

江西财经大学会计系列教材

高级财务会计

荣莉 彭晓洁 主编



中国财政经济出版社

山东财经大学会计学系列教材

高级财务会计

第二版 李海英 主编

中国财政经济出版社

江西财经大学会计系列教材

高级财务会计

荣莉 彭晓洁 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 荣莉, 彭晓洁主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.12

(江西财经大学会计系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0371 - 3

I. 高… II. ①荣…②彭… 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 185793 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 14.25 印张 336 000 字

2007 年 12 月第 1 版 2007 年 12 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 29.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0371 - 3/F·0304

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

江西财经大学会计系列教材

编 委 会

总顾问：裘宗舜 成圣树

总主编：张 蕊 蒋尧明

编 委：王建辉 刘 骏 朱星文 余新培 李国田
李金泉 张其镇 罗福根 荣 莉 饶晓秋
袁业虎 郭华平 郭小金 章美珍 章卫东
谢盛纹 彭晓洁 程淑珍

序

人类进入了 21 世纪，世界经济日益走向全球化，我国加入了世界贸易组织（WTO），我国社会主义经济建设更加快速发展，举世瞩目。在新世纪、新经济、新环境中，在国际上，为了适应全球贸易经济和全球资本市场发展的需要，1973 年创立的国际会计准则委员会（IASC）改组为国际会计准则理事会（IASB），促使全球的会计准则不断走向高质量，进一步提高了企业财务报告的透明度、可比性和充分披露。在国内，我国的会计事业蓬勃发展，2006 年 2 月 15 日财政部颁布新的《企业会计准则——基本准则》及 38 项具体会计准则，在切实加强各方面的监管之后，以摧枯拉朽之势，生气蓬勃地向国际准则趋同。我国原任证监会首席会计师张为国博士，也遴选为国际会计准则理事会（IASB）的理事，从而大大提高了我国在国际会计准则理事会中的地位和话语权。

历史的发展昭示我们：发达的经济需要发达的会计（或簿记）为其服务，因此，一定时间、一定区域的经济的发展，必须带动当时当地的会计的发展。15 世纪后期地中海海上贸易的发达，带动了意大利半岛各城邦商业簿记的创新与发展；18~19 世纪英国产业革命的兴起，产生了“英国簿记”；两次世界大战得天独厚的美国，其国民经济的发展，推动了现代会计在美国的高速发展。同样的道理，为经济各部门服务的会计的发展也必然驱动

并促进会计学术和会计教育的发达。

我国在十一届三中全会以来,实施改革开放政策,国民经济各个方面齐头并进,飞速发展。经济越发展,会计越重要。1985年全国人大常委会通过我国第一部《会计法》,1992年我国财政部发布《企业会计准则》(基本准则),随后又发布了若干具体会计准则及征求意见稿,1993年全国人大常委会通过《中华人民共和国注册会计师法》,1994年通过《中华人民共和国审计法》,2000年国务院公布《企业财务报告条例》,2001年财政部又颁发了新的不分行业的《企业会计制度》,在连续经过多年的准则国际化和“特色化”的研讨之后,终于于2006年2月15日由财政部印发了修订的《企业会计准则——基本准则》和配套的38项具体会计准则,迈上与国际会计准则趋同的轨道。

五年来,随着我国加WTO,社会主义市场经济一枝独秀。经济的增长,引发了人才、资金等资源的大量需求。在财务会计人才供不应求的形势下,全国各种类型的大专院校无不设有会计学专业,本科和专科的会计教育得到空前的发展。与此同时,面向21世纪的会计学各学科的课程教材也陆续上市,百花齐放,绚丽多彩。江西财经大学会计学院是这奇葩中亮丽的一朵,他从事会计学教学将近半个世纪,为国家和社会培养、输送了各种类型的财经人才。在张蕊博士出任院长期间,做大做强,已开创辉煌的业绩,并曾积极组织老师编撰符合新形势要求的会计系列教材,遴选的主编皆具有硕士、博士学位,他们将自己多年积累的较丰富的教学科研经验,凝聚于教材中,为连续多年来教学成绩的显著提高作出了贡献。在蒋尧明博士续任院长后,为了迎接今年颁发的新修订的企业会计准则在2007年1月1日起的施行,决定在总结原系列教材经验的基础上更新、丰富教材的内容,以推进教学质量的进一步提高,在新的起点上更创辉煌。

