

Advanced Financial Accounting

21世纪会计系列规划教材
通用型

高级财务会计

(第四版)

裘宗舜 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

Advanced Financial Accounting

1481243

裴宗舜 主编

高级财务会计

(第四版)

通用型

21世纪会计系列规划教材



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

2008年8月

© 裘宗舜 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 裘宗舜主编. —4 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 8

(21 世纪会计系列规划教材·通用型)

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0399 - 6

I. 高… II. 裘… 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 (2011) 第 104390 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm

字数: 466 千字

印张: 23 1/4

2011 年 8 月第 4 版

2011 年 8 月第 8 次印刷

责任编辑: 李智慧 李 栋

责任校对: 佟 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0399 - 6

定价: 38.00 元

第四版前言

本教材原系根据财政部“九五”重点教材建设规划安排编写的，于1998年10月在四川省乐山市经财政部统编教材审稿会审查获得好评，并经财政部教材编审委员会于1998年11月10日批准出版。自1999年5月，第一版出版以来，历经2002年、2007年修改补充，经七次印刷，畅销全国。

当前值世界经济复苏之时，我国社会主义市场经济体上升为全球第二大经济体，百业繁荣昌盛。为迎接“十二五规划”，经探询多所院校老师提出的宝贵意见，兹针对我国国民经济发展转型的需要，并承出版社李智慧主任的敦促，第四次对本书修改补充：第一，对危机初期争论焦点之一的“金融工具会计”一章进行修正，从过于证券化、杠杆化转为强调加强监管，合理创新；第二，对国有企业间合并及交易，实事求是，确认企业集团控制为最终控制，借以区分是否为同一控制及关联方；第三，为适应“十二五规划”保民生要求，增辟“职工薪酬、企业年金基金及股份支付”一章；第四，为了配合工业、信息产业提倡创新、注重知识产权，增辟“无形资产”一章；第五，为了促进提高政策水平，增辟“会计政策、会计估计变更和差错更正与资产负债表日后事项”一章；第六，其他各章，诸如“企业财务报表的列报”等章，也有多处删除修补。经修改补充后，本书基本体现了我国企业会计准则的要求，并遵循“趋同”精神，引述相关国际会计准则及国际财务报告准则，加以议论，借以扩大知识面，议论中提出的意见和建议均属个人拙见，全部删修补充工作，也都由个人手书完成，不当之处，敬请读者批评指正。

袁宗舜

于2011年5月1日，时年九十

第三版前言

本教材自 2001 年 10 月再版以来，深受高校会计学相关专业师生的青睐。进入新世纪后，国际会计准则委员会进行了改组，新成立了国际会计准则理事会，现行准则时有修改，新准则也陆续发布。我国会计准则也在我国加入 WTO 后逐步走向国际趋同。财政部于 2006 年颁布修订后的《企业会计准则——基本准则》和全新的 38 个具体准则，以及《企业会计准则——应用指南》，形成了我国新的会计准则体系。为了适应新形势的发展，谨以我国的新准则和国际财务报告准则为依据，参照我国的相关法律法规，如新《公司法》和新《企业破产法》，对教材逐章进行了修改，并增添了必要的章节。此次修订依旧履行内容集约、少而精炼的原则。参加本次编写的人员有裘宗舜、钱文群、白连江、柯东昌、李琳、邓圣华、姜寒云、黄小彬等，由裘宗舜教授负责总纂。由于我们编撰人员能力有限，不当之处，敬请读者批评指正。

编 者

2007 年 7 月

再版前言

本教材自 1999 年 5 月出版以来，迄今已发行万余册，颇受高校会计学相关专业师生的青睐。2001 年春，财政部制定并发布新的《企业会计制度》，同时修改、发布数则具体会计准则，国际会计准则委员会近两年多以来也发布了数则新准则并修订了若干现行准则。编者应出版社要求，组织力量，对本书进行了全面的修订增补。参加修改、编写的人员有：裘宗舜教授（增编第四、六章，增补改写第一、十章部分），张建凉副教授和曾小青博士生（重新改写第八章），裘益政、付磊、韩洪灵、杨青等硕士生（修改其他各章），最后由裘宗舜教授负责总纂并定稿。由于我们编撰人员能力有限，错误在所难免，欢迎读者批评指正。

