

厦门大学会计系列教材

◆ 常
勋 主
编

高级财务会计



第 2 版

主
编
：葛家澍
余绪缨

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

Xiamen

University Accounting Textbook Series

辽宁人民出版社

1
厦门大学会计系列教材

总 编 葛家澍 余绪缨

高级财务会计

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

(第2版)

主 编 常 勋

副主编 曲晓辉 李建发

陈箭深

辽宁人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/常勋主编. —第2版. —沈阳:辽宁人民出版社, 2002.3

(厦门大学会计系列教材/葛家澍 余绪缨总编)

ISBN 7-205-03274-1

I. 高…

II. 常…

III. 会计—高等学校—教材

IV. F234.4

辽宁人民出版社出版、发行

(沈阳市和平区十一纬路25号 邮政编码 110003)

朝阳新华印刷厂印刷

开本: 850×1168 毫米 1/32 字数: 514 千字 印张: 22 1/2 插页: 2

印数: 59,081—61,080 册

1995年5月第1版

2003年6月第12次印刷

2002年3月第2版

责任编辑: 谭 燕

责任校对: 吴广君 徐 跃

封面设计: 赵多良

版式设计: 王珏菲

ISBN 7-205-03274-1/F·721

定价: 35.00 元

厦门大学会计系列教材 (第2版)

编著委员会成员

总 编: 葛家澍 (中国会计学会副会长、博士生导师、教授、经济学博士后流动站学术带头人)

余绪缨 (中国会计学会顾问、博士生导师、教授、经济学博士后流动站学术带头人)

副总编: 常 勋 (中国成本研究会顾问、教授)

吴水澎 (教育部工商管理学科、专业教学指导委员会主任委员、博士生导师、教授)

陈守文 (福建省会计学会副会长、博士生导师、教授)

庄明来 (中国审计学会常务理事、教授)

委 员: (按姓氏笔画为序)

刘 峰 (博士、教授) 曲晓辉 (博士、教授)

庄明来 (教授) 余绪缨 (教授)

吴水澎 (教授) 陈守文 (教授)

陈少华 (博士、教授) 陈双人 (博士、副教授)

陈箭深 (博士、副教授) 陈汉文 (博士、教授)

李建发 (博士、副教授) 林 涛 (博士、讲师)

郭晓梅 (博士、讲师) 唐予华 (教授)

袁新文 (副教授) 常 勋 (教授)

黄世忠 (博士、教授) 黄京菁 (博士、讲师)

葛家澍 (教授) 蔡淑娥 (教授)

第 1 版

序

中世纪兴旺发达的商品交换，诞生了任何精明商人都必须掌握的复式簿记；20 世纪充满活力的市场经济，则孕育了日趋完善的现代会计。现代会计既维护了市场经济的应有秩序，又促进了各种经营机制的有效运行。经济与会计之间的这种密切关系，充分说明了：作为一个经济信息系统的会计和作为一门服务于经济管理的会计科学，不论对人们的经济生活或对人类社会的经济发展，都有着举足轻重的作用。我国人民正为建立社会主义市场经济新体制、发展社会主义市场经济而努力奋斗。与此相适应，我国原有的、在高度集中的计划经济体制下形成的企业会计制度，为 1992 年底出台的《企业会计准则》和今后将陆续制定的一系列具体会计准则所取代，就成为不以人们意志为转移的历史必然。

谁都看到，我国适应市场经济需要而进行的、具有开拓性的会计改革，有着重大的国内意义和国际意义。从国内看，它在全国范围对会计进行了统一规范，确保了会计信息的主要质量，为所有参与市场活动的组织和个人，一视同仁地提供公允的信息，从而为在社会主义市场中增添了一个有利于公开竞争的软环境。从国际看，会计被公认为国际通用的“商业语言”，是沟通国内市场与国际大市场的重要媒介。今天，人们所要求



的会计信息，必须为本国使用者和外国使用者所共同理解。正如国际会计准则委员会一再强调的：同一交易或事项，不论在全球何处发生，都应按相同或类似的方式进行会计处理和信息披露。因此，求大同，存小异，并力求协调差异，不断提高信息的可比性，是今后会计发展不可逆转的大趋势。在本质上，会计的基本原理、方法和技术是属于全人类的，因为西方经济发达国家在社会化大生产、市场经济基础上形成发展起来的会计原理、方法和技术，并不都和资本主义私有制直接相联系，而应当视为全人类的共同财富。

