



天津市高校“十五”规划教材

天津财经大学会计系列教材

高级财务会计

韩传模 主编

GAOJI CAIWU KUAIJI

F234.4/172

2007

天津市高校“十五”规划教
天津财经大学会计系列教

高级财务会计

主 编	韩传模	
副主编	韩 星	刘建军
编 写	韩传模	韩 星
	刘建军	樊丽莉
	刘 朋	李 娜
	彭 莉	

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 韩传模主编. —北京: 经济科学出版社,
2007. 9

天津财经大学会计系列教材

ISBN 978—7—5058—6535—8

I. 高… II. 韩… III. 财务会计—高等学校—教材
IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 129914 号

责任编辑：侯加恒
责任校对：徐领柱
版式设计：代小卫
技术编辑：王世伟

高级财务会计

主编 韩传模

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京欣舒印务有限公司印刷

永明装订厂装订

787×1092 16 开 29.5 印张 630000 字

2007 年 9 月第一版 2007 年 9 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 978-7-5058-6535-8/F·5796 定价：43.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

会计学是研究会计工作规律和会计发展规律的知识体系，它是一门经济管理科学。会计学在发展过程中，为适应经济和社会发展、科学和技术进步、管理和改革要求的需要，形成了相互联系、相互制约的各种分支学科。与此相联系，在高等学校的会计教学中，为了培养高级会计人才，也形成了由各种会计学科相互联系、相互制约的会计课程体系。在会计课程体系中，有 20 门左右的各种会计分支学科，其中主体课程有 10 门左右，它是会计教学中基本的、较稳定的内容，并具有较强的适用范围。

为了适应会计教学的需要，以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导，在经济科学出版社的大力支持下，我们将会计主体课程编写为会计系列教材。这批会计系列教材有：《会计原理》、《财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《财务分析》、《成本会计》、《管理会计》、《审计学》、《计算机理财》等。本会计系列教材适用于普通高等学校和成人高等学校的会计教育。

我们在编写会计系列教材过程中，参考了有关资料，并得到有关单位的大力支持，在此表示感谢。书中存在的问题，热忱欢迎批评指正。

为了编好会计系列教材，我们成立了编委会，负责组织编写工作。

编委会顾问：于玉林教授

编委会成员如下：

主任：张嘉兴

副主任：王建忠 盖地 韩传模

委员：（按姓氏笔画为序）

王建忠教授，博士生导师。天津财经大学副校长、中国审计学会理事、中国中青年财务成本研究会常务理事。

韦琳教授，博士，天津财经大学商学院会计学系副主任。

田昆儒教授，博士后，博士生导师。天津财经大学商学院会计学系副主任、中国中青年财务成本研究会理事。

沈征副教授，博士。天津财经大学商学院会计学系审计教研室主任。

孟茜副教授，博士。天津财经大学商学院会计学系会计教研室主任。

张嘉兴教授，博士，博士生导师。天津财经大学校长、中国会计教授会常务理事、全国MPAcc教育指导委员会委员。

张俊民教授，博士，天津财经大学会计与财务研究中心副主任。

张影教授，博士。

张明威教授，天津财经大学商学院会计学系主任。

苑泽明教授，博士，博士生导师。天津现代无形资产研究所副所长、天津财经大学会计与财务研究中心副主任。

赵秀云教授，博士。天津财经大学专业硕士中心副主任，MPAcc中心主任。

徐春立教授，博士。天津财经大学商学院会计学系财务管理教研室主任。

盖地教授，博士生导师。中国会计学会理事、天津财经大学会计与财务研究中心主任。

韩传模教授，博士生导师。天津财经大学商学院副院长，中国内部审计协会理事。

会计系列教材编委会

2007年8月

前言

本书是天津市教育委员会批准的“天津市普通高等学校‘十五’期间重点教材”的立项项目。本书以我国财政部2006年2月15日发布的并于2007年1月1日施行的《企业会计准则》为主要依据,借鉴国内外院校的同类教材,比较全面、系统地阐述了特殊领域的财务会计问题和特定时期的财务会计问题。特殊领域的财务会计问题是指在特定的范围空间内产生的特殊会计问题,如合并与合并报表会计、外币业务会计、租赁会计、金融工具会计、合伙会计、分部报告和分支机构会计等。特定时期的财务会计问题是指在特定的时期内产生的特殊会计问题,如物价变动会计、中期财务报告和破产清算会计等。