编 者

前 言

本教材系根据“财政部‘九五’重点教材建设规划（部属院校部分）”安排编写的。由主编按照经审定的原送审提纲提出的原则和内容组织编写并总纂，要求掌握的原则是：不求新奇，但求实用，内容集约，少而精炼。参加编写初稿的有以下同志：裘宗舜教授（第一、三、四章）、肖邦卫教授（第八章）、肖家胜副教授（第二章）、吴兆旋副教授（第五、七章）、张建凉副教授（第六章）。另外，邱宜干讲师和曾小青参编了第七章。最后，由主编裘宗舜教授负责总纂并定稿。参加修改、补充工作的有乔彦军副教授、朱亚夫副教授，曾小青、段萍、沈芳等参加了编写练习题的工作。本教材适于会计学专业本科生教学使用，也可供在职会计人员业务进修学习使用。本教材大部分章节已多次在实际教学中试用，并参酌反馈情况逐次修改。1998年10月在四川乐山，本教材经财政部统编教材审稿会审查并获得好评，主要审稿人有罗飞教授（中南财经政法大学）、欧阳清教授和谷祺教授（东北财经大学）、阎德玉教授（中南财经政法大学）、郭复初教授（西南财经大学）、刘永泽教授（东北财经大学）、夏博辉教授（湖南财经学院）等。由于我们编撰人员能力有限，书中缺点甚至错误在所难免，请读者批评指正。

编 者

目 录

	第一章 权益会计	1
	第一节 主要权益理论	1
	第二节 公司企业的所有者权益	8
	第三节 关联方	18
	第四节 独资和合伙企业的所有者权益	21
	本章小结	25
	复习思考题	26
	综合练习题	26
	第二章 企业合并与合并报表	28
	第一节 企业合并与合并报表概述	28
	第二节 企业合并的会计方法及其选择	34
	第三节 合并日的合并报表	46
	第四节 合并后的合并资产负债表和利润表	58
	第五节 合并现金流量表	73
	本章小结	83
	复习思考题	83
	综合练习题	84
	第三章 外币交易会计	89
	第一节 有关外币交易的一些概念	89
	第二节 外币交易账务处理	92
	第三节 期汇及其有关会计处理	97
	本章小结	108
	复习思考题	109
	综合练习题	109
	第四章 金融工具会计	111
	第一节 金融工具的定义、分类及特点	111



第二节 金融工具的确认	120
第三节 金融工具的计量	129
第四节 衍生金融工具的信息披露	133
本章小结	137
复习思考题	137



第五章 外币财务报表的折算	139
第一节 折算的必要性及有关问题	139
第二节 外币财务报表的折算方法	140
第三节 美国财务会计准则委员会和国际会计准则委员会的 选择与变化以及我国的规定	150
本章小结	153
复习思考题	153
综合练习题	153



第六章 无形资产	155
第一节 无形资产的定义与分类	155
第二节 无形资产的确认与计量	157
第三节 内部研究、开发项目的支出	159
第四节 无形资产的摊销与处置	160
本章小结	162
复习思考题	162
综合练习题	162



第七章 资产重估价及资产减值	164
第一节 固定资产的重估价	164
第二节 资产减值	166
第三节 我国关于资产减值的规定	169
本章小结	172
复习思考题	172
综合练习题	173

	第八章 物价变动会计	174
	第一节 物价变动与物价变动会计	174
	第二节 稳值货币会计	180
	第三节 现行成本会计	189
	第四节 现行成本/稳值货币会计	196
	第五节 物价变动会计的应用情况	201
	本章小结	202
	复习思考题	202
	综合练习题	203
	第九章 职工薪酬、企业年金基金及股份支付	206
	第一节 职工薪酬	206
	第二节 企业年金基金	209
	第三节 股份支付	218
	本章小结	222
	复习思考题	222
	综合练习题	223
	第十章 所得税会计	225
	第一节 所得税会计概述	225
	第二节 税前会计利润与应税所得	227
	第三节 暂时性差异与永久性差异	230
	第四节 营业亏损抵回与抵后以及在报表上的列示	232
	本章小结	236
	复习思考题	237
	综合练习题	237
	第十一章 租赁会计	239
	第一节 租赁概述	239
	第二节 租金	251
	第三节 租赁的会计处理	259
	第四节 租赁会计的报表披露	282
	本章小结	283