适应会计发展的大趋势，会计实务工作面临的任务是：既要联系中国实际，又要借鉴国际经验，努力同国际会计惯例接轨。

会计教学工作者则面临更为艰巨的任务。我们现在和今后所培养的学生，基本上属于 21 世纪会计实际工作和理论工作的接班人。对他们来说应当掌握的会计知识，不仅涉及中国，而且涉及国际；不仅涉及当前，而且涉及未来。一句话，他们需要的知识结构迫切要求我们对教学内容进行重大的变革和更新。

基于上述考虑，我们设想，高等学校会计学专业本科的专业教材，既要大胆更新内容，又要适当提高起点。我们的教材应当做到：立足中国，放眼世界，侧重当前，注视未来。要把基础性、实践性和必要的前瞻性统一起来。我们设想国际会计惯例应构成各门会计教材的总的框架和基础性、通用性的内容，在这个框架内，以向前看的角度，宣传、解释和评述我国当前的准则与制度。各门教材还应当努力反映各该学科的最新发展。

根据上述构想，我们编著了《厦门大学会计系列教材》。第一批暂定7本，争取1995年春季前陆续出齐。这7本教材是：《会计学原理》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》以及同会计学具有紧密联系的《企业理财学》和《审计学》。

我国目前正处在一个大改革、大发展，也是大创造的历史时代。在这样一个伟大的时代，理论既应当反映实践，又应当成为实践的先导。本系列教材的著述思想为体现这一时代精神，有些地方可能表现出过于“激进”，这就难免存在着较大的不成熟性。我们衷心地期待会计界的专家、学者和广大读者对本系列教材的任何方面，提出宝贵的批评意见，以便再版时进行修订。

厦门大学会计系列教材编委会

1994年5月

第 1 版

前 言

本书承接《中级财务会计》一书的内容，对一些专门的会计领域也是比较深奥的会计课题展开论述。我们选择了在社会主义市场经济体制下现代企业和企业集团正面临的那些重要会计课题。这些课题包括：

一、在具有比较发达的资本市场的经济环境中从事经营活动的股份公司的权益会计、所得税会计，以及公司的解散（含破产）清算和财务重组会计。

二、通过合并或合营形成的企业集团的合并财务报表。

三、外币交易会计与外币报表的折算。

四、物价变动会计。

五、租赁会计。

当前，在以与国际会计惯例接轨为目标的会计改革中，我国会计界在这些领域的实践，可以说尚处于初始阶段。同时，基于我国的经济发展现状，对有些问题的探讨，带有较大的超前性。因此，本书的论述，只能以国际会计惯例为主线，但我们也着意评述了我国当前的会计实践。这些评述只代表编著者的观点，欢迎专家和读者们评论、指正。

我们没有论述诸如“养老金会计”这样一些领域，因为他们在当前还不具有迫切的现实意义，但形势的发展是很快的。也许，在本书修订再版时，就会增加这些内容。



本教材由常勋教授任主编，曲晓辉博士、教授和陈箭深博士、副教授为副主编，负责全书的统纂、修改和定稿。各章初稿编著的分工如下：

第 1 章	肖 华
第 2、10、11 章	曲晓辉
第 3、12、13、14 章	陈箭深
第 4、5、6、7、8、9 章	常 勋

由于编著者的水平限制、资料搜集可能还不够充分和及时，以及抄写时间比较短促等原因，书中一定会存在不少缺陷，乃至差错，请读者不吝赐教，以便修订再版时更正。

《高级财务会计》编著组

1994 年 12 月

第 2 版

前 言

就本教材而言，第 2 版的修订工作比较繁重。这是由于，在世纪之交，财务会计中的重大课题，如金融工具会计、企业合并与合并财务报表、所得税会计等，有了很大的发展和创新，而且在新的会计准则制定过程中，会计学界、实务各界都存在着广泛的争议。因特网为我们提供了获取最新信息的快速手段，也使我们在修订过程中不得不步步紧追，欲止不能，有些地方改了再改。这是我们这次修订时间拖延的主要原因，以致不少读者来电催询，在此，谨深致歉意。