本书在内容上的特点是:

1. 前沿性。本书涉及的会计准则皆为2006年最新发布的《企业会计准则》、《会计准则指南》和财政部会计司的《会计准则讲解》。
2. 实用性。本书通过大量的举例,并紧密与新颁布的《企业会计准则》的相关内容相协调,详尽说明准则的具体运用,充分体现了实效性和可操作性。
3. 深刻性。写作内容上重点突出,逻辑性强,由浅入深,对重点、难点内容从不同角度进行透彻分析,充分体现可理解性。
4. 国际化。在内容表述上按照我国会计准则阐述的同时,也兼容了国际惯例。

为了便于学生和广大读者学习和掌握教材内容,本书各章都配有重要概念、重点和难点、思考题、练习题,有些章还配有案例。

本书适合作为高等院校《高级财务会计》课程的教材,其前导课程是《中级财务会计》。本书还可作为会计与财务工作者、财政税务工作者、注册会计师、政府和内部审计人员在实际工作中的必备参考书,也是大中专院校师生在会计研究和教学中的必备参考资料。

本书的编写人员及分工如下(按章节顺序):韩传模(第一、二、三、四、十五章),刘朋(第五章),李娜、韩传模(第六、七章),刘建军(第八、九、十章),韩星(第十一、十三、十四章),樊丽莉(第十二、十六、十七章),彭莉编写了第二、三、四、十五章的习题。韩传模担任本书的主编,负责全书的统纂、修改和定稿,韩星、刘建军担任本书的副主

编。在本书编写过程中得到经济科学出版社及各方面的支持和帮助，在此表示衷心感谢。由于编者水平有限和资料受限，书中难免有不妥甚至错误之处，衷心希望广大读者不吝指正，便于今后的修订。

编著者

2007 年 8 月

目 录

第一章 导 论	(1)
第一节 财务会计的理论基础	(1)
第二节 高级财务会计的理论基础	(7)
第三节 高级财务会计的研究范围和内容体系	(11)
思考题	(14)
第二章 企业合并	(15)
第一节 企业合并的意义与方式	(15)
第二节 企业合并的会计方法	(20)
第三节 企业合并的购买法	(22)
第四节 企业合并的权益结合法	(28)
思考题	(33)
练习题	(34)
第三章 购买日(合并日)合并财务报表	(37)
第一节 合并报表概述	(37)
第二节 非同一控制下母公司拥有子公司全部股权的合并报表	(41)
第三节 非同一控制下母公司拥有子公司部分股权的合并报表	(48)
第四节 下推会计	(53)
第五节 合并日同一控制下合并报表的编制	(54)
思考题	(56)
练习题	(56)

第四章 购买日后的合并财务报表	(60)
第一节 长期股权投资的会计方法	(60)
第二节 非同一控制下购买日后母公司拥有子公司全部股权的合并报表	(64)
第三节 非同一控制下购买日后母公司拥有子公司部分股权的合并报表	(72)
思考题	(78)
练习题	(79)
第五章 企业集团内部资产业务	(82)
第一节 资产业务的性质和内容	(82)
第二节 企业集团内部存货业务	(83)
第三节 企业集团内部固定资产业务	(101)
第四节 企业集团内部无形资产业务	(111)
第五节 企业集团内部固定资产租赁业务	(115)
案例	(118)
思考题	(119)
练习题	(123)
第六章 企业集团内部的债券和优先股业务	(126)
第一节 企业集团内部债券业务概述	(126)
第二节 企业集团内部债券业务的处理	(129)
第三节 企业集团内部优先股业务	(137)
第四节 企业合并前的内部交易	(141)
思考题	(142)
练习题	(143)
第七章 合并报表的特殊问题	(148)
第一节 企业集团内部普通股业务	(148)
第二节 企业集团内部持股业务	(157)
第三节 企业的期中合并	(173)
第四节 合并现金流量表	(179)
思考题	(190)
练习题	(191)

