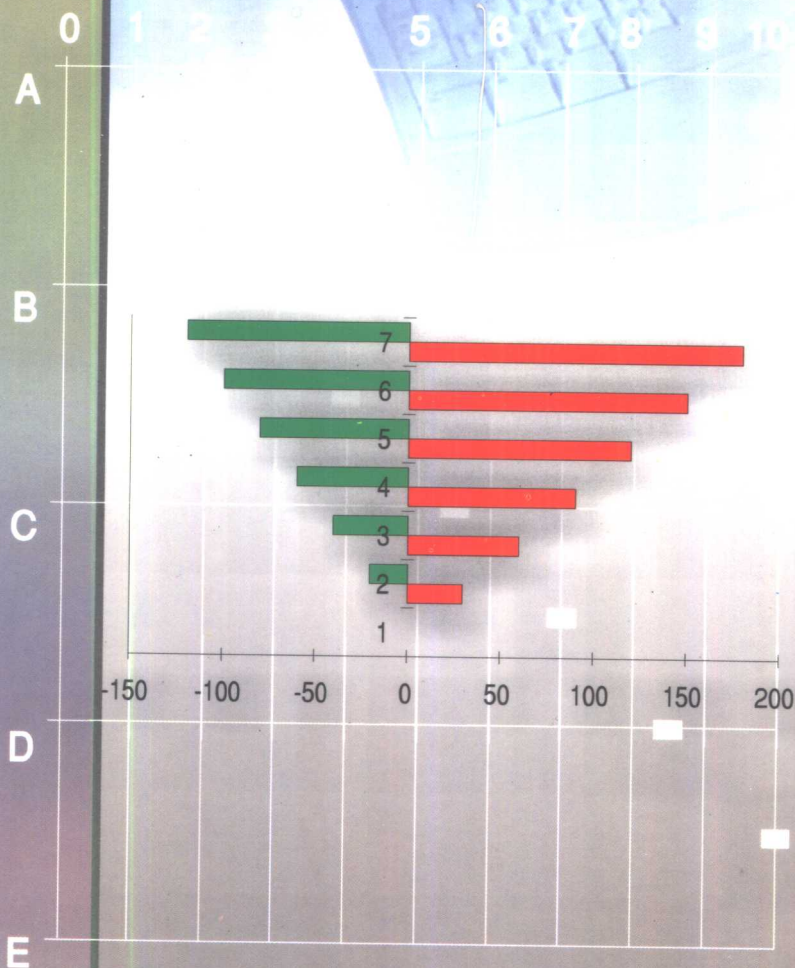




新会计学系列教材

高级财务会计学

杨荣彦 编著



暨南大学出版社

新会计学系列教材

高级财务会计学

杨荣彦 主编

暨南大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计学/杨荣彦编著. —广州:
暨南大学出版社, 2000.9
(新会计学系列教材)
ISBN 7-81029-987-5

I. 高…

II. 杨…

III. 财务会计 - 教材

IV.F.234.4

中国版本图书 CIP 数据核字 (2000) 第 67887 号

责任编辑: 刘蔚绥

出版发行: 暨南大学出版社 (510632 广州·石牌)

经 销: 新华书店

排 版: 暨南大学出版社照排中心

印 刷: 湛江日报社印刷厂

开 本: 850 × 1168 1/32

印 张: 16.75

字 数: 420 千

版 次: 2000 年 9 月第 1 版

印 次: 2000 年 9 月第 1 次印

印 数: 1—3000 册

定 价: 25.00 元

序

党的十四大确定我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。我国的社会主义建设事业已进入由传统计划经济向社会主义市场经济转变的重要时刻。会计是一种重要的经济信息系统，同时也是一种经济管理活动。它必须随经济基础的变更而不断改革。正是为了适应经济形势发展的需要，我国于1992年首次颁发了《企业会计准则》，并从1993年7月1日起正式施行。我国的会计改革迈出了历史性的步伐。会计实务改革必然推动会计教学改革，这种改革的一个重要方面是必须及时调整会计学科体系和更新会计教材的内容，以保证理论与实际的紧密结合。这就是促使我们组织编写新的会计学系列教材的历史背景。

教材是教师讲课的主要依据，是学生学习的基本材料。教材之于教学，无异于工具之于生产劳动。“工欲善其事，必先利其器”，编写一套有水平的教材，对于提高教学质量有着十分重要的意义。

