

财务会计学 (下)

主编 刘广生 赵振智



石油大学出版社

石油大学会计系列教材

财务会计学(下)

主 编 刘广生 赵振智
副主编 王军会 李玉萍

石油大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

财务会计学(下)/刘广生等主编. —东营:石油大学出版社, 2004. 9

ISBN 7-5636-1994-1

I .财… II .刘… III .财务会计 IV .F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 089139 号

书 名: 财务会计学(下)

主 编: 刘广生 赵振智

责任编辑: 陆丽凤(电话 0546—8395938)

封面设计: 傅荣治(电话 0546—8391805)

出 版 者: 石油大学出版社(山东 东营, 邮编 257061)

网 址: <http://sunctr.hdpu.edu.cn/upepress>

电子信箱: upepress@mail.hdpu.edu.cn

印 刷 者: 青岛星球印刷有限公司

发 行 者: 石油大学出版社(电话 0546—8392563)

开 本: 140 × 202 印张: 27 字数: 702 千字

版 次: 2004 年 9 月第 1 版第 1 次印刷

印 数: 1—4000 册

定 价: 39.00 元

石油大学会计系列教材

编委会成员

主任：赵寿森 孙淑萍

委员：(按姓氏笔画排列)

丁 浩	王正伟	王本增	王进东
王学余	王建华	王春焱	王爱东
付衍梁	刘广生	刘向暖	孙立华
李文举	李玉萍	李东汉	李延明
李济东	李新成	李 超	宋振国
吴方健	吴玉明	何绍恩	项继云
林宽海	张洪庆	张向青	张志刚
张联胜	陈锡坤	苟春光	赵振智
荣敦河	胡宝志	耿文奎	袁 焱
崔树杰	解宝贵	窦连池	薛德贵

前 言

Foreword

《财务会计学(下)》系石油大学会计系列教材之一,是石油大学“十五”教材规划建设的一本专业教材,也是近年来我们全方位探索教学改革、不断加强会计专业学科建设所取得的又一项新的成果。

按照石油大学会计学专业新的教学计划,核心专业课程包括《会计学导论》、《财务会计学(上)》、《财务会计学(下)》、《成本管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》和《计算机会计学》等七门。相对于原教学计划,我们本着灵活、务实的原则,主要进行了以下大的调整:一是取消了《基础会计》课程,增设了《会计学导论》课程。《会计学导论》作为一门真正意义上的专业入门课程,以会计及会计学的发展为主线,重在为会计勾画一幅立体画像,使学生初步建立起整体的会计概念和应有的专业认同感,能够准确把握专业培养目标以及获取专业知识和技能的途径;二是将构成《基础会计》主体的会计核算原理与方法等内容与《中级财务会计》合并,形成《财务会计学(上)》,使其体系和内容更加紧凑、合理;三是调整《高级财务会计》的教学内容,更名为《财务会计学(下)》,以体现其与《财务会计学(上)》的一体性,同时淡化所谓的“高级”概念;四是将《成本会计》与《管理会计》进行整合,形成《成本管理会计学》,从而较好地解决了《成本会计》与《管理会计》在内容上大量重复这一突出问题。实践证明,上述课程体系的结构比较符合实际,有助于我

们在专业课总学时有所压缩的条件下,丰富和充实大量新的教学内容,从而确保我们能够按照“厚基础、宽口径、高素质”的目标和要求培养合格的会计专门人才。

根据上述重新设置的核心专业课程体系,《财务会计学(下)》的内容定位于特殊业务会计范畴,这样使《财务会计学(下)》与《财务会计学(上)》既构成一个相互联系的整体,又有明确的分工:《财务会计学(上)》在讲述传统财务会计基本理论和方法的基础上,着重介绍较普遍、有共性的一般业务处理等具有通论性质的内容;《财务会计学(下)》则作为《财务会计学(上)》的延伸、拓展和补充,具有专论性质,它在继承传统财务会计基本理论和方法的基础上,以专题的方式,针对一些新生的、特殊的且比较复杂和重要的会计业务,阐述如何采用有所突破的创新方法和理论在更高层次上进行处理并对外报告。

