

高等院校会计学专业

精品系列教材

GAODENG YUANXIAO
KUAJIXUE ZHUANYE
JINGPIN XILIEJIAOCAI

高级财务会计

(第四版)

杨伯坚 申香华

主 编

高级财务会计

(第四版)

主 编 杨伯坚 申香华



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/杨伯坚,申香华主编.—4版.—北京:首都经济贸易大学出版社,2016.3
(高等院校会计学专业精品系列教材)

ISBN 978-7-5638-2478-6

I. ①高… II. ①杨… ②申… III. ①财务会计 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第021870号

高级财务会计(第四版)

杨伯坚 申香华 主编

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)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

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 325千字

印 张 18.5

版 次 2005年2月第1版 2007年9月第2版 2012年9月第3版

2016年3月第4版 2016年3月总第8次印刷

印 数 15 001~18 000

书 号 ISBN 978-7-5638-2478-6/F·1395

定 价 32.00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

总 序

20 世纪 90 年代以来,随着社会主义市场经济的建立和发展,我国的会计领域发生了一系列的重大变革,这些变革深刻地影响着社会经济的各个方面,会计在社会经济发展中的地位也愈益重要。进入 21 世纪,随着经济全球化进程的加快和信息技术的广泛应用,会计面临的社会经济环境更加复杂多变,社会对会计人才的知识结构、能力及素质提出了更高的要求,而会计学各门分支学科和新领域的不断出现也使会计教育面临新的挑战。因此,为培养适应 21 世纪我国社会主义市场经济建设的高级会计人才,必须改革和建立高等会计教育的教学内容和课程体系。

“高等院校会计学专业精品系列教材”是根据新时期我国高等院校会计专业的培养目标,结合会计教学中遇到的新情况、新问题,为进一步提高会计教学的质量,经过反复研讨和论证而编写的。本系列丛书涵盖了会计学专业的主干课程,包括《初级会计学》《中级财务会计》《高级财务会计》《成本会计学》《财务管理学》《管理会计学》《审计学》《会计电算化信息系统》等。丛书具有以下特点:

(1)从会计教学的实际出发,在体系安排上充分考虑教学规律的要求。大学本科会计教学具有一定的规律性,教学对象的现有知识水平直接影响教学内容和方式,并在一定程度上影响培养目标的实现。为此,我们从会计教学的实际出发,考虑目前本科会计教学层面教学对象的知识水准和接受能力,在进行课程内容研究的基础上,根据以往的教学经验及未来发展的需要,确定了各课程的基本内容及结构体系。

(2)吸收和借鉴已有教材的优点,博采百家之长。近些年来,由于我国会计准则、会计制度的变化及会计理论研究的深入,我国高等会计教育的教学内容和课程体系发生了较大的变化,但各院校之间则存在一定的差异。为此,我们在充分研究已有优秀教材的基础上,吸收和借鉴其长处,争取求大同存小异,在准确性和实用性上下功夫,合理确定各教材的起点和分量。

(3)注重基本理论、基本知识的介绍及基本技能的训练,同时注意吸收会计学各学



科公认的最新研究成果。教材编写不同于理论研究,不能求标新立异,而对学生进行系统的基本理论及基本知识教育是编写教材的基本目的;但考虑到时代的发展及经济环境的变化,又必须将本学科新的、比较成熟的研究成果纳入教材内容,以提高学生分析问题、解决问题的能力,并增强其对未来发展的适应能力。

(4)充分反映我国最新颁布并实施的会计准则、会计制度及其他经济法规,以适应经济形势发展的需要。

(5)在保证各门课程内容完整性的前提下,又尽可能考虑各课程之间的衔接,避免各课程在内容上的不必要重复。每本教材各章末均附有复习思考题、练习题及案例分析,以方便教学。

本系列教材各分册的主编、副主编均具有教授、副教授以上的职称,而且积累了多年丰富的教学经验。我们根据教学中的经验与体会,通过对课程内容及教学方式方法的探讨和研究,在全体编者的共同努力下,终于编写成了这套适用于教学需要的会计系列教材。