高质量教材的编撰，可以促进开展科学研究，提高科研能力，引发辩论，持续探索和研讨，浓厚学术研究气氛。编撰这套教材，要求以科学发展观和“三个代表”的思想教育为指针，贯彻小平理论“面向现代化，面向世界，面向未来”的教育思想，力求做到继承与创新并举，技能、素质培养与道德品质并重。在新教材出版首稿试用后，将尽快收集教师和学生的意见，根据形势的发展与需要，在再版之前再次更新，使教材能及时除旧创新，吸收新鲜的观点和内容，保持常新。

这套教材的编撰和出版，得到我校和我院党政领导的大力鼓励与支持，还得到中国财政经济出版社郭兆旭副总编和会计分社徐洁社长的鼎力支持，谨在此一并表示感激之情。再者，这套教材的编写，尽管我们是全力以赴，但限于能力和水平，差错在所难免，敬请批评指正。

袁宗舜

2006年12月

前 言

本书是江西财经大学会计系列教材之一，与《中级财务会计》相衔接。它与《中级财务会计》一样都解决的是对企业发生的经济活动如何进行确认、计量、记录和报告的问题。但《中级财务会计》研究的是企业普遍存在和发生的共性的经济业务，而划分到《高级财务会计》教学内容的主要是一些新出现、有特殊性的一般企业会计不见得遇到，或者是不经常发生的经济业务事项。另外，在确定《高级财务会计》的教学内容时，我们还考虑到了教学时数的限制，未将所有特殊业务的核算都放在《高级财务会计》中介绍。本教材建议教学时数为 64 至 80 课时。

在本教材的编写过程中，我们以我国会计准则和相关法律法规为主，力求尽量简洁、明了，突出重点。主要参考了 2006 年颁布的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南（2006）》和近年来颁布的新《公司法》、《合伙企业法》、《证券法》、《上市公司信息披露管理办法》、《首次公开发行股票并上市管理办法》等法律法规。

本书由荣莉任主编，彭晓洁任副主编，荣莉负责本书的总体框架设计及编写大纲的拟定，并负责对大部分初稿进行修订、总纂和定稿，彭晓洁负责对部分初稿进行修订。本书各章节撰写具体分工如下：第 1 章：彭晓洁；第 2 章：余新培，彭晓洁；第 3 章：肖尧春；第 4 章：章美珍；第 5 章：荣莉；第 6 章：章美

高级财务会计

珍；第7章：何燕芳；第8章：吉伟莉；第9章：赵伟；第10章：李国田；第11章：荣莉；第12章：肖尧春。

本书适用于普通高等学校本科和专科学生，对实际工作部门的会计工作者也有参考价值。

由于编写水平有限，加之时间仓促，有很多不当之处，恳请广大读者提出批评和建议。

另外，中国财政经济出版社徐洁女士对本书的出版给予了大力支持，在此致以深深的谢意。

编 者

2007年7月

目 录

第一章 合伙企业会计	(1)
第一节 合伙企业的性质	(2)
第二节 合伙企业的初始投资和经营	(6)
第三节 合伙权益的变动	(14)
第四节 合伙企业解散与清算	(23)
第二章 分支机构会计	(33)
第一节 分支机构会计概述	(34)
第二节 按成本计价的会计处理	(41)
第三节 按高于成本计价的会计处理	(48)
第四节 分公司会计相关问题处理	(53)
第三章 企业合并	(67)
第一节 企业合并概述	(67)
第二节 同一控制下企业合并的处理	(73)
第三节 非同一控制下企业合并的处理	(79)
第四章 合并财务报表 (上)	(88)
第一节 合并财务报表概述	(88)
第二节 合并财务报表编制理论及合并范围的确定	