一套质量较高的会计学系列教材，最少应具备两个方面的条件：第一，要形成一个科学的会计学学科体系，以便为学生提供结构合理的专业知识；第二，所编写的每一种教材，都应具有较高的理论性、科学性和实用性，并使这三者有机地结合起来。

关于会计学学科体系。众所周知，对会计学学科的划分，有

两种不同的方法：即按研究内容或应用部门来划分。我国过去主要采用按应用部门的划分方法，这是由当时实行分行业会计制度的客观实际所决定的。我国新公布的《企业会计准则》，适用于中国境内的所有企业，从而打破了会计制度行业分割的界限。这就为会计学按研究内容进行科学分类奠定了基础。我们认为，会计学学科体系应由下列八门课程组成：基础会计学、中级财务会计学、高级财务会计学、成本会计学、管理会计学、财务管理学、审计学和会计电算化。这八门课程是会计学专业的骨干课程。此外，还应有若干门选修课程，如税务会计、预算会计等。本系列教材主要包括上述八门骨干课程。

关于教材编写。我们要求每种教材都应有自己的特色，有较高的水平。为此，教材编写应力求做到：

其一，注意教材内容的思想性和政策性。中国的会计学应反映中国社会经济的特点，贯彻国家现行的有关法规和政策，为改革开放和社会主义建设事业服务。

其二，理论与实务并重。会计学是经济管理科学，实务性很强。教材对会计学的各种基本方法和技能，既要讲清楚其理论概念，又要设计必要的实例，用案例说明问题，并尽可能附上适量的、具有启发性的作业题。

其三，现实性与超前性兼顾。在阐明现行的、行之有效的理论、原则和业务处理方法的基础上，适当介绍某些现在尚未采用、但将来很可能要运用的会计理论和方法。

其四，简明实用，通俗易懂。不搞烦琐哲学，不故弄玄虚。为编好这套会计学系列教材，暨南大学会计学系专门组织了一个教材编审小组，由会计学系的教授和现任系主任组成。教材编审小组的主要任务是：确定学科体系和教材名称，统一教材的编写原则和要求，审定教材编写大纲和审查教材书稿。

我们期望能编出一套较好的会计学系列教材，并为此而尽心尽力。但我们水平有限，因而本系列教材考虑不周、甚至失当之处恐所难免。诚恳欢迎读者批评指正。

暨南大学会计学系列教材编审小组

1994 年 7 月

前 言

《高级财务会计学》是暨南大学会计学系列教材之一种。

随着我国经济体制改革的不断深入，许多新的经济现象和经济业务相继出现，诸如企业合并、公司重组、破产清算、物价变动、外币折算、退休保险、融资租赁、期货交易等等；同时，社会经济及科学技术的发展与进步，已把企业的社会责任及人力资源提到其议事日程上来，……凡此种种，会计界如何面对？显然，如何借鉴国际惯例，并结合我国具体实践，对上述问题所引发的会计理论与方法进行系统研究已显得尤为迫切。

《高级会计》(Advanced Accounting)在国外已不鲜见，我国目前也有许多专著面世。纵观国内外此类著作的研究体系，大体有三类：一是按会计要素编排，取会计要素中较难之问题；二是按业务内容编排，取会计领域中较特殊之业务；三是按特殊业务及特殊行业随机组合，分专题进行讨论。本书研究思路将集以上三种体系之精华，根据会计教学的连续性及渐进性特点，以会计学的研究内容为主线，将新出现的经济现象和经济业务归类进行专题研究。在选题上除博采众家之长外，兼取国内目前有但尚未成熟者以及国内目前无但未来有用者。主要内容包括：合并报表会计、外币折算会计、债务重组会计、破产清算会计、物价变动会计、人力资源会计、退休金会计和社会责任会计。在内容上力求科学性、新颖性和实用性。

本书由杨荣彦副教授主编，负责拟订全书的编写大纲，对初稿进行修改、总纂和定稿。各章分工情况为：第一章、第三章、第四章、第六章、第八章、第九章由杨荣彦副教授撰写；第二章、第五章由罗绍德教授撰写；第七章由宋献中教授撰写。

本书的编写大纲经由暨南大学会计系编审小组的教授们审阅，并提出了许多宝贵的意见。在成书过程中，编著者参阅了大量国内外有关文献。在此，谨向热心支持我们工作的专家、教授及有关作者表示诚挚的谢意！