第八章 外币交易会计	(196)
第一节 外币交易会计概述	(196)
第二节 外币交易的会计处理	(202)
思考题	(214)
练习题	(215)
第九章 外币报表折算	(217)
第一节 外币报表折算概述	(217)
第二节 外币报表折算方法	(219)
第三节 我国外币财务报表的折算	(232)
思考题	(236)
练习题	(236)
第十章 物价变动会计	(239)
第一节 物价变动会计概述	(239)
第二节 一般购买力会计	(245)
第三节 现行成本会计 (一)	(256)
第四节 现行成本会计 (二)	(263)
案例	(264)
思考题	(265)
练习题	(266)
第十一章 分部报告与中期报告	(270)
第一节 分部报告	(270)
第二节 中期报告	(283)
思考题	(294)
练习题	(294)
第十二章 公开发行股票公司的信息披露	(296)
第一节 公开发行股票公司信息披露的意义	(296)
第二节 公开发行股票公司信息披露的内容	(297)
思考题	(303)

第十三章 合伙会计	(304)
第一节 合伙的概述	(304)
第二节 合伙投资及权益变动	(305)
第三节 合伙经营损益的分配	(312)
第四节 合伙企业的清算	(315)
思考题	(328)
练习题	(328)
第十四章 分支机构会计	(330)
第一节 分支机构会计种类	(330)
第二节 完全独立会计核算	(331)
第三节 联合财务报表	(333)
第四节 不完全独立会计核算	(344)
第五节 完全不独立会计核算	(346)
思考题	(347)
练习题	(348)
第十五章 租赁会计	(349)
第一节 租赁会计概述	(349)
第二节 承租人融资租赁的会计处理	(357)
第三节 出租人融资租赁的会计处理	(366)
第四节 经营租赁的会计处理	(375)
第五节 售后租回的会计处理	(377)
思考题	(381)
练习题	(381)
第十六章 金融工具会计	(383)
第一节 金融工具会计概述	(383)
第二节 金融工具确认与计量	(388)
第三节 套期会计	(395)
第四节 金融资产转移	(407)
第五节 金融工具列报	(413)

案例	(414)
思考题	(418)
练习题	(418)

第十七章 企业改组与破产清算会计 (420)

第一节 企业改组	(420)
第二节 破产清算	(428)
思考题	(450)
练习题	(450)

主要参考文献	(455)
--------------	-------

第一章

导 论

【本章学习目的】

通过本章学习，使学生对高级财务会计有一个总体的认识，能够了解财务会计理论的发展是高级财务会计的理论依据；高级财务会计在会计学科中的定位；高级财务会计的研究范围和内容体系。便于学生全面掌握本课程的精神实质。

第一节 财务会计的理论基础

20 世纪 90 年代以来，高级财务会计作为一门独立的课程在我国高等院校会计学专业中开设，并陆续公开出版了一些高级财务会计教材。但到目前为止，会计学术界对于高级财务会计的一系列理论问题的认识各执己见，尚未达成共识，因此有必要在此说明编者对有关高级财务会计理论问题的认识，来指导高级财务会计实务。高级财务会计理论源于一般财务会计理论，它是对一般财务会计理论的发展和延伸，因此，首先概要说明一般财务会计的理论框架。

一、财务会计理论和实务结构体系

高级财务会计本质上仍属于财务会计领域，因此探讨高级财务会计的理论基础不能超脱财务会计理论。指导会计（指财务会计，下同）实务的会计理论可以划分为会计基本理论和会计应用理论两个层次。一种具有影响力的观点认为，会计基本理论包括会计的社会环境、会计本质（定义）、会计职能、会计对象等。会计应用理论就是会计准则理论，包括具体会计准则、会计准则国际协调、会计准则制定、会计准则实施等。会计准则基本概念是会计基本理论通向会计应用理论的桥梁或中介，它包括会计基本前提、会计目标、会计要素、会计信息质量特征、会计的确认、计量与报告等基本概念（吴水澎，2000）。

我们对会计基本理论的认识与上述观点有所不同，我们认为会计基本理论是构成财务会

计概念结构的那些会计基本概念,包括会计目标、会计信息质量特征、会计基本假设、会计要素等。因为在国际会计理论中,几乎很少提及会计职能、会计对象等概念,而且这些概念是可以包容在财务会计概念中,会计对象其实就是会计要素问题,会计职能和会计本质可以在会计目标和会计信息质量特征中体现出来。对会计应用理论的认识与上述观点基本相同。按照这种思路构建的财务会计理论和实务结构体系见图 1-1。