复习思考题	283
综合练习题	284



第十二章 生物资产会计	285
第一节 生物资产的概念、特点及分类	285
第二节 生物资产的确认和计量	288
第三节 生物资产的收获与处置	290
第四节 生物资产的披露	290
本章小结	291
复习思考题	291
综合练习题	291



第十三章 矿产资源会计	293
第一节 矿产资源的定义、分类及开采各阶段	293
第二节 矿产资源开采矿区权益的取得阶段会计	296
第三节 矿产资源勘探、开发和生产阶段会计处理	297
第四节 矿产资源的减值	300
第五节 矿产资源会计信息的列报和披露	302
本章小结	303
复习思考题	304



第十四章 企业财务报表的列报	305
第一节 财务报表列报概论	305
第二节 资产负债表的列报	308
第三节 利润表的列报	313
第四节 权益变动表的列报	315
第五节 现金流量表的列报	318
本章小结	323
复习思考题	324

第十五章 会计政策、会计估计变更和差错更正与资产负债表日后事项	325
第一节 会计政策及其变更	325
第二节 会计估计及其变更	329

第三节 前期差错更正	330
第四节 资产负债表日后事项及其会计处理	332
本章小结	334
复习思考题	335
综合练习题	335
 第十六章 债务重组与破产清算会计	337
第一节 债务重组	337
第二节 企业破产的基本程序	345
第三节 破产清算的会计处理	348
本章小结	356
复习思考题	356
综合练习题	357

第一章

权益会计

第一节 主要权益理论

一、迄今有影响的主要权益理论

在一定的经济环境中，一个企业必须拥有或控制一定的经济资源，以此进行生产经营。这些经济资源在会计上称为资产。对资产的权利要求和利益享有，称为权益。解释权益的性质、说明对权益的不同认识以及与之相联系的资本和利润不同概念的差异等等，一般视为权益理论。对现代会计思想和实务具有重大影响的权益理论主要有如下四种：

（一）业主权益论

业主权益论又称所有者权益论，产生于18世纪及以前的经济环境之中。当时，私有制的独资和合伙企业在社会经济中占主导地位。企业的经营者或管理者就是业主或所有者，从业主或所有者的立场来观察企业就成为合乎逻辑和必然的了。企业经营以业主为中心，经营的目的在于为业主增加财富，追求利润最大化。正如巴其阿勒在其《簿记论》中所写的：“资本账户总是分类账簿中的最后一个账户，从中你可知道你所拥有的全部财产的价值。资本账户反映你商号的全部价值……”^① 企业资产是业主所拥有的财产，企业负债是业主必须用资产清偿的义务；企业的任何收入或收益，都是业主权益的增加，所有的费用（成本）开支，都是业主权益的减少，缴纳任何税金，包括缴纳所得税也都列作费用支出，减少业主权益。在这种权益理论中，所有者权益被认为是“净资产”，是一个净财富概念，体现在资产负债表上，其等式为：

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{业主权益或所有者权益}$$

这种比较古老的业主权益或所有者权益理论，在今天的会计理论体系中，仍然有强大的影响力。

在现行会计实务中，发放股利被认为是收益的分配。但是，支付债务利息和缴纳所得税，由于它们减少了所有者的财富而被认为是费用。这种认识都是基于业主权益论。

当投资公司对被投资公司的投资达到足够的份额，而能施加重大影响或控制

^① [美] R. G. 布朗、K. S. 约翰斯顿：《巴其阿勒会计论》，林志军等译，上海，立信会计图书用品社，1988。



时,投资的核算要采用权益法,这种做法也是基于业主权益论。业主权益论认为,子公司的收益归属于它的所有者,因此,在权益法下,子公司年度收益中属于母公司的份额应加计到母公司的投资账户中。业主权益论还认为,母公司和子公司应按统一主体编制合并财务报表。