由于编著者水平所限，加上撰写时间比较仓促，书中定会存在疏漏不妥之处，恳请读者批评指正。

编著者

2000年5月

目 录

序 前言

第一章 总论 (1)

- 第一节 会计的历史演进 (1)
 - 第二节 现代会计的发展 (19)
 - 第三节 会计学科体系 (30)
 - 第四节 高级财务会计学构架 (37)
-

第二章 合并报表会计 (42)

- 第一节 企业合并及其会计处理 (42)
- 第二节 合并会计报表的基本理论 (63)
- 第三节 合并会计报表的编制 (75)
- 第四节 内部销售收入及存货中未实现内部销售利润的处理 (111)
- 第五节 合并会计报表综合实例 (125)
- 第六节 内部长期资产交易的处理 (131)
- 第七节 内部债权债务的抵销 (142)

第三章 债务重组会计 (151)

- 第一节 债务重组概述 (151)
 - 第二节 债务重组会计的基本理论 (158)
 - 第三节 债务重组的会计处理 (163)
 - 第四节 债务重组的会计报告 (178)
-

第四章 破产清算会计 (186)

- 第一节 破产清算概述 (186)
 - 第二节 破产清算会计的基本理论 (195)
 - 第三节 破产清算的会计确认与计量 (203)
 - 第四节 破产清算的会计处理 (216)
 - 第五节 破产清算会计报告 (228)
-

第五章 外币业务会计 (236)

- 第一节 外币业务概述 (236)
 - 第二节 外币业务的会计处理 (242)
 - 第三节 期汇合同的会计处理 (253)
 - 第四节 外币报表折算会计 (262)
-

第六章 退休金会计 (283)

- 第一节 退休金与退休金制度 (283)
 - 第二节 退休金计划的种类 (292)
 - 第三节 退休金成本的确认 (296)
 - 第四节 退休金的会计处理 (304)
-

第七章 社会责任会计 (322)

- 第一节 社会责任会计的产生与发展 (322)

第二节 社会责任的会计计量 (340)

第三节 社会责任的会计报告 (350)

第八章 人力资源会计 (382)

第一节 人力资源与人力资源会计 (382)

第二节 人力资源会计的产生与发展 (389)

第三节 人力资源会计的基本理论 (392)

第四节 人力资源成本会计 (404)

第五节 人力资源价值会计 (426)

第六节 人力资源权益会计 (437)

第九章 物价变动会计 (454)

第一节 物价变动会计概述 (454)

第二节 物价变动会计的基本理论 (458)

第三节 一般物价水平会计 (476)

第四节 现行成本会计 (489)

第五节 现行成本/不变币值会计 (504)

第六节 物价变动会计的国际展望 (512)

主要参考文献 (521)

第一章 总论

第一节 会计的历史演进

会计是一门古老而又年轻的科学。说它古老，是因为会计的产生与发展有着二三十万年的历史；说它年轻，是因为会计作为一种专门知识，成为一门独立的科学，只不过才占会计发展历史长河中的百年之一载。

如果将原始的绘图记事作为会计的雏形的话，会计的产生，可以追溯到旧石器时代。那时，人们已可以通过在洞壁上绘出简单的动物图象，在骨片上或鹿角上雕刻条纹来记载劳动成果和反映劳动耗费。不过，那时人们所采用的会计记录方法，还不是真正意义上的、独立的会计，而是一种综合性的经济行为，它集原始的会计、数学、统计以及其他学科为一身。随着社会生产的不断发展，当人们发现并应用了“数”的概念之后，会计有了自己的语言，作为严格的独立意义上的会计特征才真正出现。

会计的发展，从远古时期开始，经历了中世纪、近代和现代四个大的历史阶段。在这会计发展的漫漫长河中，会计方法也从简单的结绳记事，发展到叙述报告、单式记账，最后到复式记账这一完美的会计方法体系。