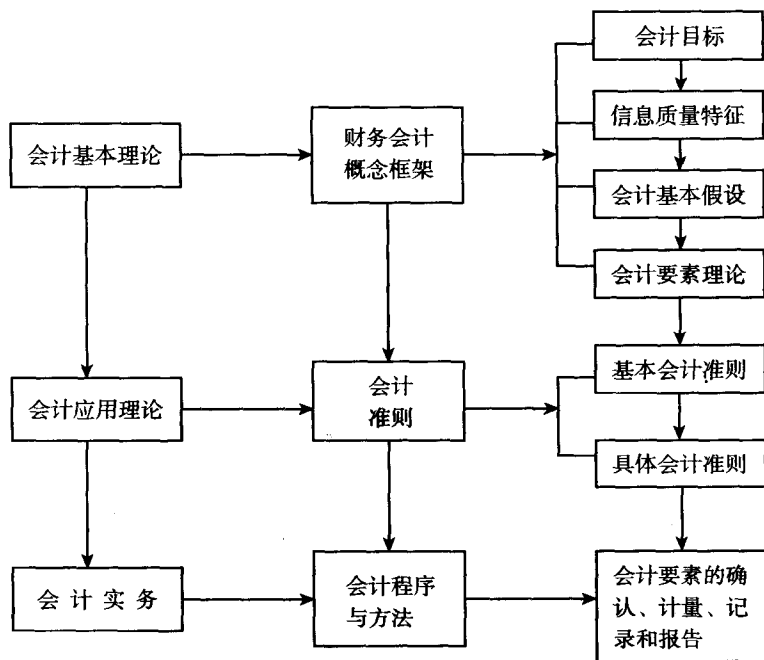


图 1-1 财务会计理论和实务结构体系

二、财务会计概念框架

财务会计概念框架是由一系列会计基本概念构成的,逻辑严密的会计基本理论体系。美国财务会计准则委员会(FASB)从20世纪70年代就致力于会计准则制定的理论基础即财务会计概念框架的研究,先后发布了7辑《财务会计概念公告》。国际会计准则委员会(IASB)也在1989年发布了类似《财务会计概念公告》的《编报财务报表的框架》。我国财政部在1992年也发布了类似FASB《财务会计概念公告》和IASB《编报财务报表的框架》的《企业会计准则》,并于2006年进行较大修订后,更名为《企业会计准则——基本准则》。财务会计概念框架是会计基本理论而不是会计准则,它的目的是指导和制定新的会计准则;

审议和修订现有的会计准则；帮助会计准则的运用者对特殊问题作出合理的职业判断。

财务会计概念框架由会计目标、会计信息质量特征、会计基本假设和会计要素理论构成。框架中各部分的内在联系是：会计目标是为信息使用者提供决策有用的会计信息，实现这一会计目标的基础是使信息符合相关性、可靠性等质量特征，也就是会计信息对决策有用的那些性质。确定了目标并规定了质量标准，就要制定会计技术标准即会计准则，会计基本假设是制定会计准则的直接理论依据，会计准则是针对财务报表内容进行规范的，所以会计要素理论就是解决如何决定财务报表的内容，以及如何对财务报表内容进行确认、计量。

（一）会计目标

会计目标或称财务报告目标被会计学家们认为是会计理论的逻辑起点，列为概念框架的最高层次。会计学界对会计目标有两种不同的理论解释，即受托责任观和决策有用观。

受托责任观认为，由于经济资源的所有权和经营权的两权分离，产生了经营者对资源的所有者的妥善管理和运用受托经济资源的受托责任，经营者作为经济资源的受托方，有责任和义务向作为经济资源所有者的委托方呈报受托责任履行情况的信息，而经营业绩是受托责任履行情况的主要内容。受托责任目标观念的特征是：（1）在信息的提供方面侧重着眼于过去，只确认已经发生的经济事项；（2）在会计信息的质量特征上，强调信息的可靠性；（3）由于以受托责任履行情况为信息需求的主要内容，因此，提供的信息数量是有限的。