高级财务会计

.....	(97)
第三节 合并财务报表中基于投资关系的调整和抵消 实务.....	(104)
第五章 合并财务报表 (下)	(125)
第一节 企业集团内部交易抵消的意义和依据.....	(125)
第二节 企业集团内部债权债务的抵消.....	(129)
第三节 企业集团内部长期资产购销业务的抵消.....	(137)
第四节 企业集团内部存货购销业务的抵消.....	(145)
第六章 外币业务.....	(156)
第一节 外币业务概述.....	(156)
第二节 外币交易的核算.....	(160)
第三节 外币性项目后续计量.....	(166)
第四节 外币财务报表折算.....	(173)
第七章 租赁会计.....	(189)
第一节 租赁会计概述.....	(189)
第二节 租赁业务的相关概念.....	(199)
第三节 经营租赁的会计处理.....	(203)
第四节 融资租赁的会计处理.....	(209)
第五节 售后租回交易的会计处理.....	(228)
第八章 特殊薪酬.....	(240)
第一节 股权激励.....	(240)
第二节 养老金计划.....	(252)
第三节 企业年金基金.....	(274)

第九章 衍生金融工具	(293)
第一节 衍生金融工具概述.....	(293)
第二节 衍生金融工具的确认计量原则.....	(298)
第三节 衍生金融工具投机套利的会计处理.....	(303)
第四节 衍生金融工具套期保值会计.....	(309)
第十章 中期财务报表和分部报告	(340)
第一节 中期财务报表.....	(340)
第二节 分部报告.....	(364)
第十一章 上市公司信息披露	(377)
第一节 上市公司信息披露的意义和要求.....	(377)
第二节 首次公开发行股票并上市的要求和程序.....	(382)
第三节 首次公开发行股票并上市的信息披露.....	(390)
第四节 上市公司经营阶段信息的披露.....	(396)
第十二章 清算会计	(404)
第一节 公司解散清算及其会计处理.....	(404)
第二节 公司破产清算及其会计处理.....	(418)
参考文献	(437)

第一章 合伙企业会计

学习目的与要求

企业组织形式分为独资、合伙和公司制三种形式。可以说,各种组织形式的企业在资产、负债、收入、费用等方面的会计处理并无多大差异,差异通常都体现在所有者权益方面。因此,合伙企业的会计处理除与所有者权益(即合伙人资本)计量有关问题之外,与其他组织形式的企业相比并无多大差别。故本章讨论合伙企业的会计问题,重点放在所有者权益,尤其是合伙企业的投资、损益分配及合伙企业权益的变动上。

合伙企业的会计处理一般按合伙协议处理,合伙协议未约定或者约定不明确的事项,由合伙人协商决定。协商不成的,依照有关法律、行政法规的规定处理。合伙协议应以书面形式制定,而且应包括有关投入资本的金额与计价、增资、减资,与合伙人的债务往来,损益分配方法,合伙企业权益的变动及其他各种事项。通过本章的学习,要求学生掌握合伙人资本及利润的计量、合伙企业权益的变动等会计处理,了解合伙企业清算的会计处理方法。

第一节 合伙企业的性质

《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》)明确规定:合伙企业,是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。普通合伙企业由普通合伙人组成,合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。其中,以专业知识和专门技能为客户提供有偿服务的专业服务机构,可以设立为特殊的普通合伙企业,即有限责任合伙企业^①;有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成,普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任,有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。有限合伙企业由2个以上50个以下合伙人设立(法律另有规定的除外)。特别应该注意的是,国有独资公司、国有企业、上市公司以及公益性的事业单位、社会团体不得成为普通合伙人。