一、结绳记事

“结绳记事”大约产生于原始社会末期。它是原始人通过在绳子上打结的方式来对经济事项进行计量、记录的一种方法。该法应用时间之持久，应用地域之广泛，堪称世界之最。

我国的“结绳记事”之法，产生于传说中的伏羲时代。伏羲氏为我国父系氏族时代初期活动在淮河流域一带的一个部落的首领，被认为是中国人的祖先。那时，在伏羲氏所领导的部落里，已经有了农业、圈养畜牧业以及制陶手工业。同时，由于地处淮河之滨，水域辽阔，故而渔业也相当发达。人们在终年累月结网捕鱼生涯中，领悟出结绳可以记数的道理，从而创造了结绳记事法。《周易正义》中曾对此有过记载，“事大，大结其绳；事小，小结其绳，结之多少，随物众寡”。南宋《路史》一书中也有类似记载：“古无文字，其有誓约之事，事大，大其绳；事小，小其绳，结之多少，随物众寡，执以相考。”

结绳记事法在我国有些地区的应用时间还相当长久。据考察，我国的佤族近百余年来，仍在使用这种方法处理债权债务以及记录生活费用。其做法是：把一根绳索高挂于墙上，如果借出去3元滇币，就在绳子的上部结出3个大结；如每年应收一元半利息的话，就在绳的中间打一个大结及一个小结；如果在结的下部结出两个大结，则表明上述借款已借出去两年了。

从世界范围来看，在古代南美洲，印加人的“基普”（Quipu）颇具特色。所谓“基普”，就是印加人用来进行计量和记录各项经济事务的打着各种结的彩色绳子。其做法是：先将一根粗绳横于固定住所内两柱之间，称之为主绳。然后将标有不同颜色的细绳悬挂其上，用于分类反映不同的事物，如以黄色表示黄金，白色表示白银，绿色表示谷物，褐色表示马铃薯，红色表示投入兵力之数量，黑色表示投入时间等等。在计量方面，常以

单结表示 10，双结表示 20，重结表示 100，双重结表示 200 等等。一般是距主绳最远的结表示个位数，其次表示十位，然后依次是百位、千位，越是大数越接近主绳。这种结绳记事法内容之复杂，制度之严谨，当推世界结绳记事之典范。

考古工作表明，结绳记事法在日本、希腊、波斯、罗马、巴勒斯坦，以及不少伊斯兰国家都曾有过辉煌的历史。它是人类在史前时期创造出来的帮助人们记忆的一种特殊方法。从表现形式来看，它已经表现出后世账簿记录的原理。例如，它大体上明确了表现某种“账目”的基本要素，如记录对象、应记数量、数量增减之变化，以及在这一“账目”结束之时的最终结果。从这点出发，可以认为结绳记事是人类会计起源的重要标志之一，它为后人会计思想、会计实践的改进、发展奠定了重要基础。

二、书契

结绳记事之法产生于绘图记事之后，在人们有了数的概念之时。当人们创造了文字之后，一种更为先进的记录经济事项的方法便应运而生，这就是“书契”记录法。

“书契”记录法又称刻契记数法，是人们在原始社会末期至奴隶社会初期所采用的一种反映经济事项的方法。这种方法的特点是集数码及文字于一体。通常的作法是以刻记为手段，以木、竹、陶器或土块为记录载体。

我国最早的“书契”源于传说中的黄帝时代，经尧、舜，直到夏代初期。《周易·系辞》称：“上古结绳而治，后世圣人，易之以书契。”此“后世圣人”之后世，一般认为始于黄帝时代。东晋王嘉撰《王子年拾遗记》讲：“尧在位七十年……国人或刻木，或铸金。”所谓刻木便是制作“书契”，而铸金则表明此时进入金属时代。从年代上考察，此时正是中国原始社会末期、奴隶社会萌芽时代。

在国外，考古工作者亦发现大量“书契”的例证。在伊拉克，曾发现公元前3 000年置于“齐古拉”建筑顶部的神龛里人们用文字与数字记载着经济事项的泥土板（Clay table）。在古埃及的阿拜多斯，曾发掘出了刻有各种不同符号的陶器。这些公元前4 000年左右的文物，也正好产生于金属时代。此外，在这一时期，苏美尔人也是如此，他们在制作好的泥板上刻写，并将其烘干，制作成刻记形态的“账单”。

不管是西方古人的“账单”，或是我国远古时代的“书契”，从根源上讲，它们源于以往的简单刻记与结绳记事，但又与简单刻记不同。“书契”是文字与数字的结合，这种结合具有一定的规则，它所记载的信息已不限于记录者自己使用，同时要便于外部相关者使用。