“高等院校会计学专业精品系列教材”的出版,得到了首都经济贸易大学出版社及其他兄弟院校的热情支持和帮助,在此表示衷心的感谢。

根据我国高等教育会计专业培养目标的要求,编写一套适用于教学需要的会计系列教材,是我们一项重要的教材建设工作。但是,由于我们理论水平有限,实践经验不足,书中难免存在不足及疏漏之处,恳请各位专家、读者批评指正。

“高等院校会计学专业精品系列教材”

编审委员会

2004年7月

第四版前言

中国会计领域目前正处于大变革、大发展的时期,这种大变革、大发展一方面来自市场经济地位的确立和体制变革的冲击,另一方面来源于几十年来我国经济较长时期高速发展过程中新事务、新领域、新问题的不断出现,同时也是社会经济实践对会计发展的新要求。正是以上两个原因使得中级财务会计常被称为传统会计,难以满足经济主体的信息需求,高级财务会计日益受到会计学界的重视。所谓传统会计,即严格按照传统的会计假设、会计原则、会计程序和会计核算方法进行信息处理,并向信息使用者提供对决策有用的信息的会计。但应看到,到目前为止,业界对高级财务会计的定义、理论基础、研究方法和研究范围尚无权威统一的看法。非但如此,高级财务会计在会计学科体系中的定位也不太清晰,既有“是中级财务会计的延续”论,也有“对特殊领域、特殊会计问题研究”论,也有“会计专题”论,还有“对原有会计理论和方法的修正及创新”论等。这种状况一方面为高级财务会计提供了良好的发展空间和创新平台,另一方面也在高级财务会计教材内容的取舍和编著方式上引发争议。

随着经济形式和会计准则的变化,我们结合财政部 2014 年修订的部分会计准则对第三版教材进行了修改,以体现两个“适应”的原则。一是适应会计准则的新变化。2006 年财政部颁布的会计准则全面实现了会计的国际趋同,与原来的会计准则出现很大的变化,为了能使读者及时了解和掌握最新的会计准则及其要求,我们以会计准则体系为框架,以各具体会计准则为基础,在与《中级财务会计》教材相互衔接的基础上对第一版教材进行了修改。2008 年以后,财政部陆续编写了《企业会计准则讲解 2008》《企业会计准则讲解 2010》,印发了《企业会计准则解释第 2 号》《企业会计准则解释第 3 号》《企业会计准则解释第 4 号》等,为了使教材充分体现这些最新的变化和要求,我们对教材及时进行了更新修订。2014 年,财政部修订了五个原有准则,颁布了三个新准则,根据准则的最新变化我们对教材进行了第三次修订。二是适应高等院校会计教学改革的需求。我国普通高校会计学专业教育肩负着为各个行业输送会计专业人才的重要任务,课堂教学只有不断改革,用最新的专业知识和合理的知识结构武装学生,才能使高等院校输送的学生符合社会需求。这要求我们充分重视教材的改革和建设。此次教材修订通过反复论证,对第三版教材某些内容在新的认识基础上重新解读,作出了



必要的增删和合并,使学生能在更广阔的视野和更高的层次上掌握会计这门专业知识。在处理理论性和实用性的矛盾问题上,我们秉持将知识分为应知和应会两部分的原则。对应会部分,理论阐述力求简单明了,突出其可操作性;对应知部分,以理论探讨、阐述为主。

《高级财务会计》是“高等院校会计学专业精品系列教材”之一。本书适宜作为会计学 and 财务管理专业本科生的教材用书,也可以作为研究生的学习参考用书,还可以作为经济管理人员、会计执业人员的参考用书。

本书第三版由杨伯坚、申香华任主编,苏明、周宇任副主编,各编者在本书撰写中的分工是:申香华撰写第一章、第三章、第六章第五节;苏明撰写第二章、第六章第一至第四节、第七章;杨伯坚撰写第四章、第五章、第九章;周宇撰写第八章;李光贵编写第十章。最后由杨伯坚、申香华对全书进行了总纂并定稿。

本书在编写和修订过程中得到了河南财经政法大学会计学院领导和老师的支持和关怀,参考了有关专家学者编著的教材和专著,在此表示衷心的感谢。

受编者的学术水平和实践经验的限制,本书难免存在缺点和错误,敬请广大读者批评指正!