许多行业,如服务业、零售业、批发和制造业,以及专门职业均可采用合伙形式,其中尤以律师、医师、会计师等最为常见,有的合伙企业甚至跨国经营,成为国际性的大企业(如国际四大会计师事务所普遍采取有限责任合伙制形式)。合伙企业一方面可集中专业技术人员的技术和才干,另一方面可分散风险及规范

① 在该种合伙形式中,一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的,应当承担无限责任或者无限连带责任,其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务,由全体合伙人承担无限连带责任。普通合伙企业给专业服务机构扩展异地业务时带来更大的风险控制成本,有限责任公司制又不能获得客户的充分信任,而有限责任合伙制形式正好可以做到两者的衔接。

这些专业人员的责任。

一、合伙企业的特征

根据我国《合伙企业法》的有关规定，合伙企业的特征大体可归纳如下：

1. 易于设立。申请设立合伙企业，应当向企业登记机关提交登记申请书、合伙协议书、合伙人身份证明等文件。申请人提交的登记申请材料齐全、符合法定形式，企业登记机关能够当场登记的，应予当场登记，发给营业执照。除此情形之外，企业登记机关应当自受理申请之日起 20 日内，作出是否登记的决定。予以登记的，发给营业执照；不予登记的，应当给予书面答复，并说明理由。合伙企业的营业执照签发日期，为合伙企业成立日期。

2. 有限经营期。合伙企业的法定经营期随着新合伙人的入伙，或原合伙人的退伙或去世，或合伙人同意解散，或因破产等原因产生的非自愿解散而终止。但是，合伙企业的法定组织解散，并不意味着作为一个独立企业主体或会计主体的解散，合伙企业的经营通常会持续下去，不因合伙人的进退而受到太多的干扰。

3. 互为代理。合伙企业的另一个重要法律特征是互为代理，每一个合伙人均被认为是所有合伙企业业务的代理人，其代表合伙企业所做的行为，对其他所有合伙人均有约束力。

4. 共同享有合伙企业资产和盈利。合伙人的出资、以合伙企业名义取得的收益和依法取得的其他财产，均为合伙企业的财产，由各合伙人共同享有。除合伙协议另有约定外，合伙人向合伙人以外的人转让其在合伙企业中的全部或者部分财产份额时，须经其他合伙人一致同意。合伙人之间转让在合伙企业中的全部

或者部分财产份额时，应当通知其他合伙人。合伙企业中每一个合伙人对合伙企业盈利也具有所有权。

5. 无合伙企业所得税。国际上，合伙企业对其经营所得不缴纳所得税，而合伙企业的净收益被分配后成为合伙人的应税收入。在我国，依照《合伙企业法》，合伙企业的生产经营所得和其他所得，按照国家有关税收规定，由合伙人分别缴纳所得税（无论利润是否向合伙人分配）。

二、合伙协议

合伙企业需要以书面形式制定合伙协议，制定过程中，可聘请律师协助会计师制定。合伙协议应当载明下列事项：（1）合伙企业的名称和主要经营场所的地点；（2）合伙目的和合伙经营范围；（3）合伙人的姓名或者名称、住所；（4）合伙人的出资方式、数额和缴付期限；（5）利润分配、亏损分担方式；（6）合伙事务的执行；（7）入伙与退伙；（8）争议解决办法；（9）合伙企业的解散与清算；（10）违约责任。

合伙协议未约定或者约定不明确的事项，由合伙人协商决定。协商不成的，依照《合伙企业法》和其他有关法律、行政法规的规定处理。合伙协议经全体合伙人签名、盖章后生效。合伙人按照合伙协议享有权利，履行义务。修改或者补充合伙协议，应当经全体合伙人一致同意（合伙协议另有约定的除外）。若合伙人发生争执，根据合伙协议不能解决，可以仲裁或诉至法院以求解决。对争端解决结果不满意的合伙人随时有权退伙。

三、合伙企业会计的特征

合伙企业会计与独资、公司制企业会计的不同之处在于损益分配及所有者权益科目的设置。合伙企业会计实务中，设置两个