

会计核心课程教材

高级财务会计

鲍在山 王星 等编著

高级财务会计
ADVANCED ACCOUNTING

中国纺织出版社

会计核心课程教材

高级财务会计

鲍在山 王星 等编著



中国纺织出版社

内 容 提 要

本书根据国际会计惯例和我国的会计实践,讲述了特殊会计领域和特殊会计业务的会计问题及其解决方法,内容主要包括合并会计报表、通货膨胀会计、外币报表折算、外币交易会计、租赁会计、股份公司会计、所得税会计、清算会计等。本书在讲述基本理论的同时,注重实际操作技能的培养,对读者了解我国会计发展方向,提高会计操作技能有很大的帮助。

本书为高等学校会计学 and 财务管理专业的教材,也可作为具有一定会计基础的其他人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/鲍在山、王星等编著. —北京:中国纺织出版社,1999

会计核心课程教材

ISBN 7-5064-1562-3/F·0078

I. 高… II. 鲍… III. 财务会计-教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 35775 号

责任编辑:马 涟 责任校对:余静雯
责任设计:李 然 责任印制:刘 强

中国纺织出版社出版发行

地址:北京东直门南大街 6 号

邮政编码:100027 电话:010—64168226

中国纺织出版社印刷厂印刷 各地新华书店经销

1999 年 2 月第一版第一次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:10.25

字数:268 千字 印数:1~4000 定价:17.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

会计核心课程教材

编辑委员会

顾问:任 晖

主任:王衍缤

副主任:孙敦超 王国会 王益姝

委员:(以姓氏笔划为序)

王国会	王衍缤	王益姝	王雅敏
刘 涛	刘汉民	刘继茂	吕可焕
孙家和	孙敦超	张 圆	张天旺
李玉成	李雪晖	杜林古	迟克莲
尚昆仑	周国钢	钟子亮	赵火昌
赵宏杰	赵振宇	南晓琴	夏 虹
徐国君	鲍在山	潘 群	

序

无论从企业的角度来看还是从国家的角度来看,会计从来没有像今天这么重要。

始自 20 世纪 70 年代末期的经济体制改革已经走过了 20 多年的历程,并取得了丰硕的成果。时至今日,人们已经达成的广泛共识是,推行社会主义市场经济体制应该是我们唯一的选择。在社会主义市场经济体制下,企业的管理体制和经营机制、资金运营机制都需要按照现代企业制度的要求重新塑造。现代企业作为一个独立的经济实体,必须自主地从资本市场上筹集资金,自主地作出各种生产经营决策,自主地确定利润分配,自主地与具有经济利害关系的有关各方发生经济联系。与此同时,企业的生存与发展也完全取决于自身的努力。在这种背景下,会计作为企业对外披露信息的基本工具和企业管理的的重要组成部分,自然应该从中发挥重要作用。

会计是一个人造的信息与控制系统。它是反应性的,要受制于其所赖以存在的客观环境尤其是经济环境,与经济体制改革逐步深入的历史进程相吻合。我国的会计改革也在不断取得令人鼓舞的成绩。从 70 年代末期起各行业会计制度的全面恢复重建,到与经济体制改革相配套而一次次地修订和修改,每一次的进步都令会计学人为之振奋;1992~1993 年度企业会计准则的颁布和一系列全新的行业会计制度的出台,更使世界会计界和经济界的人士为之瞩目。一个基于中国现实的,并与国际惯例相协调的企业会计理论与方法体系开始展现在我们面前。我们完全有理由相信,伴随着我国企业会计具体准则的颁布和实施,伴随着我国预算会计改革的全面推行和逐步深入,伴随着我国加入国际会计师联合会、国