目 录

1	第一章 总论
2	第一节 高级财务会计与会计学科分类
7	第二节 高级财务会计的理论基础
13	第三节 高级财务会计的研究范围
15	本章小结
16	思考题
17	第二章 外币会计
18	第一节 外币会计概述
23	第二节 外币交易的会计处理
36	第三节 外币财务报表折算
44	本章小结
45	思考题
45	练习题
48	第三章 所得税会计
49	第一节 所得税会计总论
53	第二节 暂时性差异的形成及其类型
70	第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量
83	第四节 所得税费用的确认和计量
90	本章小结
91	思考题
91	练习题



目 录

93	第四章 合并财务报表的基本理论与方法
94	第一节 合并财务报表概述
97	第二节 合并范围的确定
105	第三节 合并财务报表的编制原则、前期准备和编制程序
108	本章小结
108	思考题
109	第五章 企业合并与控制权取得日合并财务报表
110	第一节 企业合并与会计处理原则
117	第二节 企业合并个别报表层面的确认与计量
121	第三节 控制权取得日合并财务报表的编制
126	第四节 与企业合并有关的特殊会计问题处理
133	本章小结
134	思考题
134	练习题
138	第六章 控制权取得日后合并财务报表的编制
139	第一节 编制合并资产负债表时的调整与抵销
152	第二节 编制合并利润表和合并所有者权益变动表时的抵销
156	第三节 编制合并现金流量表时的抵销
160	第四节 合并财务报表的编制
188	本章小结
188	思考题

目 录

189	练习题
192	第七章 租赁
193	第一节 租赁概述
198	第二节 经营租赁的会计处理
201	第三节 融资租赁的会计处理
213	第四节 售后租回交易的会计处理
218	本章小结
218	思考题
219	练习题
221	第八章 会计调整
222	第一节 会计政策变更、会计估计变更和差错更正
245	第二节 资产负债表日后事项
256	本章小结
257	思考题
257	练习题
259	第九章 股份支付
260	第一节 股份支付的基本特征和交易环节
263	第二节 股份支付的确认和计量
265	第三节 股份支付的会计处理
270	本章小结
270	思考题



目 录

271	练习题
272	第十章 政府补助
273	第一节 政府补助概述
276	第二节 政府补助的会计处理
282	本章小结
283	思考题
283	练习题
284	参考文献

第一章

总 论

本章学习目的

本章阐述高级财务会计的基本概念与基本理论。通过本章的学习,要求学生对财务会计学科的理论体系和学科分类有一个整体理解和把握,掌握高级财务会计的基本理论和基本技能,并能将之运用于实践。

本章重点与难点

本章重点是财务会计的理论框架体系、高级财务会计的特征以及它与中级财务会计的关系。本章难点在于理解会计四项基本假设的松动如何促进高级财务会计的产生和发展。



随着我国经济的不断发展,会计改革的不断深入和会计教育的进一步改进,高级会计学(高级财务会计)已作为一门独立课程出现在我国各高等院校会计学专业的教学体系中。到目前为止,我国主要的财经类院校和综合性院校已出版了自己的专用高级会计学教材,其中部分教材在一定程度上围绕高级会计的定义、高级会计学的理论基础、高级会计学的研究范围和研究方法等基础理论问题进行了探讨,这种安排对于学生从整体上把握会计学科的理论框架和知识体系,全面掌握高级会计学课程的实质内容,自觉地选择自己的学习方法和安排自己的学习计划无疑是非常必要的。

第一节 高级财务会计与会计学科分类

一、高级财务会计的概念

(一)经济环境的变化催生高级财务会计学科的产生

第二次世界大战结束以后,世界范围内的科技革命推动了世界尤其是西方社会经济的迅猛发展,世界主要国家经济环境发生了巨大变化,主要体现在以下五个方面:

