



21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材

21SHIJI
GAODENG YUANXIAO
KUAIJIXUE ZHUANYE
JINGPIN XILIE (ANLI)
JIAOCAI

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIFI

理论 · 实务 · 案例 · 习题

张文贤 高建兵 主编



首都经济贸易大学出版社

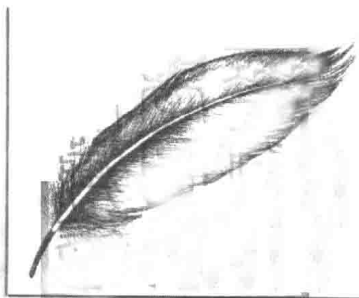
CAPITAL UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS PRESS

21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材

高级财务会计

理论 · 实务 · 案例 · 习题

张文贤 高建兵 主编



21SHIJI GAODENG YUANXIAO
KUAJIXUE ZHUANYE
JINGDIAN XILIE (ANLI) JIAOCAI

首都经济贸易大学出版社
· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/张文贤,高建兵主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,2003.3

[21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材]

ISBN 7-5638-1041-2

I. 高… II. ①张… ②高… 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(2002)第 102570 号

高

张

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

E-mail publish @ cueb. edu. cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京市泰锐印刷有限责任公司

开 本 787 毫米×980 毫米 1/16

字 数 780 千字

印 张 40.75

版 次 2003 年 3 月第 1 版 第 1 次印刷

印 数 1~3 000

书 号 ISBN 7-5638-1041-2/F·588

定 价 49.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材

丛书编辑委员会

总主编 阎达五

编 委 (按姓氏笔画为序)

于长春	王又庄	刘大贤	刘仲文	阎达五
孙 铮	沈小凤	张文贤	张龙平	余绪缨
欧阳清	杨世忠	杨周南	杨雄胜	赵德武
郭复初	曹 冈	盖 地		

组稿编辑 乔 剑 QiaoJian0906@yahoo.com.cn

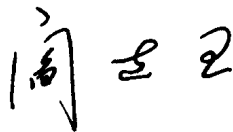
丛书总序

新世纪的会计教学面临着新的挑战,特别是我国加入 WTO(世界贸易组织)以后,情况更加严峻。我国普通高校本科会计学专业肩负着为各条战线输送会计专业人才的重大任务,在新的形势下,只有不断地进行教学改革,用最新的专业知识武装学生,努力从各个方面提高教学水平,才能培养出符合时代需要的会计人才。在教学改革中,教学内容的改革是关键,而教学内容的改革又主要体现在教材的改革和建设上。我国目前各高等院校会计学专业所使用的教材,尽管存在着版本众多、内容和结构有所差别、各校可选择的空间较大等特点,但仍有继续进一步改革之必要。这是因为:第一,目前各校所使用的教材,大都编写于上个世纪末期,而这几年会计所处的环境发生了很大变化,新的会计理念和新的会计处理方法不断出现,再加上电子计算机、网络技术和电子商务的不断发展,原有的会计教材内容需要不断更新。第二,随着会计理论与会计实践的发展,人们对会计的认识也在不断深化,对于原有教材的有些内容也需要在新的认识基础上重新解读,使学生能够在更宽广的视野和更高的层次上掌握会计这门专业知识。第三,原有各种版本的会计专业教材虽然在内容上略有不同,但总体而言却是小异大同,各种版本存在着雷同化倾向。其实,具有创新性、突破性、与我国实际情况结合紧密的可选的素材很多,但从目前看来版本不同的教材却难以起到相互补充的作用。第四,现有教材在体系结构上大多采取教材、案例、习题相分离的编排形式,而且有的教材根本没有案例,这给教学工作带来诸多不便,需要加以改进。

基于上述情况,由首都经济贸易大学出版社牵头,我们共同组织策划、出版了这套定名为《21 世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材》的丛书,邀请在相关领域的教学、科研方面有突出成果的国内知名高等院校和研究机构的学者、教授参与编写。这套丛书基本上涵盖了大学本科会计学专业的核心课程。我们在策划这套教材时,从新世纪面临剧烈竞争的客观环境出发,本着“不断改革、与时俱进”的精神,经过深入研究、多方研讨,确立了这套教材的总体设计方案。其基本思路是:在充分继承我国原有教材良好的编写风格(包括内容、结构、体例以及行文)的基础上,尽可能吸收近年来国内外会计研究的新成果和实践中的新创造,力争处理好会计国际化与国家化的关系,努力编写出一套既体现国际会计通行惯例又符合中国国情的理论性、操作性并重的新教材。在内容编写上,我们要求作者应根据各门课程发展的新动向,尽可能吸取最新研究和实