(二) 主体论

主体论认为企业是经营主体,企业与所有者是分离的,所有者与企业债权人同样是企业持续经营所需资本的提供者,会计主体虽然并非一概为法人,但19世纪后期蓬勃发展兴起的公司,客观上大力支撑了主体论。企业的经营资产是企业本身的资产,企业持有法人财产权,企业经营的负债是企业本身的债务,企业经营的资产和负债,都相对独立于所有者的个人财产;所有者不居于企业经营和权益的中心,只是与企业债权人一样,是权益持有人。主体论认为企业是具有自己独立人格的存在主体,在法律上对其资产拥有法人财产权,在其持续经营过程中,实行自主经营和自负盈亏。美国著名会计学者佩顿在其《会计理论》中写道:“簿记人员和会计人员所试图记录和分析的只不过是‘企业’的财务资源;账簿所记录的也只是‘企业’;对经营情况和财务状况所进行的定期报告也是‘企业’。”另有学者提出了更为严格的狭窄的解释,认为企业通过努力挣得的收益是企业自身的财产,只有发放的股利才是股东的收益,留存收益不应视为股东的权益,而应视为企业本身所拥有的收益。

主体论的基本观点是,企业是所有权益持有人的权益监护人,企业对其权益应负有经管责任(accountability)或操持责任(stewardship)。权益持有人所得到的收益均应作为收益分配,包括债务利息和股利等。美国会计学会会计概念和准则委员会认为,利息费用、所得税都不是企业净收益的决定因素。

按照主体论的观点,财务报表揭示的重点在于企业对企业所有者及其他权益持有者投入成本的经管责任,历史成本是资产计价的基础。

企业主体论体现在资产负债表上,其等式为:

$$\text{资产} = \text{权益} = \text{负债(债权人权益)} + \text{所有者权益}$$

(三) 企业论

企业论是上述主体论的进一步发展,它认为企业是为许多群体的利益而从事经营活动的社会机构。特拉凯(Drucker)最早提出这个看法,他认为许多大企业是一个负有社会责任的机构。基于这种认识,苏简南(Suojanen)于1954年在《会计评论》杂志上提出了企业理论。企业理论中的群体,不仅包括股东和债权人,还包括雇员、客户、征税和管理机构以及一般的社会公众。因此,有人把广义的企业理论理解为会计的社会理论,认为是国民经济会计的理论基础。

企业既然是为群体的利益而从事经营活动,那么,企业就应向所有构成群体的对象提供财务信息及其他信息,而不应只给股东和债权人提供财务信息。

许多经济学家和会计学家都曾经指出,现行会计实务中净收益的面过于狭窄,不能真正反映企业的经营成果和业绩。企业论认为相关群体都是企业利益的收受

者,使用增值概念(value-added income)和编制增值表就是合乎逻辑的了。始自20世纪70年代初期,英国的公司年报中就有增值表,而今在欧洲各国,增值表正逐渐纳入报表体系。甚至有人认为,增值表将继续现金流量表之后成为第四张主要报表。会计中的增值概念与国民经济核算体系(SNA)中的财富概念基本相同,这将有利于促进宏观会计与微观会计的结合。

(四) 基金论

美国会计学家威廉·瓦特(William Vatter)于1947年发表了《会计的基金理论》一文,从而倡立基金论。他抨击了业主权益论和主体论,认为会计的基础是一组特定来源和特定用途的一定资本或收入的经济活动领域,由于运用复式记账法,形成了一套自行平衡的账户体系。在这个经济活动领域中,拥有为未来服务潜力的经济资源即资产是中心,所有的权益都代表来自法律、合同、管理、财务或公正方面的考虑而对资产使用的限制,以实现建立基金所要达成的社会目标。如一项桥梁工程、铁道工程或“希望工程”、“光彩事业”等等,不追求利润最大化,收益计量也居于从属地位,财务报表的主表是基金的来源和运用表,用以向有关各方面的利益关系人提供财务信息。基金理论在不以营利为目的的政府会计和公益社团会计中得到广泛的应用。