1. 企业集团的大量出现

随着第二次世界大战结束后各国经济不断发展壮大,自由竞争逐步向垄断发展,公司间相互渗透形成了庞大的企业集团,母子公司成为一种普遍的社会现象,企业间的横向和纵向经济联系更加紧密,依赖性更强,社会经济资源的配置进一步优化,社会对会计信息的要求和依赖性越来越高,会计在企业中的地位也越来越重要。

企业集团内部存在着大量母公司与子公司、子公司与子公司之间以内部价格转移财产或劳务的业务往来,为了全面综合反映集团公司整体财务状况、经营成果和现金流量,会计期末应编制集团公司的合并财务报表。如果是跨国性的集团公司,如果所属国外子公司会计报表中使用的货币种类与母公司不同,还应先进行外币财务报表的折算,然后再编制合并财务报表。企业集团的大量出现促使合并财务报表相关的理论与实践问题得以产生。

2. 西方主要国家在 20 世纪 60—70 年代普遍加剧的通货膨胀

西方主要国家在 20 世纪 60—70 年代普遍遭遇了较为严重的通货膨胀。通货膨胀的存在与加剧,必然严重地冲击财务会计的币值不变假设。如果不采取一定的方法剔除物价变动的影响,势必削弱会计信息的质量,影响会计信息使用者对会计信息的利用,在此现实需求下物价变动会计应运而生。



3. 贸易投资自由化,跨国经营普遍化

企业在进行国际贸易和国际投资及劳务输出过程中,必然发生外币兑换、外币交易与折算,为了有效控制汇率变动的风险,反映外币交易和收支对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响,会计上出现了外币交易处理和报表折算的现实需求,从而产生了与外币业务处理和报表折算相关的理论与实务。

4. 金融国际化,经济全球化

随着国际金融市场的形成,各种衍生金融工具不断被创新,远期、期货、期权、互换等基本衍生金融工具和大量的创新性衍生金融工具不断被部分企业运用于套期保值和投机套利,由于衍生金融工具具有价值不确定、初始投资少、交易在未来等特点,显著区别于传统的基本金融工具和交易事项,因而也不再适应传统财务会计历史成本计量和定期财务报告等处理要求,从而直接催化了与衍生金融工具相关的会计理论与方法的创新。

5. 企业合并兼并,破产潮流席卷全球

企业的兼并与合并、清算与破产,必然严重冲击会计主体假设与持续经营假设。企业的兼并与合并不仅需要编制合并财务报表,而且在会计处理过程中涉及若干会计主体,会计人员要扮演多种角色,站在不同的立场上,为不同的主体服务。因此,针对单一主体的会计处理方法和程序不再适用于清算破产企业,权责发生制和历史成本计量原则也不能用于处理破产清算事项,必然产生破产清算会计。

总之,经济发展带来许多既新且难的问题,这些问题在传统的财务会计学科内容体系中未能涉及,利用当时现成的会计程序与方法也不能解决,于是就出现了专门针对新出现会计问题提出系统解决和处理方案的专门学科——高级财务会计学科。

(二) 高级财务会计的不同称谓和定义

由于高级财务会计是研究和解决会计领域新出现和有争议的一些问题,所以从它产生至今虽然会计学理论与实务界有许多专家学者对高级财务会计的含义、理论基础以及研究领域等方面做过许多研究,但目前仍存在不同观点或见解,尚未形成统一共识,甚至对高级财务会计的称谓和定义问题,也缺乏一致性的观点。

从目前公开出版的教材来看,对高级财务会计的称谓至少包括七种:①高级财务会计(如上海财经大学汤云为等主编的教材;厦门大学常勋主编的教材等);②高级会计学(如中国人民大学耿建新等主编的教材);③企业特种会计(如中南财经政法大学罗飞等主编的教材);④高等会计学(如立信会计丛中王文彬等主编的教材);⑤特殊业务会计学(如三校合编教材中徐兴恩等主编的教材);⑥高级财务会计学(如湖南大学王善平等主编的教材);⑦高级会计(如首都经济贸易大学武玉荣等主编的教材)。当然在目前的各种称谓中,用得最频繁的还是高级财务会计这一称谓,因为特殊业务会计