尽管《财务会计学(下)》旨在论述《财务会计学(上)》不涉及或者需要深入论述的重要会计业务,但并非只要是《财务会计学(上)》没有讲述的内容就自然由《财务会计学(下)》承担。我们将《财务会计学(下)》的内容范围严格限定在企业会计领域(《财务会计学(上)》也是如此),并以会计事项是否超越传统财务会计的假设范围亦即是否属于特殊会计业务作为其与《财务会计学(上)》相区分的基本标志。此外,我们还综合考虑了其《财务会计学(上)》的有效衔接、内容的重要性和实用性、教材体系的前瞻性和稳定性以及学生的学习承受力,等等。

本教材共包括二十一章,除了绪论简要说明《财务会计学(下)》的基本特性、理论基础、内容范围和研究方法等有关内容,不涉及具体的业务处理之外,其余二十章分别介绍了所有者权益、外币业务、借款费用、所得税、非货币性交易、债务重组、或有事项、租赁、商品期货、衍生金融工具、会计调整、资产负债表日后事项、关联方关系及其交易、企业合并、合并会计报表、分支机构、股份上市公司的信息披露、中期报告、分部报告、物价变动以及企业清算、破

产与重组等二十多个方面的业务处理内容。在研究方法上,我们力求做到以各个有特色的会计业务为核心,开展专题探讨;以《财务会计学(上)》为基础,进行深层研究;强调理论与实践的紧密结合,重视业务分析与实例演示;坚持以国内情况为主,着重论述我国的实际问题。由于绝大多数业务在我国都已有了较成型的相应法规,因此教材中的内容与我国的业务实践实现了较紧密的结合。

本教材内容丰富、涉及面广泛,学生会有一定的难度,但其内容与学生的接受程度基本相适应,都是会计学专业以及财务管理专业的学生应当熟练掌握或有所了解的。同时,由于本教材的基本内容大多属于目前注册会计师全国统一考试《会计》科目以及全国会计专业技术资格考试《中级会计实务》的考试范围,且在理论方面显著加强,也更加重视业务分析与实例演示,因此本教材可作为有关应试人员的参考用书以及财会人员的日常学习用书。

本教材由刘广生、赵振智担任主编,负责编写提纲的拟定、初稿的修改和补充,并最终定稿。王军会、李玉萍协助主编完成了部分统稿工作。全书共分二十一章,各章分别由下列同志执笔:第一、第十五、第十六章,刘广生;第二、第十四章,刘广生、张艳婷;第三、第四章,王军会;第五章,王军会、荣敦河;第六章、第七章,赵振智、张艳婷;第八章,赵振智、孙燕芳;第九章,张莉、刘广生;第十章,李娜、赵振智;第十一章,田雪峰、刘广生;第十二章,张莉;第十三、第二十章,李玉萍;第十七章,刘广生、荣敦河;第十八章,孙燕芳、赵振智;第十九章,李娜;第二十一章,田雪峰。

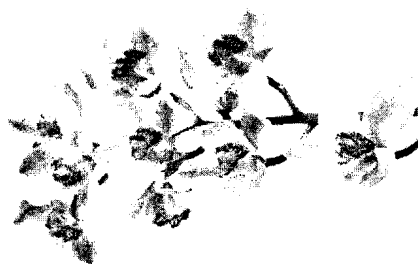
在本书的编写和出版过程中,我们得到了石油大学会计系列教材编委会主任赵寿森教授、孙淑萍教授的指导和鼓励,得到了石油大学教材建设委员会、经济管理学院、成人教育学院、教材中心以及出版社有关领导和专家的肯定和支持,也得到了胜利油田、江苏油田、吉林油田等单位财务部门有关领导和同志的关心和帮助。在此,谨向他们致以最诚挚的谢意!