以上几种权益理论有一个共同的特点,就是它们各自的兴起与发展,无不与当时在社会经济中占主导成分的企业组织形式紧密联系。如在15世纪前后从巴其阿勒《簿记论》中反映的业主权益论,是与当时社会上商业经营大多为独资或合伙经营紧密相关联的;而19世纪兴起主体论,又与当时社会上工商业经营纷纷采取股份公司有关。财务会计是个人造信息系统,必须服从人们的意志和目的,财务会计的权益理论也不例外。独资和合伙经营的业主需要业主权益论,而股份公司的管理当局则需要主体论。20世纪50年代出现基金论,则与美国在第二次世界大战后社会上兴起的为残疾人、退役军人等举办的不以营利为目的的公益社团事业不无关系。

二、社会主义市场经济条件下的权益理论

社会主义市场经济不同于一般的市场经济,也不同于资本主义市场经济,它具有社会主义中国的社会经济特色。这主要表现在它具有以社会主义公有制为主导、多种经济成分并存的社会经济特色。因此,在社会主义市场经济环境中企业财务会计权益理论,也应具有中国的社会经济特色。

首先,在社会主义市场经济条件下的企业应被视为社会经济细胞,它是一个经济实体,而且是一个社会基层组织。这不仅仅指占有企业多数的公有制公司企业,其他经济组织形式的企业也莫不如此。社会主义市场经济条件下的企业之所以具有这个特色,并非取决于企业的所有制性质,也就是说,不取决于企业在所有制方面的法律形式,而是取决于企业在社会主义市场经济条件下的社会经济实质。因为,社会主义市场经济条件下的社会生产,是以全社会为背景的社会化大生产,任何一个企业,不管它的所有制性质如何,它的生产经营都只能是社会化大生产中的



一个环节,小企业是较短、较小的环节,大企业是更长、更大的环节,任何一个企业都不是脱离这个社会大生产的社会经济而孤立行动的。任何一个企业,在生产经营上如果不配合整个社会的社会化大生产的节奏和要求,它就会被社会所遗弃而淘汰,对这个企业来说,不与整个社会经济发展的步伐相协调,它就不能在经济上继续存在,而后在法律上就会通过破产等形式而消失。

其次,社会主义市场经济条件下的企业既是社会经济细胞,又是社会基层组织,因此,它的生产经营的目标,既有经济目标,又有社会目标。

就经济目标来说,它要求保本增值。在社会再生产过程中,企业从企业外部购进原材料,通过企业生产加工和制作使原材料增加价值,然后以企业产品或劳务的形式提供给社会,作为另一个企业的原材料进行再加工,或供社会成员进行消费。为了社会再生产能够不断延续下去,企业在生产中的耗费必须得到补偿,为了再生产能够扩大,还必须要求增值。保本增值不仅仅是企业投资人的要求和权益,而且还是社会扩大再生产、社会经济发展的客观需要。保本与增值的界定,我们不应采用西方经济学、会计学方面真实收益学派的理论,即只要期末的财富与期初的财富一样多就算保本,超过了这一点就个人来说可供消费,就企业来说就算利润。^①这是一种纯粹的小生产者的狭隘观点,不适用于社会化大生产的社会主义市场经济。我们认为,对于一个企业来说,由一般债权人投入的借入资金和由终极所有者投入的资本金,它们所发生的作用基本上是相同的,它们都要求保本而且要求增值。企业的收入在补偿生产加工中的耗费之后,还要扣减借入资金(负债)和所有者投入资金及其积累(所有者权益)按市场利率计算的资本成本,之后所剩余的才能算做利润。