际会计准则委员会等一系列国际会计组织,中国会计一定能够融入世界会计大家庭之中,并为世界会计的进步与发展作出重要的贡献。

高等会计教育如何适应社会和经济发展的需要,如何培养出合格的会计毕业生,长期以来一直是会计界和教育界研究和探讨的一个重要问题。

与我国的经济体制改革、会计改革和教育体制改革相协调,20年来,我国的会计教育事业也处在不断的变革之中。70年代末80年代初,我国的会计教育处于恢复时期,所采用的主要是在借鉴前苏联作法的基础上形成的以会计原理、行业(工、农、商等)会计、行业财务管理和行业经济活动分析四门课为主干的课程体系,并相应按照行业不同设置了一系列的行业会计专业;从80年代初起,随着我国改革开放政策的实施,老四门中的具体内容不断有所调整,并引入了管理会计和西方(财务)会计课程;80年代前期,审计事业开始恢复,审计课程也开始成为会计教育中的主干课程,而且一些学校相继设置了专门的审计专业,并将原有的审计课程细分为审计原理、企业财务审计、政府财政审计、金融审计、经济效益审计等若干门具体课程;80年代后期,我国的会计教育改革出现了多彩纷呈的局面,几种模式同时并存。不过,在进入90年代之后,特别是在提出社会主义市场经济体制和与国际会计惯例协调的目标之后,各高校主流的作法是:取消审计专业和各行业会计专业而设置大会计专业,并形成了以基础会计(或称初级会计学、会计学原理)、财务会计(包括中级财务会计和高级财务会计)、成本会计、管理会计、财务管理、审计为主干的课程体系。

现代大学教育改革的基本方向是素质教育和专业技能教育并重。那么,在对学生实施了社会、经济、管理、自然等学科的教育之后,通过开设设计科学、内容丰富的基础会计、财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计等主干课程,再适当辅之以会计电算化、会计制度设计、会计理论、会计史等补充性课程,则是完全可以

NA-157109

培养出合格的会计毕业生的。当然,在这个过程中,不断改进教学方法,加强问题讨论和案例分析,逐步改进并不断完善各个教学环节,也是必不可少的。

本套教材的作者对高等会计教育和会计课程体系的认识基本上与我是一致的。可喜的是,他们通过自己的努力将这种认识付诸实施,形成了摆在读者面前的这套由基础会计、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计、电算化会计组成的会计核心课程教材。作者们依据编辑委员会的总体规划,在设计提纲、编撰初稿的过程中曾同我多次接触,其中的一些稿子我也看过或参与意见。我认为,与现有的同类出版物相比较,本套教材具有如下几个特点:

1. 理论性与实务性并重,理论联系实际。在理论上,汲取国内外最新研究成果,加重会计理论的份量,以理论指导实践;教材中所用案例,大都选自近几年企业实际工作中具有代表性的实例,并请具有丰富实践经验的资深人员审定,资料翔实,内容丰富,具有较强的可操作性。

2. 现实性与超前性并重,立足现实,面向未来。在不违背传统会计理论基础和现行会计法规的前提下,对会计学科的新领域、新视点进行有益的探索,从而使教材既能够反映当今会计领域的最新成果,具有超前性,又能够满足会计改革对未来数年会计实务的需要。

3. 重点突出,兼顾一般。避免以往许多会计教材中的制度、方法和例题的大杂烩、大拼凑现象,突出会计基本理论和基本技能,并保持中国特色,借鉴国际会计惯例,以适应我国经济体制改革和对外开放的需要。

4. 统一规划,分工协作。编辑委员会统一规划学科体系,统一拟定、讨论编写大纲,尽量避免系列教材内部各课程之间在内容上的相互重复,又注意保持各课程自身体系的完整性和独立性。

基于以上认识,我认为本套教材是成功的,既可作为高等会计

教育的教材,又可以作为广大会计人员、财政税务工作者及经济管理人员的会计读物。当然,限于条件,其中也难免存在某种不妥之处。我代表作者们诚望读者提出宝贵意见和建议,以备以后修改。同时,我也衷心希望本丛书的作者们不断努力,百尺竿头,更进一步,为我国的会计事业和会计教育事业作出更大的贡献。