或特种会计所涉及的面较窄,似乎不能涵盖目前高级财务会计教材所包括的所有内容;而高级会计学包含的内容较宽泛,除包括高级财务会计的内容外,还应包括管理会计的内容,但事实上各教材并不涉及管理会计的内容。

对于高级财务会计的定义各教材亦有不同的提法,如阎达五等(2009)在《高级会计学》教材中将高级会计定义为:“高级会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一种会计,即利用财务会计的固有方法,对现有财务会计未包括的业务,以及随着客观经济境变化而产生的一些特殊业务以新的会计观念进行反映和监督的会计。它与传统财务会计互相补充,共同构成了财务会计的完整体系。”杨有红(2008)将高级财务会计定义为:“高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上,对企业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。”张劲松(2008)给高级财务会计下的定义是:“高级财务会计是运用传统的财务会计理论与方法,以及在新的社会经济条件下发展了的财务会计理论与方法,对在新的经济条件下出现的一般财务会计中不予包括或不经常发生的企业特殊经济业务进行核算和监督,向与企业有经济利害关系者提供有用的决策会计信息经济管理活动。”

二、高级财务会计在会计学科中的地位

(一)财务会计学的三个层次

一般认为,按照会计服务的对象,在微观领域内可将会计学分为财务会计和管理会计两类。财务会计又常被称为传统会计,它是严格按照会计核算的程序进行信息处理,并为外部有关单位或个人提供有助于进行科学决策的财务信息的会计。管理会计则是在20世纪20—30年代才出现的与单位内部管理紧密结合的一种主要进行事前控制的会计,它从预算和内部管理控制两个方面提供内部管理所需的会计信息,这种会计实质上已经脱离了传统会计的模式,是在吸收多种学科的基础上形成的面向未来的新型会计,它有一套理论和方法,与传统会计存在着重大的差别。

以对外财务报表为目标的财务会计学在目前的教学体系中按照教学目的和内容又通常被划分为三个层次,即基础会计学(会计学原理)、中级财务会计和高级财务会计。基础会计学主要阐述会计确认、计量、记录和报告的一般原理,内容涉及财务会计的基本概念及记账的基本程序和方法,其核心是围绕证—账—表三大要素展开。中级财务会计解决的是企业一般财务会计问题,即所有企业都要遇到的财务会计问题,其主要内容包括会计要素的确认与计量和单个企业财务报表的编制两大部分,具体内容比较成熟和公认,主要包括货币资金、应收款项、存货、投资、固定资产、无形资产、流动负债、长期负债、收入、费用、利润、所有者权益等事项的会计处理和通用财务报表(即资产负债

表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及附表)的编制,是财务会计一般理论与方法的运用。高级财务会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理和其他未能在中级财务会计中包含的内容,突出“特”“难”“新”的特点。高级财务会计解决的问题仍然是经济事项的对外报告问题,例如:物价变动会计研究物价变动达到一定程度时的对外会计信息问题;合并财务会计报表则以企业集团为会计主体研究如何在个别会计报表的基础上编制能反映集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

(二)中级财务会计与高级财务会计的关系

虽然在财务会计领域有中级财务会计和高级财务会计之分,但两者并不是截然对立的,两者的联系表现在目标的一致性上,即都是向企业外部投资者、债权人以及其他利益相关者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息,以满足他们作决策时对财务会计信息的需求。

