，《财务管理学》基本不涉及成本问题。

2. 对被取消的原有学科要尽量保留其有用内容，办法是将这部分内容分别

并入各有关学科。譬如新的学科体系取消了《经济活动分析》学科，但《财务会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》和《财务管理学》学科中则要增加相应的分析内容，并要求在《财务会计学》学科中对各种分析方法作总体性论述。

3. 关于审计课，我们倾向于按照以审计原理和民间审计为主、国家审计为辅的原则进行安排，可以设一门课——《审计学》，也可以分设两门课——《审计学原理》（含国家审计）和《注册会计师审计理论与实务》，这是由在市场经济条件下，民间审计具有举足轻重的作用这一客观现实决定的。

4. 关于电算化会计与审计课，我们主张加大分量，可以考虑的途径除加强会计控制系统、会计决策支持系统和电算化审计子系统的论述外，还需要增加电子计算机软件知识与会计、审计业务知识之间的“接口知识”，为此应改革现有课程的体系和内容，增加授课时数。

5. 在编写本套教材时，我们还要求作者把握以下精神：（1）中外相同的业务按照国际惯例，中外不同的业务，先按国际惯例写，然后写中国特点；（2）国外有国内没有的业务，按照国际惯例写，反之则只介绍国内做法；（3）主要参照物是国际会计、审计准则和美国先后公布的财务会计准则；（4）重视实务操作，具体业务要写全写透，抽象内容要概括、提炼好；（5）提倡用自己的语言写，写出特色。

6. 关于《高级会计学》的编写，我们将作为重点研究课题对待，组织强有力的班子从事此项工作，在确保质量的前提下争取尽早出书。

7. 关于政府及非营利组织会计学科的改革，我们将视我国预算会计改革的情况而定，并积极争取参与此项工作。

为了满足教学需要，这套系列教材的编写受时间限制较大，加上改革伊始，缺少实践经验，不当和错误之处肯定不少，恳切希望读者多提意见，以备来日修改使用。

阎达五

1993年7月



中国人民大学会计系列教材

第二版总序

为了配合我国会计改革特别是颁布、实施《企业会计准则》的需要，我们于1993年之后陆续编写、出版了一套系列会计教材。这套系列教材的重要特点之一是将原先的《管理会计》内容进行分解、扩张、改名，即将长期决策部分划归《财务管理学》、责任会计独立成科，《管理会计》主要讲述短期经营决策及日常管理，更名为《经营决策会计学》，以解决课程之间的重复，全面体现会计的事前、事中、事后管理功能。实施四年来，人们对这样的安排反映还是比较好的，惟独存在着一个难以解决的实际问题：此种课程体系与当前社会上公认的课程体系相悖，给学生参加各种考试带来诸多不便。比如，现行的会计职称考试以及其他各种就业考试，均要考《管理会计》，而我校的课程设置中则无此课，尽管有关知识已包括于其他课程中，但由于课程不对口，给应试学生造成不少困难。为了解决这个问题，我们只好重新建立《管理会计学》，取消原设的《责任会计学》和《经营决策会计学》，课程内容的重复则通过讲授协调。目前，各高等院校正在立项研究“面向21世纪会计学类课程及其教学内容改革与实践”课题。我相信经过一段深入研究和实践，我们总会确立起既具有中国特色又能与国际会计教育体系相协调的适应新的世纪经济发展要求的会计课程新体系。

阎达五

1997年9月



中国人民大学会计系列教材

第三版总序

中国人民大学会计系列教材出版至今已经八年多了。八年来，由于广大读者的厚爱与支持，这套教材得到了社会公众的认可，许多单位和个人，特别是不少院校都在使用这套教材，它已经成为广大读者学习会计知识的首选读物。这种情况使人大会计系参与编写这套教材的老师和编辑、出版这套教材的出版社同志们受到极大鼓舞。大家表示今后一定要更加努力工作，写好书，出好书，在会计这块园地上辛勤耕耘，不断开拓，努力完成历史赋予我们的任务。

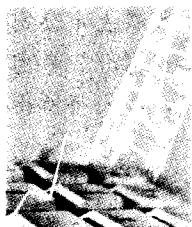
该系列教材出版以后，市场营销情况很好，教材发行量节节上升，截至目前为止，累计销售教材与配套辅导书共二百六十多万册。这足以证明社会公众的认可程度。