任 晖

1998 年于济南

前 言

会计作为企业对外披露信息的基本工具和企业管理的重要组成部分,如何面向 21 世纪,为新世纪经济建设事业服务,是广大有识之士,特别是会计界同仁们共同关心的问题。为满足日新月异的经济建设的需要,更好地发挥会计在经济活动中的作用,我们组织了青岛大学会计学系具有丰富理论研究、教学和实践经验的资深专家、学者共同编写了这套会计核心课程教材。可以认为,这套教材是集体智慧的结晶,代表着青岛大学会计学系科研和教学的最高水平。

本套会计核心课程教材包括:基础会计、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计、电算化会计八门课程,基本涵盖会计学科的主干内容。在编写过程中,我们力求内容全面、重点突出、结构合理、逻辑严密、形式新颖,以期为各行业和各界人士学习、更新会计知识,迎接新世纪的挑战作出应有的贡献。

本套会计核心课程教材在成书过程中得到青岛大学各级领导和专家的关注和支持。特别是山东经济学院副院长、著名会计学家的任辉教授给予了极大帮助,不但协助编委会确定编写大纲,审阅部分内容,提出建设性意见,还亲自执笔为本套教材撰写序言。对此,我们表示衷心的感谢。

《高级财务会计》是青岛大学会计核心课程教材之一,以《中级财务会计》为基础,主要讲述特殊会计领域和特殊会计业务的会计问题及其解决方法。本书是适用于会计专业本科高年级学生的教材,也可作为会计人员的自学用书。

本书共分十四章。第一章和第二章以中级财务会计的有关内

容为基础,综合讲述了财务会计的基本理论,是以后各章节学习的基础知识,同时讲述了特殊的财务报表揭示问题,包括分部信息的提供和有关联者的揭示;第三、四、五章讲述了物价变动会计的基本理论和具体方法;第六、七、八章讲述了合并会计报表的基本理论和方法,包括母子公司的全面合并和合营企业的比例合并;第九至十四章讲述特殊会计业务的基本理论和方法,包括外币交易会计、股票运行会计、租赁会计、所得税会计和破产清算会计,为便于学习,我们将集团会计中的外币会计报表折算也在这一部分中讲述。

本书所涉及的内容均属于争议较多的会计领域的专门问题,我们在编写过程中注重以下几点:

第一、借鉴国际会计准则和其他国家会计准则对这些问题的解决方法。但是由于会计环境的不同,我们不拘泥于这些会计准则的具体规定,力求讲述其要点并解释其原因,便于读者掌握基本理论问题。

第二、强调各种理论和方法的合理性分析,对各种理论和方法的评价均建立在财务会计的基本目的的基础上,所以在本书的开始便对财务会计的基本理论问题进行了综合性的描述。

第三、注重实际操作,详细讲解各种具体的会计操作方法,包括会计处理程序的设计问题及各种特殊报告的具体编制方法,同时通过对具体操作方法的讲述,使读者更好地理解这些方法的优点和不足之处。

本书所涉及的会计问题是我国具体会计准则亟待解决的问题,通过本书的学习,可以为掌握未来我国具体会计准则中的相关知识打好基础。

根据会计核心课程教材编辑委员会的总体规划,由鲍在山负责本书大纲的编写、进行全书的修改、补充和定稿。王星、崔华清、王秦承担部分写作任务,具体分工如下:

鲍在山 第一、二、四、五、八、十、十一、十二、十三章

王 星 第九、十四章

崔华清 第六、七章

王 秦 第三、六章

由于编者的水平所限,加上编写时间仓促,书中难免存在一些不足和错误,恳请读者予以批评指教。

会计核心课程教材编委会主任

王衍缤

1998 年于青岛大学

目 录

第一章 财务会计的目的和财务报表的质量特征	(1)
第一节 会计理论的研究方法概述	(1)
第二节 财务会计的目标	(4)
第三节 会计信息的成本—效益分析	(7)
第四节 财务报表的质量特征	(9)
第五节 财务报表质量特征的平衡	(19)
第二章 财务报表揭示	(21)
第一节 财务报表揭示概述	(21)
第二节 分部财务信息揭示	(33)
第三节 关联者的揭示	(37)
第三章 通货膨胀会计概述	(41)
第一节 通货膨胀对会计的影响	(41)
第二节 通货膨胀会计的基本理论	(44)
第三节 通货膨胀会计模式	(47)
第四章 一般购买力会计	(53)
第一节 一般购买力会计的基本程序	(53)
第二节 财务报表各项的调整方法	(57)
第三节 购买力损益计算的直接法和倒推法	(61)
第四节 一般购买力会计的运用	(66)
第五章 现行成本会计	(75)
第一节 现行成本的确定	(75)
第二节 资产持有损益的计算及处理	(78)
第三节 现行成本会计的程序及其运用	(82)
第四节 现行成本会计的有关问题	(88)
第五节 现行成本/不变币值会计简介	(91)

第六章 企业合并会计和购受日合并会计报表	(94)
第一节 企业合并概述	(94)
第二节 企业合并的会计处理方法	(97)
第三节 合并会计报表的理论基础	(102)
第四节 股权取得日合并会计报表的编制	(108)
第七章 合并会计报表的编制——全面合并	(118)
第一节 对子公司投资的会计	(118)
第二节 企业合并中商誉的处理和对子公司投资的 抵消	(121)
第三节 公司间内部交易的抵消	(124)
第八章 企业合营与合并会计报表	(145)
第一节 企业合营概述	(145)
第二节 合营者对长期投资的处理方法	(147)
第三节 比例合并法及其运用	(148)
第九章 外币交易会计	(159)
第一节 外币交易与汇兑损益	(159)
第二节 外币交易的处理程序	(172)
第三节 远期外汇合同会计	(175)
第十章 外币财务报表的折算	(187)
第一节 外币财务报表折算方法概述	(187)
第二节 外币财务报表折算方法的选择以及折算 损益的处理	(192)
第三节 现行汇率法的程序及其验证方法	(198)
第四节 时态法的程序及其验证方法	(204)
第十一章 股份公司会计	(213)
第一节 股票运行会计	(213)
第二节 股利分派	(229)
第三节 每股收益的计量与报告	(235)
第十二章 租赁会计	(245)

第一节	租赁的分类及会计问题·····	(245)
第二节	经营租赁会计·····	(248)
第三节	融资租赁会计——承租人会计·····	(250)
第四节	融资租赁会计——出租人会计·····	(260)
第五节	特殊租赁业务的会计处理·····	(268)
第六节	融资租赁的揭示·····	(272)
第十三章	所得税会计 ·····	(274)
第一节	所得税会计概述·····	(274)
第二节	所得税会计的处理方法·····	(276)
第三节	纳税影响会计法的具体运用·····	(284)
第四节	期内所得税分摊·····	(287)
第五节	纳税亏损·····	(291)
第六节	所得税会计的特殊问题及所得税的揭示·····	(294)
第十四章	公司清算会计 ·····	(298)
第一节	公司清算概述·····	(298)
第二节	清算会计概述·····	(301)
第三节	清算的会计处理·····	(305)

第一章 财务会计的目的和财务报表的质量特征

财务会计的目的是建立会计理论的基础,任何会计原则、会计处理程序和方法,如果不利于会计目的的实现都是无效的。财务报表的基本质量特征则是会计信息为更好地满足报表使用者的信息需求而必须具备的基本性质,即如何满足报表使用者信息需求的具体要求。所以财务会计的基本目的和财务报表的基本质量特征是会计理论形成和发展的基础,明确财务会计的基本目的和财务报表的质量特征有利于正确理解各种会计原则、方法及具体运用。

第一节 会计理论的研究方法概述

合理的会计信息的提供,对社会经济的发展有极为重要的作用,因为合理的会计信息有助于社会资源的合理配置,促进宏观经济的发展。纵观会计理论研究的发展过程,可以归纳为以下几种会计理论研究的方法。