中级财务会计和高级财务会计的区别主要表现在两个方面:一方面表现在业务范围上,高级会计核算和监督的内容有一些是一般财务会计不见得有或者不经常发生的业务事项,主要表现为一些特殊经济业务和采用特殊经营方式的企业的特殊会计事项。将这些业务事项单独归为一类,即可将企业单位经常、普遍存在的会计业务与不经常、不普遍存在的会计业务划分开来,将前者归为中级财务会计的内容,而将后者归为高级会计的内容,从而将二者的关系描述为财务会计中的一般与特殊的关系。另一方面表现在对会计业务反映的连续性、系统性和全面性上,高级财务会计所反映的业务有些只发生于某一特定时期,且既可能发生于所有企业,也可能发生于部分企业,总之属于一般财务会计所不能完全包括的业务事项。将这样的业务事项归为高级会计的内容,可以给财务会计学以完整的外延范围,使其有更为完整、清晰的体系,也使高级财务会计在核算范围、核算内容方面的特殊性得以明确体现。

当然中级财务会计和高级财务会计都是在不断发展、完善中的会计学科,现在包含在高级财务会计中的内容随着市场经济的逐步完善、业务面逐步普及,人们“见怪不怪”、习以为常后,可能逐渐变成基本的、一般的事物而被归入中级财务会计范畴。也就是说,高级财务会计学的研究内容是常变常新的,并非固定不变。当某些现有内容变得相对成熟、稳定、平衡,为一般人所熟知后,就可能不再属于高级财务会计的范畴。所以中级财务会计和高级财务会计的内容始终处于动态调整和平衡之中,共同构成了财务会计学的完整体系。

三、高级财务会计的主要特征

(一)属于财务会计范畴

不管高级财务会计和中级财务会计在业务范围上有何重大分野,高级财务会计仍



然属于财务会计系列,这是因为:①高级财务会计也是以货币为主要计量单位进行核算;②高级财务会计也是以合法的会计凭证为记录经济业务的依据;③高级财务会计也是依据会计凭证登记账簿,依据账簿编制对外出具的财务报表;④从本质上看,高级财务会计也是以记录经济业务为手段而全面介入企业经营的一种管理活动。总之,高级财务会计在计量手段和核算程序上与中级财务会计完全一致,符合财务会计的一般特征,它的产生和发展也是为了更好地解决对外财务报告问题。

(二)突出特殊业务

1. 特殊主体

高级财务会计研究跨越单一会计主体的会计业务是它的特色之一。中级会计学一般只论述以一个企业为主体的会计业务,即具有会计主体单一化的特点。高级会计学则注重论述由于会计主体假设松动而产生的多层次、多系列的会计主体及其业务。这样的业务主要表现为大型企业的分支机构会计,企业集团或跨国公司的合并财务报表、分部报告、内部转移价格和外币报表折算会计等。

另外,高级财务会计所涉及的特殊主体还包括特种组织方式的企业,如股票上市公司,同时也包括合伙经营企业和合资经营企业。股票上市公司在组建和经营期间面临特殊的信息披露和中期财务报告要求,合伙企业会计和合资企业会计在股东权益方面有特殊内容。除此之外,也有部分观点将政府及非营利组织会计纳入高级财务会计范畴,其依据是政府及非营利组织是一类特殊组织。当然,从我国的会计实务和会计教育现状来看,也有一部分教材主张将政府及非营利组织会计作为与营利组织会计(即企业会计)平行的另一大类会计而单独设置。

2. 特殊时期

高级财务会计所研究的特殊时期发生的会计业务,是专指诸如企业解散清算、破产清算时,企业合并和企业改组、重组时,或者是社会发生较大的物价变动时产生的会计问题。虽然企业清算只是个别企业的事情,但应将这种业务在会计期间上作特殊处理,即将清算的起止日期专门作为一个特殊的会计期间处理;而物价变动虽涉及的企业多、范围广,但在会计处理上还有“反映价格变动影响的资料”和“恶性通货膨胀经济中的财务报告”之分,因此也应紧紧抓住其在时期方面的特征,将其归类为特殊时期发生的会计业务。总之,此类业务具有时间性的特点,即只是在企业发展的某个时期内才会发生的会计业务,处理此类业务“时间”概念特别重要。这也可以看成是会计环境在时间上的表现。

3. 特殊行业

高级财务会计所涉及的特殊行业并不是我国一般提及的工业、商业等,而是指诸如租赁公司、期货公司及与之相类似的经纪人公司等业务经营上有独特之处的行业。