最近，教育部对近年来正式出版的经济类、管理类专业和法学类专业的教材组织专家进行评估，选出其中质量较高、有特色的教材，向高等学校推荐选用。人大会计系列教材有幸被选中作为向各高校推荐选用的教材，为了更好地做好这项重要工作，以及考虑到自1998年这套系列教材修订版出版以来我国财会制度的变动情况，我们又组织全体编写人员对修订版教材作了再修订。此次第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁发新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了一些国内外财会理论界近年来所取得的新的理论研究成果，因此这套系列教材的再修

订可以说是近 10 年来人大会计系教师进行教学、科研工作成果的系统展示，希望广大读者再次予以认可。愿我国的财会理论研究工作能够与时俱进，不断创造新的辉煌。



2001 年 10 月 31 日



前 言

财政部于2006年2月15日颁布的新会计准则对我国会计实务和会计教学有重大的影响。从教材修订的角度来看,新会计准则对《高级会计学》的影响尤为明显。如何适应变化了的新环境、在第四版《高级会计学》教材中恰当地反映新的会计准则及其相关规范,是我们面临的一项艰巨任务。

本次修改的内容主要体现在以下几个方面:

首先,增加了非货币性资产交换和债务重组方面的内容。之所以增加这两章,主要是因为非货币性资产交换和债务重组的会计确认、计量和报告问题涉及面较广,如果在《财务会计学》里介绍,则在体系上不够协调。同时,这种安排也有助于保持高级会计学与财务会计学在理论层次上的合理性。因为非货币性资产交换属于仅在某类企业中存在的特殊业务,而债务重组则为仅在某一特定时期发生的业务,将这两项内容纳入高级会计学,可以在理论上体现我们划分高级会计学与财务会计学的逻辑性。

其次,在原有教材内容的基础上撰写了衍生金融工具会计,在原来期货合约会计与外币业务会计的基础上进行扩展,形成了衍生工具会计(上、下),涵盖了衍生金融工具会计基础、期货合同会计、远期合同会计,以及互换会计、期权会计、衍生金融工具的信息披露、各种衍生金融工具及其会计处理的相互比较等。

再次,按照我国新出台的各种财经法规,对所得税会计、上市公司信息披露、企业清算与破产等章节进行了重新表述。按照新的企业所得税法和会计准则

修改了所得税会计部分，按照新的证券市场规范和会计准则修改了股票上市公司的信息披露部分，按照新的企业破产法修改了企业清算、破产与重组部分。考虑到所得税会计处理的资产负债表债务法与企业合并的关系非常密切，我们将所得税会计作为第十章，安排在第九章企业合并之后。

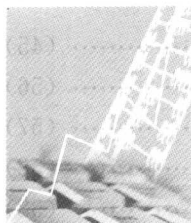
最后，结合新会计准则的变化对全书其他相关章节进行了较大范围的调整和修订，比如租赁会计、企业合并、合并财务报表，以及分部报告和中期财务报告等等。

此外，我们还按照系列教材的要求，对相关教学指导方面的内容进行了扩充，即在每章的开篇增加了学习目标，在每章结尾加入了本章小结、主要术语、思考与练习。同时，本书还配有学生用书，供学习者参考练习使用。

《高级会计学》的使用对象是会计学专业高年级本科生和研究生（包括MPAcc学生），其内容多为新出现的或仍处于变动之中的会计业务，相对来说难度较大。我们力图在教材中讲清楚基本原理，使本教材既充分体现新会计准则的变化，又不拘泥于准则的规定。我们希望新版能够更好地满足广大读者的需要。

本次修订工作的分工如下：第一、四、五、六、七、八、十六、十七、十八章，由耿建新执笔；第二、三、九、十、十一、十二、十三、十四、十五章，由戴德明执笔。

由于作者水平有限，书中难免疏漏，恳请广大读者提出宝贵意见，以便进一步修改和完善。



目 录

第一章 绪 论	(1)
学习目标	(1)
第一节 高级会计的定义	(1)
第二节 高级会计学的理论基础	(6)
第三节 高级会计学的研究范围	(14)
第四节 高级会计学的研究方法	(17)
本章小结	(20)
术语与公式	(21)
思考与练习	(21)
第二章 非货币性资产交换	(22)
学习目标	(22)
第一节 非货币性资产交换的界定	(22)
第二节 确认和计量原则	(24)
第三节 换入资产基于公允价值计价的会计处理	(27)
第四节 换入资产基于换出资产账面价值计价的会计处理	(36)
第五节 非货币性资产交换的信息披露	(39)
本章小结	(39)
术语与公式	(40)
思考与练习	(40)
第三章 债务重组	(42)
学习目标	(42)
第一节 债务重组的性质与方式	(42)