关于社会再生产过程的分配方面,在这里,我们摒弃仍然流行的传统观点——权益理论中的业主权益论。我们认为,作为社会经济基层组织的企业是初次分配组织。企业在生产经营中所提供的产品或劳务所增加的价值,事实上进行了如下的分配:第一块分给为增加价值提供体力劳动和脑力劳动的职工,包括以工资、薪金形式支付的报酬,以奖金形式支付的利润分成,以退休金、保险金、退职金等形式支付的各种社会保障金等等;第二块分给政府,包括缴纳的所得税及其他税金;第三块分给投资人,包括以利息形式支付的借款债务的资金成本以及支付给所有者的股利;第四块为重新投入企业的资金,包括为更新固定资产的折旧准备,根据法律为调剂盈亏、弥补亏损的公积金,为调整通货膨胀、物价上涨带来的损失的公积金以及根据法律或公司章程规定提取的各种公积金、准备金或未拨定用途的未分配的留存收益。根据以上的论点,把向政府缴纳所得税视同费用支出,是一种纯粹的业主权益观点。这种观点缺乏社会意识,把企业从社会中孤立出来,认为企业仅仅是业主牟取利润的工具,任何支出都是业主收入的减项;根本不把企业看作是社会整体中的细胞,是应该为社会提供服务的。

^① 1972年诺贝尔经济学奖得主 John R. Hicks 的理论。

最后,在社会主义市场经济条件下,作为社会经济组织的企业,不仅有企业的经济目标,而且应有它的社会目标。企业不能只是单纯追求企业利润最大化,为业主的经济利益唯利是图。社会主义市场经济条件下的企业,必须同时维护企业所有者、消费者、社会公众的经济利益,维护三方面利益的均衡,维护企业的良好形象。企业对社会必须负有社会责任。社会主义市场经济中的现代企业,应以履行如下的社会责任作为它的社会目标:

1. 企业向消费者提供的产品和劳务,必须保证在正常条件下使用和消费的安全;在合适的期间内对产品的质量承诺保证,如保修、保换、保退。
2. 预防企业的生产对环境的污染。企业对水资源的利用及其污染的防治;企业对空气的污染及其防治和控制;企业对废弃物的合理处置。
3. 为居民提供就业机会。对残疾人的雇用;对少数民族的雇用等。
4. 对职工的健康及安全的保障与医疗。对职工科学技术知识技能的培训与等级的晋升。
5. 对社会教育和扶贫的捐献。如对教育、救济等公益事业的捐赠等;对贫困地区、家庭、个人的帮助等。
6. 企业其他可行的社会业绩与社会效益。

我们主张社会主义市场经济条件下的各种形式的企业是社会经济组织,是社会的经济细胞,它们的生产经营既有经济目标,要创经济效益,又有社会目标,要创社会效益,这是从社会主义市场经济的社会经济现实来立论的,绝不是否定以公司为代表的企业所有者(投资人)的终极所有权。实际上,企业投资人向企业投入资本后,他们的所有权是受到限制的,如不能任意抽回投入资本,上市公司的股票只能在股票市场上买卖,公司企业对它的财产享有法人财产权,在持续经营的条件下,企业的法人财产权是相对独立于所有者的终极所有权的。

我们主张社会主义市场经济条件下的企业是社会经济组织,是反对传统的权益理论——业主权益论,反对那种单纯的、狭隘的以业主为中心的只要赚钱的经济目标的。在社会主义市场经济条件下,企业一成立就成为社会组织的一员,就不单纯是业主的财产或赚钱的手段。企业的良好社会形象、声誉,这些本来是无价的社会效益,也可以转化为可估价的无形资产,即商誉。

我们并不反对向国际会计惯例靠拢,我们的主张是西方会计思想中权益理论的企业主体论的延伸,是企业主体论在社会主义市场经济的环境中的新发展,赋予了中国社会主义的特色。1940年出版的美国著名会计学家佩顿和利特尔顿的专著《公司会计准则绪论》一书,是介绍企业主体理论最权威的著作。佩顿认为:“无论在什么情况下,企业都是一个独立的实体或法人的概念。”他们还认为:“利润是对公司发生的,而不是对业主或债权人发生的,利润应由企业主体处理。”“支付利息、所得税、分配股息是利润的分配而不是业主资本的提取。”1947年彼得·德鲁克(Peter F. Drucker)出版的《企业概念》(Concept of the Corporation)一书,就提出过和我们的主张相类似但内容不完全相同的意见。