决策有用观认为，“编制财务报告应为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户，提供有用的信息，以便作出合理的投资、信贷和类似的决策”（财政部会计事务管理司，1992）。决策有用观伴随着证券市场的发展而日益受到人们的重视。现金流量信息、经营业绩和财产变动的信息是决策有用信息的主要内容。决策有用目标观念的特征是：（1）在信息的提供方面既着眼于过去也着眼于未来，注重影响未来现金流的经济事项；（2）在会计信息的质量特征上，强调信息的相关性；（3）由于以决策有用为信息需求的主要内容，因此，提供的信息数量是较多的，包括对决策有用的一切信息。

虽然在会计学界对会计目标有受托责任观和决策有用观两种不同的理论观念，但在会计实践中二者并非相互排斥和完全替代的，会计准则的制定机构努力将二者结合来全面确定会计目标。IASB在《编报财务报表的框架》中指出：“财务报表的目标，是提供在经济决策中有助于一系列使用者的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的信息。”“财务报表还反映企业管理层对交托给它的资源的经管成果或受托责任。”我国的《企业会计准则——基本准则》指出：“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。”

会计目标是为信息的使用者提供信息，具体解决两个问题：一是谁使用信息，二是使用什么样的信息。对于使用什么样的信息，美国的FASB把会计目标从一般到具体分列为三个方面：

（1）“编制财务报告应为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户提供有用的信息，以便作

出合理的投资、信贷和类似的决策”(2)“编制财务报告应为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户提供信息。所提供的信息要有助于他们对以下各种期望的现金收入来源,估量其金额、时间和偶然性;股利或股息、出售或赎卖证券所得、到期证券或借款的清偿。”(3)“编制财务报告应提供以下信息:关于企业的经济资财,这些资财上的权利(企业向其他个体交付资财的债务和业主权益),以及引起资财和资财上权利变动的各种交易、事项和情况的影响。”

明确了向谁提供信息以及应提供什么样的信息以后,随之而来的问题就是信息是否能够满足使用者的要求,即会计信息的质量要求。

(二) 会计信息的质量特征

会计信息的质量特征就是构成会计信息对决策有用的各种质量成分,也就是会计信息对决策有用的那些性质。以美国的 FASB 和 IASB 为代表的专业组织对会计信息质量特征的研究所取得的丰硕成果,被国际上和世界各国借鉴和运用。FASB 在 1980 年发布的《财务会计概念公告》第二辑《会计信息的质量特征》中,提出了如下的会计信息质量的层次结构体系。(见图 1-2)

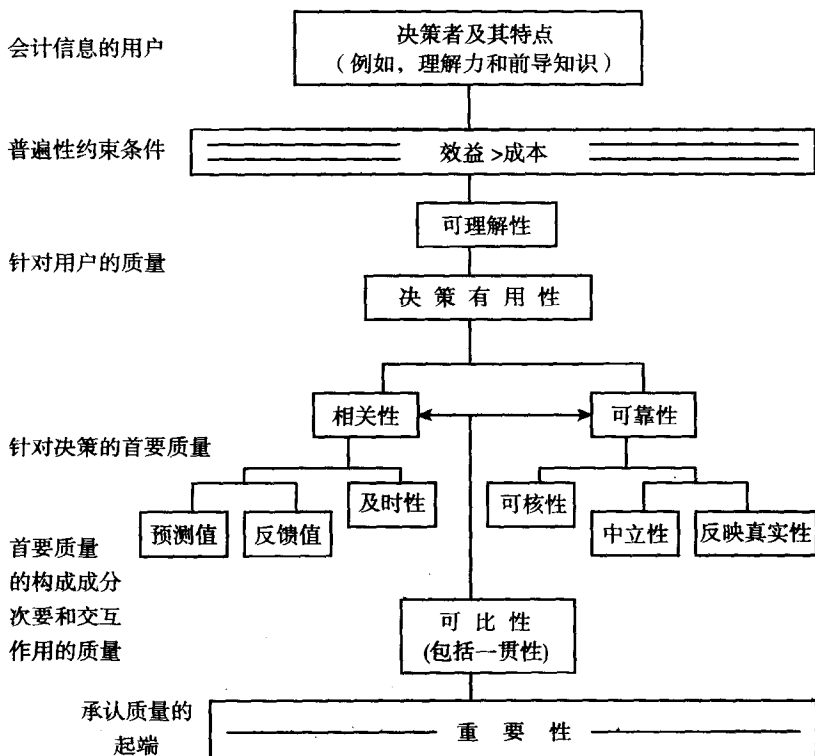


图 1-2 会计信息质量的结构层次