践成果,努力扩大信息量,强化可读性,使教材内容具有较强的科学性、先进性和适用性。在案例的选材上,作者力争采用第一线的调查材料,追踪实践中出现的新问题,使案例真正成为联系理论与实践的纽带。在结构安排上,本书各章均采取了内容提示、专业知识论述、案例展示和思考题、习题并列的方式,以方便教、学双方的使用。据我们了解,目前国内所使用的会计本科专业教材将专业知识讲述和案例展示结合在一起进行编排的情况尚不多见,这种安排可以说是本套教材的一大特点。

本丛书的编写,我们邀请了中国人民大学、复旦大学、厦门大学、南京大学、中南财经政法大学、上海财经大学、东北财经大学、西南财经大学、天津财经学院、首都经济贸易大学、国家会计学院等著名院校以及财政部财政科学研究所的学者、教授参与,对他们们的热情支持表示深切的谢意。首都经济贸易大学出版社为我们编写本丛书提供了良好的条件,我代表全体作者向他们表示衷心的感谢!

Handwritten signature in black ink, consisting of three characters: '阎', '士', '支'.

2002.8.8 于中国人民大学

前言

20 世纪 80 年代中期,当我在加拿大麦吉尔大学(McGill University)做访问学者时,我发现西方国家在发展市场经济的同时,重新高度重视管理伦理和会计伦理的研究和讨论,这是一个值得我们借鉴和关注的新动向。这个动向具体表现在:(1)出版了管理伦理学的专著与教材;(2)在大学里开设管理伦理学课程,尤其为专门培养经理人才的 MBA 学生开设此类课程;(3)在成熟的会计教科书中特别把伦理问题放在开宗明义第一章,也就是最突出的地位。我回国以后,翻译介绍了国外的一些研究成果^①,并且发表论文认为:伦理是管理学的第三个里程碑^②。当时在有些人看来也许是隔靴搔痒,不足挂齿。幸而遇到具有远见卓识的决策者、复旦大学管理学院郑绍濂院长采纳了我的建议,在复旦大学的 MBA 项目中率先开设管理伦理学课程。现在回过头来看,科学研究多么需要有超前意识。科学家绝不是“算命先生”,不能预见什么时间发生什么事情,但是可以预见未来的发展规律和变动趋势。曾几何时,许多事实的出现表明,事物的发展竟然被科学的警告不幸而言中。21 世纪初在美国接二连三发生的以“安然”事件为代表的财务丑闻,足以说明在经营管理和会计实务中强调伦理是何等重要!基于这个原因,我在我编写的会计教材中也总是把伦理放在特别重要的地位,并且提出“伦理:会计的最高原则”的论点^③。伦理的重要性,对于高级财务会计来说,尤其突出。因为,高级财务会计所要解决的是更加复杂的财务会计问题,其中有许多需要高级会计师进行会计选择的事项,更加需要财务决策者在复杂的政治经济环境下作出职业判断。在这里,会计的艺术性也表现得淋漓尽致,而职业判断的灵魂恰恰就是伦理。所以,把高级财务会计的伦理问题作为本书的导论(第一章),绝不是可有可无的摆设。

从我国的实际情况来看,在一些地方,会计法规所赋予的监督权力却正在单位化、部门化、个人化,会计的法定权利受到严重干扰。会计应承担哪些法律责任,哪些会计舞弊应当依法受到惩治,哪些会计案件应当运用非刑罚的方法进行处理,随意性相当大,并非严格按照法定标准和程序执行。正是因为这种随意性,部分会计职务犯罪与刑

① 张文贤,朱永生,张 格.管理伦理学,上海:复旦大学出版社,1995.

② 张文贤.伦理:管理学的第三个里程碑.中外管理,1994.5.

③ 张文贤.会计学.上海:复旦大学出版社,1999. 张文贤.高级财务会计.上海:复旦大学出版社,2001.