“书契”与结绳记事之法相比较，在会计特征上有着明显不同：第一，它有了原始意义上的账簿，人们利用竹片、土块、陶器等，集各种经济事务于一身，这些竹片、陶器等，实为账簿之前身。第二，记录方法发生了变化。由于文字的创造与使用，人们已可以通过文字符号来分类反映经济事务，而不必以绳子的颜色来区分，这就为会计记录的明细反映提供了可能；第三，记账符号。即反映经济事务增加或减少的方法。从考古发现的大量书契及泥土板“账单”来看，对经济事项的增加或减少的记录，当时并无明确的记账符号，只是采用收支两条线，即有关收入及支出的业务分别在两种账单上反映。例如，在中东地区考古发现的泥土板“账单”，均为收、支单列。而且，这两种账单分别存放，并无混合堆码之情形。这说明当时的收与支两类账目是分别记录的，人们靠辨别账单的标记来识别收与支，还未考虑到用“记账符号”来进行两类账目的区分；第四，结账方法。由于收支两条线，且多以“神”的名义来管理财产，所有的收入都是“神”的财产，一切支出以“神”允许之内的支出为原则，故收入与支出

记录均自然滚存，通常不考虑在一定时间之内的结算问题。这种会计思想的局限性，与当时的经济发展及政治的历史局限性是分不开的。尽管如此，“书契”已显现出单式簿记的初步特征。“书契”的出现是人类由原始计量、记录时代向单式簿记时代演进的一个关键性转折，它是人类进入文明时代前夜之际在原始计量、记录方法变革中产生的重要成果，体现了会计发展史上首次变革的历史成就。

三、单式簿记

单式簿记始于奴隶社会中期，其发展存续有 2 000 余年。单式簿记与“书契”（账单）的最大区别，在于人们已开始考虑用特有的记账符号来表示经济事项的增加与减少，并且在账簿设置、核算项目、结算方法以及会计报告等方面，已逐渐开始形成自身较为完整的一套方法体系。

我国为单式簿记发展较为完善的国家之一。自夏、商王朝至清代末期，单式簿记在我国几经变革，其账簿体系及记录方法，也各自不同。

1. 账簿设置

从年代上考察，我国单式簿记的账簿设置经历了单一流水账和“三账”两个时期。

单一流水账。设置时期为夏、商王朝。这是一种综合性账簿，既无项目之分，又无总括与明细之分。方法是序时记录，后人称其为流水账（又称草流）。

“三账”。设置时期为西周到明清时代。所谓“三账”，指“草流”、“细流”和“总清”。“草流”旧称底账，由单一流水账演变而来，在三账时期，起原始凭证的作用；“细流”根据草流整理登记而成，相当于现代的明细分类账；“总清”又称眷清账，系定期根据细流加以归类整理而得。一般一张账页记录一个项

目，账簿格式为上收下付，相当于现代的总分分类账。

2. 核算项目

核算项目也称会计科目。在单式簿记时代，没有固定的会计科目，一般以人名、物名以及各项收支项目进行分类分项目核算。官厅会计中以国家财政项目进行分类分项核算。

3. 记账符号

从历史上考察，我国单式簿记所运用的记账符号有如下几种：

“入、出”：将“入、出”作为记账符号运用于会计记录，最早出现在西周时代（约公元前 1100 年至公元前 771 年）。当时，人们已经开始运用比较固定的行为动词来反映经济事项的性质及会计记录的方向。例如，在《周礼》一书中，凡贡赋的征收统称为“入”，凡九式开支则统称为“出”。不过，在早期的会计记录中，“入”与“出”的位置尚不固定，尚未醒目地冠于每笔经济事项之首。至春秋战国时代，才将“入”、“出”作为固定的会计记账符号，明确冠于每笔经济事项的前列。此记账符号历经唐、宋、元朝，直到明、清时代。

“受、用”：所用时代为西周至西汉，常用于民间。“受”表示收入；“用”表示支出。不过，“受”常与“收”相联，称为“收受”，“用”常与“支”相联，称为“支用”。此用法为后来的“收、付”记账符号打下了基础。

“收、支（付）”：最初产生于唐代中期，历经宋、元、明、清朝。早期为民间所用，至清代官厅会计已出现“入、出”，“收、支（付）”并用的情况。到中华民国，官方统一为“收、付”。

4. 结算方法

结算方法在整个单式簿记方法体系中占有重要地位。归纳起来，中式会计结算方法大致经历了如下三种：