在这次修订中，（一）删去了原第一篇“公司会计”中的第一章“股东权益会计”，因为与七年前相比，国内实务与国际惯例虽仍有差异，但基本上已趋同，没有必要再去论述了；（二）这样，第一篇就改称为“公司会计的特定问题”，将原第二章“所得税的会计处理”改为第一章，并根据国际会计准则和美国财务会计准则的新发展，基本上重新改写了这一章；原来的第三章“公司清算与公司重组”，改为第二章（以后各篇中的各章都相应提前）；（三）第二篇“企业合并与合并财务报表”较大幅度地增加了有关最近正在进行的诸多重大变革和评论的信息；（四）第三篇“外币折算”中，基本上重新编写了第六章“期汇交易及其会计处理”，为了便于论述期汇市场上的衍生金融工具，虽然本系列教材《中级财务会计》中已设专章论述了“衍生金融工具和避险活动会计”，我们仍辟专节扼要阐述了“衍生金融工具的确认和计量”，并且，除了从衍生



金融工具会计的角度来论述用于套期保值的外汇远期合同的会计处理外，还增写了用于套期保值的外汇期权合同和用于投机的外汇期货合同的会计处理两节；（五）根据许多读者的要求，增写了第六篇“政府及非盈利组织会计”，由李建发博士、副教授执笔；（六）对第四篇“物价变动会计”和第五篇“租赁会计”，只稍加修订。

在修订过程中，对一些术语改用了《国际会计准则 2000》中文译本中的译法。

本书第 2 版仍保留“以国际会计惯例为主线，也着意评述我国当前的会计实践”的做法。读者定能觉察到，七年来，我国的会计改革在与国际惯例“接轨”方面，有了很大的进展，这当然是与我国改革开放的逐步深化和市场机制的不断完善密切相关的。

书中的不足和错误之处，请读者不吝指正。

《高级财务会计》编著组

2001 年 8 月

目 录

第一篇 公司会计的特定问题

第一章 公司所得税的会计处理	3
第一节 所得税的计算	4
一、税前账面收益与应税收益	4
二、所得税费用与应付所得税	5
三、所得税的计算与交纳	6
第二节 所得税的账务处理	15
一、所得税的一般账务处理.....	15
二、纳税亏损对所得税的影响——前溯与后转.....	16
三、资本利得和损失及其所得税的账务处理	18
第三节 所得税的跨期摊配	18
一、永久性差异与暂时性差异.....	19
二、所得税跨期摊配方法举例.....	26
三、所得税在财务报表中的列报.....	40
四、所得税会计方法之评价	44
第四节 特殊领域的所得税问题	49
一、纳税亏损的所得税会计问题.....	49
二、长期股权投资损益的所得税会计问题.....	57
三、投资纳税减免的所得税会计问题	59



第五节 我国有关所得税会计处理的规定	61
一、过去我国所得税会计与国际会计惯例的差别	61
二、我国所得税会计的现行规定	63
第二章 公司清算与公司重组	71
第一节 公司解散清算及其会计处理	72
一、公司解散的原因及基本程序	72
二、解散清算的会计处理	77
第二节 公司破产清算及其会计处理	85
一、公司破产概述	85
二、破产清算的会计处理程序	90
三、破产清算会计处理的例解	91
第三节 公司重组	103
一、公司重组的含义	104
二、公司重组的法定程序	105
三、公司重组的具体方式及会计处理	108
四、公司重组会计处理的例解	109

第二篇 企业合并与合并财务报表

第三章 企业的合并与合营	119
第一节 企业合并导致的会计问题	120
一、企业合并的三种方式	120
二、母、子公司的复杂控股关系与联营公司	121
三、不同合并方式下的会计问题	124
四、长期（股权）投资会计处理方法的国际惯例	126
五、我国企业合并的过去和现状	128
第二节 取得控制股权的购买法	130
一、购买法下取得控制股权的会计处理	131

二、股权取得日合并资产负债表的编制	133
第三节 取得控制股权的权益结合法	140
一、权益结合法下取得控制股权的会计处理	140
二、权益取得日合并资产负债表和合并留存收益表的编制	141
三、国际会计准则对购买和权益结合的界定	146
四、废止权益结合法的趋向	148
第四节 企业合营及其会计问题	149
一、企业合营的不同形式和结构	149
二、权益法和比例合并法在对共同控制实体投资中的应用	152
第五节 对共同控制实体的比例合并法	154
一、组建共同控制实体的会计记录	154
二、共同控制实体报表的合并——比例合并法	156
第四章 合并财务报表的编制	161
第一节 母、子公司财务报表的全面合并	161
一、母公司对子公司投资收益的会计处理	162
二、对母公司财务报表若干项目的说明	164
三、集团合并财务报表的编制	166
四、有关编制程序的进一步说明	174
第二节 合营者与共同控制实体报表的比例合并	180
一、对共同控制实体（合营企业）投资收益的会计处理	180
二、与共同控制实体（合营企业）间交易的会计处理	182
三、采用比例合并法合并共同控制实体报表的程序	183
第三节 有关合并财务报表的诸问题	190
一、合并财务报表与汇编财务报表	190
二、合并财务报表编制方法的母公司观与主体观	191
三、母公司观与主体观的融合与区别	194
四、权益法的缺陷	196