罚之间没有形成固定的因果联系,会计舞弊的风险和成本大大降低,促成了一些贪污贿赂犯罪分子的铤而走险。会计职务犯罪从发生到刑罚制裁的整个流程中,这种因果联系的缺失可以概括为:做假账未必被发现,发现了未必就上报,上报了未必就立案,立案了未必真来查,真来查未必能查清,查清了未必就起诉,起诉了未必能判刑,判刑的未必判实刑,判了实刑未必真正执行。这里,每一个“未必”的出现,几乎都是会计舞弊存有侥幸心理的基础,也很可能是个人权力干涉的结果。在惩治会计舞弊方面,个人权力对会计职务犯罪案件的查办仍然经常性地发挥关键作用,突出表现在与会计舞弊相关联的保护伞说情和个别地方的主要行政领导批办案件方面。意大利刑法学家贝卡里亚认为“重要的不是严刑峻罚,而是使一切案件真相大白”。如果像一些西方学者所说,真正使会计舞弊成为高风险的作业,胆敢以身试法的想必不会太多。但要做到这一点,除了实现有罪必罚的制度保障外,还要花大力气进行会计伦理的熏陶。把成功消除会计舞弊的希望寄托于个人的权力是不现实的,也是极其危险的。从源头上预防和解决会计舞弊问题,实质上就是在确立会计制度反舞弊的同时,加强会计伦理道德建设。这就要求我们应以“失去自制和他律的权力必然趋向腐败”的真理性认识为参照,以会计人员完全依靠廉洁行使权力而不寻租为理想目标去进行会计伦理教育。会计寻租,参与腐败,经济贪婪,与违法犯罪分子达成默契和合作,结成共同利益同盟等,主要表现在整个社会的政治管理机制与经济运行方式缺乏高度的和谐的外部环境下,利益关系不能得到有效的调节,权力与金钱发生交易的机会相对较多。因此,在全社会范围内树立高尚的会计伦理,建立严密的监控制度,使会计人员无法贪赃自肥,为虎作伥,更具有特别重要的意义。会计不做假账、会计反腐败等命题也由此而生。

现代会计必须认真而又迫切地反思它在市场经济环境下的社会责任和业务使命,它已经不限于为熟知的会计事项给出一个处理的固有程序。会计时刻面临着信息技术的飞速发展、经济业务的不断翻新、新的法律和管理政策的颁布以及职位竞争的加剧的挑战。今天的会计发现自己正在参与规则并不完备、没有终点线的比赛,这场比赛的各自伦理起点却可能各不相同。会计伦理观决定着初入会计行业的年轻人的观念和行,也影响着资深会计工作者的职业操守。将会计伦理纳入高级会计学研究的视野,不仅是理论发展所必需,也是我们这个时代的实际需要。

本书一开始就从会计伦理的角度切入并展开,紧紧地结合美国的“安然”等事件,提出了必须强化会计伦理教育的思想,将会计的责任贯穿全书。我们认为,在会计伦理健全的市场经济社会里,维系会计秩序的成本和会计的改革成本,要远远低于会计伦理不健全的社会;一个缺乏诚信、炮制假账的会计师,不仅危害利益相关者,而且还会带来模仿效应,危及整个社会经济和社会安定,这样的会计师越是“资深”或“高级”,这种危害的波及面就越大,影响也就越坏。

目前,在许多市场经济发达国家的高等学校中,已经把高级会计学作为培养管理人才的重要课程,不少教员和培训者把会计伦理作为高级会计学的基础内容之一。在我国会计研究和教学中,也有不少学者推动着会计伦理这一重要主题的进展。然而,多半还是仅仅停留在学术领域,并且更多地表现为对问题的探讨,而没有系统地将会计伦理融入到高级会计学学科之中来进行描述。随着高级会计学研究和教育的进一步发展,我们愈来愈感到需要把伦理融入到高级会计学中去,以填补高级会计学在基本原理方面的一项空白,这对于高级会计学的学科形成和发展都是一种有益的推动。基于此,我们通过多年的企业会计实践和教学研究的摸索,借鉴现阶段国际上的最新研究成果尝试编写了这本教材。