一、描述性方法

会计理论的描述性方法是从会计实务的观察开始,归纳出具有普遍性的会计方法,即从会计实务提炼出会计理论,根据会计人员的过去经验预测未来的会计实践。

描述性会计理论的研究方法产生的背景是公司形式的企业组织的兴起,企业所有权和经营权的分离,投资者要求企业管理人员报送报表以防止企业管理人员的舞弊行为。这就要求企业管理人员向投资者提供有关资财保管和运用方面的会计信息,即保管责

任会计。

描述性会计理论研究方法仅仅是会计实务的归纳,而不可能形成一套完整的会计理论体系来指导会计实践,只能满足现有投资者了解企业资产管理情况的需要。

二、规范性方法

规范性会计理论研究方法是运用理论研究的演绎法,旨在建立会计学的基础理论,形成一套能指导会计实践的会计理论体系。

规范性方法先确定会计的目标,然后根据会计目标得出一般会计理论,从而确定合理的会计方法。例如,关于企业收益的计量理论的建立是以资本不蒙受减损为基本目标的。即在企业的资本不蒙受减损的情况下确定企业的收益。

由于描述性方法仅仅是对会计实务的归纳,而无明确的会计理论的指导,所以很难消除会计实务中大量存在的会计处理程序和方法上的重大差异,严重影响会计报表之间的可比性,从而影响报表使用者的利益。规范性方法旨在消除会计实务中存在的重大差异,使会计信息具有较强的可比性,以提高会计信息的效用。

规范性方法得出的规范性会计理论对许多会计问题的解决具有重要作用,尤其对通货膨胀会计领域产生了深远的影响。

三、决策法

决策法是指会计理论应在确定报表使用者以及报表使用者进行决策所需信息的基础上建立,而不试图建立通用的会计理论。财务会计的目标是提供决策所需信息,决策者为了作出合理的经济决策需要使用科学的定量方法。会计理论研究的决策法的主要特点在于在会计理论的阐述过程中运用了复杂的定量分析方法。

规范性方法致力于建立明确的、通用的会计理论,而后引出有用的会计准则和惯例。但从各国的会计实践来看,由于难于确定会计的一般目标,规范性方法在形成会计理论过程中被逐渐放弃了,取而代之的是以报表使用者所需决策信息为基础的决策法。

决策法的一般程序可概括如下:①确定财务报表使用者集团

及其信息需求；②确定可供选择的会计方法；③评价各可选方法满足报表使用者信息需求的程度；④选择最优的会计方法以便最好地满足报表使用者的需求。

在会计理论的发展过程中，由规范性方法向决策法的过渡，体现为在各国会计准则的制定过程中，对单一会计思想方法的放弃。例如，在采用权责发生制和收付实现制概念的同时，采用历史成本和现行成本计量等；由试图建立严谨的会计理论过渡到致力于建立概括性的但往往又是模糊的会计概念。

四、社会经济福利法

社会经济福利法是决策法的发展，之所以单独列为一类方法是因为它代表了目前会计的发展趋势。开始时决策法注重于企业投资者和债权人的利益，即财务报表是为满足投资者和债权人的决策服务的，以后发展成为为与企业有关的各方提供有用的会计信息，包括政府、社会公众、企业职工等。

社会经济福利法的目的在于促进经济发展和社会福利，而非仅限于投资者和债权人利益的最大化。产生的原因主要是工会的发展、企业规模的扩大以及对传统经济假设的否定等。社会经济福利法相对于以满足投资者和债权人的信息需求为出发点的传统决策法有以下特点：

(1)会计信息应满足宏观经济决策的需要，所以会计政策的选择应有利于宏观经济决策。

(2)会计信息应满足企业职工和社会公众的需要。由于个体利益的最大化和社会经济福利最大化的矛盾，在个体利益最大化的同时并不一定能达到社会福利的最大化，所以向企业职工和社会公众披露其所需信息，有利于社会资源的合理配置，实现会计的宏观目标。

(3)会计信息的提供应考虑成本一效益的平衡，即提供会计信息的成本应该小于其所能取得的效益。会计准则的制定机构应该特别重视会计信息的成本和效益的平衡问题，以避免会计信息的