第二节 债务重组的会计处理	(45)
第三节 债务重组的信息披露	(56)
本章小结	(57)
术语与公式	(58)
思考与练习	(58)
第四章 租赁会计	(61)
学习目标	(61)
第一节 租赁的性质与分类	(61)
第二节 租赁业务的相关概念	(65)
第三节 租赁会计的具体内容及其基本原则	(67)
第四节 经营租赁	(69)
第五节 融资租赁	(72)
第六节 其他租赁	(89)
本章小结	(98)
术语与公式	(99)
思考与练习	(100)
第五章 物价变动会计	(103)
学习目标	(103)
第一节 物价变动与物价变动会计	(103)
第二节 物价变动会计的内容与模式	(110)
第三节 一般物价水平会计	(112)
第四节 现行成本会计	(123)
第五节 现行成本与一般物价水平结合的会计	(130)
本章小结	(135)
术语与公式	(136)
思考与练习	(136)
第六章 衍生工具会计 (上)	(140)
学习目标	(140)
第一节 衍生金融工具及其分类	(140)
第二节 衍生金融工具会计的特征与内容	(146)
第三节 期货合同会计	(148)
第四节 远期合同会计	(163)
本章小结	(175)

术语与公式	(177)
思考与练习	(177)
第七章 衍生工具会计(下)	(182)
学习目标	(182)
第一节 互换会计	(182)
第二节 期权会计	(189)
第三节 衍生金融工具的信息披露	(197)
第四节 衍生金融工具及其会计处理的相互比较	(203)
本章小结	(208)
术语与公式	(209)
思考与练习	(210)
第八章 分支机构会计	(213)
学习目标	(213)
第一节 分支机构及其设置与分类	(213)
第二节 分支机构会计的内容与方法	(214)
第三节 按成本计价的会计处理	(217)
第四节 按高于成本计价的会计处理	(223)
第五节 其他事项的会计处理	(227)
本章小结	(230)
术语与公式	(231)
思考与练习	(231)
第九章 企业合并	(234)
学习目标	(234)
第一节 企业合并概述	(234)
第二节 企业合并的基本会计问题	(238)
第三节 企业合并的会计方法	(241)
第四节 企业合并信息的披露	(255)
本章小结	(256)
术语与公式	(257)
思考与练习	(258)
第十章 所得税	(262)
学习目标	(262)
第一节 会计准则与税收法规的差异分析	(262)

第二节	所得税会计的一般分析	(267)
第三节	资产负债表债务法的基本原理	(271)
第四节	资产负债表债务法运用的特殊问题	(280)
第五节	所得税的列报	(294)
	本章小结	(295)
	术语与公式	(296)
	思考与练习	(297)
第十一章	控制权取得日的合并财务报表	(299)
	学习目标	(299)
第一节	合并财务报表的意义	(299)
第二节	合并财务报表的合并理论	(302)
第三节	合并财务报表的合并范围	(303)
第四节	合并财务报表的编制程序	(305)
第五节	控制权取得日合并报表的编制	(308)
	本章小结	(334)
	术语与公式	(335)
	思考与练习	(336)
第十二章	控制权取得日后的合并财务报表	(339)
	学习目标	(339)
第一节	长期股权投资的会计处理方法	(339)
第二节	合并工作底稿的基本原理	(341)
第三节	购买法下合并工作底稿的编制	(343)
第四节	权益结合法下合并工作底稿的编制	(354)
	本章小结	(363)
	术语与公式	(364)
	思考与练习	(364)
第十三章	合并财务报表：集团内部往来业务的抵销	(367)
	学习目标	(367)
第一节	集团内部往来业务的分类与抵销方法	(367)
第二节	集团内部的存货交易	(370)
第三节	集团内部的非流动资产交易	(377)
第四节	集团内部的债券投资	(380)
	本章小结	(389)