高级会计学以高级会计为研究对象。作为大学教育内容,高级会计学范围与中级会计学相互衔接是必要的,因而将股东权益会计、政府及非营利组织会计、所得税会计、合伙会计、期货交易会计、清算与重组会计、合并财务报表、外币业务和报表折算、物价变动会计和租赁会计列入高级会计学的范围是顺理成章的。以四项会计假设为基础的理论体系探讨,可使人们从会计理论的原始性、基础性环节上更为全面地认识会计理论。会计的基本假设,也就是前提条件现在正面临着严重的挑战。投资主体的多元化以及由此带来的利益主体的多元化猛烈地冲击着会计主体的假设。一般的财务会计显然不能适应迅速变化的需要,于是要求有总分部会计和合伙会计;出现了母公司和子公司控股的情况,便要求有合并会计报表和分部报告的内容;通货膨胀或物价变动,以及经济全球化和跨国公司的蔓延对货币计量的会计假设也形成冲击,于是要求有通货膨胀会计或物价变动会计,还要有外币业务和外币报表折算会计,甚至还要有金融衍生工具会计;企业的收购、兼并和破产、清算使得持续经营的会计假设很难自圆其说,于是又要求有清算会计。此外还有所得税问题、非盈利企业问题,以及其他更加复杂的会计问题,都需要通过高级财务会计来回答。由此可见,以四项会计假设为基本前提的会计理论体系只适用于一般财务会计,超越四项会计假设的现实应当作为高级财务会计的内容。从某种意义上说,高级财务会计可以说是复杂财务会计或特种业务会计。

美国会计学界在 20 世纪中期就开始放弃以会计假设为会计理论研究逻辑起点的思路,代之以财务会计目标为会计理论研究的逻辑起点。虽然以财务会计目标、会计报表构成要素、会计信息质量特征、会计确认、会计计量、资本保全为核心的会计理论框架结构并没有全盘否定会计四大假设,但是,以财务目标为核心的会计理论体系毕竟有更大的适应性,可以容纳高级财务会计的基本内容,主要包括:(1)跨越单一会计主体的会计业务;(2)在特定时期发生的会计业务,诸如企业解体、破产清算时发生的业务;(3)企业中存在的特殊会计业务,如期货、期汇、外币和租赁业务;(4)与特种经营方式企业紧密相关的特有会计业务;(5)某些特殊经营行业的会计业务。

考虑到会计学科的体系正在逐步完善之中,有些内容在不同的会计教材中不免出现重复,比如,国际会计的内容在不少高级财务会计中有所涉及,税务会计更是独立成为一门很受重视的专业课程。为此,很难界定高级财务会计的范围。为了让读者对国内外的高级财务会计的内容有一个基本的了解,我们收集了一些同类教材作比较,可供参考(参见本书附表一和附表二)。

我们本来想尽可能地把有关内容列入,但是考虑到有些专题如期货、期汇和衍生金融工具等,都还缺乏实践的检验,显然还不够成熟,我们正在进行研究。好在教材将会不断地修改和补充,有一个发展和完善的过程,将来可以把研究成界充实到教材中去。本书只是抛砖引玉,我们希望引起讨论和研究,并期待着大家的批评和建议。

张文贤

2002年5月

于复旦大学



作者简介

张文贤 1938年11月生，上海市人。1961年毕业于上海社会科学院。历任苏州大学财经学院副院长、复旦大学管理学院会计学系主任。1992年起享受国务院政府特殊津贴。现任复旦大学管理学院教授、博士生导师（招收国际会计、市场营销、人力资源开发与管理方向的博士研究生）、上海博导企业效率研究所所长；兼任《国际社会经济》（IJSE）编委，中国人力资源开发研究会常务理事，中国高等院校市场学研究会常务理事，中国会计教授会理事，上海会计学会常务理事、学术委员，上海市场学会常务理事等职。主要从事会计学、国际会计、高级财务会计以及市场学、人力资源开发与管理的教学和研究。1987~1988年赴加拿大麦吉尔大学管理学院做访问学者；1995年2月至8月赴美国伊利诺斯大学国际会计教育与研究中心做访问学者。主要著译有：《现代经济管理》、《人口经济学》、《市场学教程》、《改革与效率》、《人力资源开发与管理》、《人力资源会计制度设计》、《管理入股——人力资本定价》、《高级财务会计》、《现代高级会计》（译著）、《人力资源管理》（译著）、《战略实施中的绩效评估和控制系统》（译著）、《人力资源会计》、《人力资源会计研究》、《会计理论创新》、《财务会计研究》等30余种，在国内外学术刊物上发表论文200余篇。



作者简介

高建兵 1963年生，复旦大学管理学博士，上海财经大学博士后。主要研究领域是内部控制和会计学，承担过国家自然科学基金课题、财政部科研课题和上海市哲学社会科学课题等研究任务，曾参与多个重大项目的融资方案设计，并承担这些项目的投资预算、财务预测以及资金控制。主要学术成果有：《物流成本控制研究》、《会计控制契约理论研究》、《如何做好会计职业判断》、《实时财务报告下的内部控制对策》等十多篇（部）论文或专著。