五、合并与不合并的原则	197
-------------------	-----

第三篇 外币折算

第五章 外币交易会计的基本程序	207
第一节 外汇市场与汇率	207
一、外币兑换与外汇市场	207
二、外币折算	209
第二节 外币交易会计的两种观点	213
一、外汇、外币交易与功能货币	213
二、外币交易会计的两种观点	215
三、按一项交易观处理外币交易的程序	216
四、按两项交易观处理外币交易的程序	219
第三节 未实现汇兑损益应在当期确认的问题	222
一、当期确认法与递延法的论争	222
二、在长期外币借款上的未实现汇兑损益应否递延摊销	227
第四节 外币交易会计处理的总例题	231
第五节 外币交易会计的国际展望	236
一、主要西方国家的会计准则和惯例	236
二、第 21 号国际会计准则	238
三、我国外币交易会计的演变过程	239
第六章 期汇交易及其会计处理	246
第一节 期汇交易与远期汇率	247
一、期汇交易	247
二、远期汇率与即期汇率	247
三、外汇远期合同及外汇期货合同	249
第二节 衍生金融工具的确认与计量	251
一、金融工具和衍生金融工具的定义	252

二、衍生金融工具的确认真	254
三、衍生金融工具的计量	258
四、套期活动会计	262
第三节 对外币交易进行套期保值	264
一、出口商或进口商对外币交易套期保值的会计处理程序	264
二、怎样理解升水或贴水损益	270
第四节 对外币承诺进行套期保值	272
一、出口商对外币承诺套期保值的会计处理	273
二、进口商对外币承诺套期保值的会计处理	275
第五节 对外币投资净额进行套期保值	278
一、为外币净资产额套期保值	278
二、为外币净负债额套期保值	279
三、对外币投资净额进行套期保值的实际效应	281
第六节 外汇期货合同用于投机牟利	282
一、外汇期货交易会计处理的要领	282
二、运用外汇期货合同进行投机的会计处理程序	284
第七章 外币报表折算方法	289
第一节 区分流动与非流动项目法	290
一、区分流动与非流动项目法的折算程序	290
二、区分流动与非流动项目法的缺陷	295
第二节 区分货币性与非货币性项目法	297
一、汇率变动对资产、负债项目的影响	297
二、区分货币性与非货币性项目法的折算程序	299
三、区分货币性与非货币性项目法的缺陷	302
第三节 时态法	304
一、外币折算的时态原则	305
二、时态法的折算程序	305



三、折算损益的验证程序	309
四、时态法是区分货币性与非货币性项目法的进一步 完善	311
第四节 现时汇率法	312
一、现时汇率法对外币报表折算的构思	312
二、现时汇率法的折算程序	313
三、累计折算调整额的验证程序	316
四、现时汇率法与时态法的对立	317
第五节 四种折算方法的对比和综述	318
一、不同折算方法下选用的汇率与所得折算结果的 对比	319
二、实际采用的折算方法往往是上述四种方法的交叉	320
第八章 外币报表的折算与合并要求间的关系	325
第一节 国外主体的经营性质与折算方法的选择	326
一、美国第 52 号财务会计准则与“功能货币”概念	326
二、第 21 号国际会计准则及国外主体的分类	330
三、对时态法和现行汇率法的剖析	333
第二节 折算方法怎样适应编制合并报表的要求	336
一、外币报表的折算方法与合并要求间的两难问题	336
二、折算在高通货膨胀环境中经营的国外子公司报表中的 难题	339
三、国际通货膨胀影响的消除——“先消除后折算” 还是“先折算后消除”	341
四、能否从合并报表的编制方法上采取措施	343
五、以现时成本计量模式取代历史成本计量模式	345

第四篇 物价变动会计

第九章 物价变动会计模式	351
----------------------------	------------