责任编辑 姚成龙
封面设计 小 尘

目 录

第一章 高级财务会计的伦理准则

第一节 市场经济与伦理经济	3
第二节 会计伦理的内涵及形成	4
第三节 会计信息失真的伦理分析:源与流	9
第四节 总会计师和财务经理的伦理准则	13
第五节 会计就是责任	18
第六节 “社会资本”与法律责任	23
案例	26
参考文献	28

第二章 合伙企业会计

第一节 合伙企业概述	31
第二节 合伙企业的设立与经营	35
第三节 合伙权益的变动	42
第四节 合伙企业的解散和清算	47
第五节 合伙企业的公司化重组	67
案例	71
思考题	75
习题	76
部分习题参考答案	80

第三章 总分部会计与联合会计报表

第一节 总分部经营及其特点	87
第二节 内部划拨商品的计价	88
第三节 总分部往来的会计处理	90

第四节 联合会计报表的编制	96
案例	109
思考题	111
习题	111
综合案例	116
习题参考答案	117
综合案例参考答案	120

第四章 跨国企业经营会计:外币业务与外币报表折算

第一节 外汇和外汇市场	125
第二节 外币记账方法	134
第三节 外币交易的会计处理	141
第四节 外币会计报表折算	145
案例	161
思考题	167
习题	167
习题参考答案	170
参考文献	173

第五章 合并会计报表:权益联营法和购买法

第一节 企业合并	177
第二节 合并会计报表概述	191
第三节 购买日的合并会计报表	199
第四节 购买日后的合并会计报表	204
案例	211
思考题	216
习题	216
习题参考答案	218
参考文献	220

第六章 合并会计报表:联营法合并

第一节	企业合并日:完全控股企业的联营法合并处理	223
第二节	企业合并日之后:完全控股企业的联营法合并处理	231
第三节	企业合并日:部分控股企业的联营法合并处理	238
第四节	企业合并日之后:部分控股企业的联营法合并处理	244
第五节	不涉及损益的集团公司内部交易处理	250
案例		255
思考题		256
习题		256
习题参考答案		257
参考文献		259

第七章 合并会计报表:企业集团内部交易损益的处理

第一节	企业集团内部交易损益处理	263
第二节	企业集团内部存货交易	265
第三节	企业集团内部固定资产购销业务	275
第四节	企业集团内部无形资产购销业务	285
第五节	企业集团内部债券业务	288
案例		296
思考题		305
习题		305
综合案例		306
习题参考答案		307
参考文献		307

第八章 合并会计报表:所得税、现金流量表和分期收购

第一节	企业合并中的所得税问题	311
第二节	合并现金流量表	318
第三节	分期收购	322
案例		325
思考题		333

习题	333
习题参考答案	335
参考文献	336

第九章 合并会计报表中的特殊问题

第一节 期中合并	339
第二节 母公司在子公司的控股比例发生变化	341
第三节 子公司发放股票股利	347
第四节 子公司有库存股票交易	348
第五节 间接持股与相互持股	349
案例	352
思考题	352
习题	353
习题参考答案	353
参考文献	354

第十章 政府会计

第一节 政府会计概述	357
第二节 政府预算	359
第三节 普通基金会计核算基本知识	361
第四节 普通基金会计核算举例	371
第五节 普通固定资产账群和普通长期负债账群	379
第六节 其他政府基金	381
第七节 权益基金、信托基金和综合年度财务报告	390
第八节 我国的政府会计	406
案例	409
思考题	411
习题	412
综合案例	413
习题参考答案	413
参考文献	414

第十一章 非营利组织会计

第一节 非营利组织会计概述	417
第二节 高等院校会计	418
第三节 医院会计	434
第四节 其他非营利组织	445
案例	446
思考题	448
习题	448
习题参考答案	449
参考文献	450

第十二章 增值会计

第一节 增值会计概述	453
第二节 增值表的编制	459
第三节 增值表的财务分析	468
第四节 增值表与会计报表的衔接与协调	471
第五节 增值表在我国的应用	472
案例	477
思考题	478
习题	478
案例参考答案	478
习题参考答案	479
参考文献	479

第十三章 公司清算、改组与重组

第一节 公司解散清算及其会计处理	483
第二节 破产清算及其会计处理	493
第三节 改组	508
第四节 破产重组	513
案例	516
思考题	517