我们深知本书可能存在种种有待商榷和不完善的地方,但是

我们愿以本书的编写和出版作为新的起点,一如既往地学习、研究和探索会计理论、会计实务以及会计教育等方面的问题,争取今后编写出较为成熟、完善的教材,奉献给我们心爱的学生以及给予我们关心、爱护的所有读者!

编 者
2004 年 9 月

目 录



第一章 绪论	(1)
第一节 会计发展历史及企业会计环境的新变化	(1)
第二节 《财务会计学(下)》的特征和理论基础	(8)
第三节 《财务会计学(下)》的内容范围和研究方法	(18)
第二章 权益会计	(23)
第一节 权益理论	(23)
第二节 股份公司的所有者权益	(32)
第三节 独资企业的所有者权益	(47)
第四节 合伙企业的所有者权益	(56)
第三章 外币业务会计	(82)
第一节 外币业务会计的相关概念	(82)
第二节 外币业务的会计核算	(87)
第三节 外币会计报表折算	(102)
第四章 借款费用会计	(121)
第一节 借款费用及其确认与计量原则	(121)

第二节	借款利息及外币借款汇兑差额的会计处理	(124)
第三节	借款费用的其他会计问题	(148)
第五章	所得税会计	(163)
第一节	所得税会计的相关概念	(163)
第二节	所得税会计处理方法	(169)
第三节	所得税会计处理方法的进一步讨论	(192)
第六章	非货币性交易会计	(204)
第一节	非货币性交易及其会计处理原则	(204)
第二节	非货币性交易的会计处理	(209)
第七章	债务重组会计	(228)
第一节	债务重组及其会计处理原则	(228)
第二节	债务重组的会计处理	(235)
第八章	或有事项会计	(260)
第一节	或有事项的特点及相关概念	(260)
第二节	或有事项的会计处理	(264)
第九章	租赁会计	(283)
第一节	租赁的相关概念及分类	(283)
第二节	融资租赁的会计处理	(288)
第三节	其他租赁业务的会计处理	(318)
第十章	商品期货与衍生金融工具会计	(332)
第一节	商品期货与衍生金融工具会计概述	(332)
第二节	商品期货会计	(341)
第三节	衍生金融工具会计	(360)
第四节	商品期货业务与衍生金融工具的信息披露	(384)
第十一章	会计政策、会计估计变更和会计差错更正会计	(389)
第一节	会计政策变更会计	(389)

第二节	会计估计变更会计	(402)
第三节	会计差错会计更正会计	(409)
第十二章	资产负债表日后事项会计	(419)
第一节	资产负债表日后事项的概念和内容	(419)
第二节	调整事项的处理原则及方法	(423)
第三节	非调整事项的处理原则及方法	(442)
第十三章	关联方关系及关联方交易会计	(449)
第一节	关联方关系及其判断	(449)
第二节	关联方交易及其处理	(471)
第三节	关联方关系及其交易的披露要求	(486)
第十四章	企业合并会计	(498)
第一节	企业合并及其会计问题	(498)
第二节	购买法	(506)
第三节	企业合并的权益结合法	(517)
第四节	购买法与权益结合法的比较	(520)
第十五章	合并会计报表(上)	(528)
第一节	合并会计报表的特性及合并理论	(528)
第二节	合并会计报表的范围和编制程序	(536)
第三节	控股权取得日合并会计报表的编制	(548)
第十六章	合并会计报表(下)	(563)
第一节	首期合并会计报表的编制	(563)
第二节	连续各期合并会计报表的编制	(586)
第三节	合并现金流量表的编制	(612)
第十七章	分支机构会计	(619)
第一节	分支机构及分支机构会计概述	(619)
第二节	按成本计价的会计核算	(625)
第三节	按高于成本计价的会计核算	(632)
第四节	分支机构会计的其他核算事项	(644)
第十八章	股份上市公司的信息披露	(651)

第一节	上市公司信息披露的意义和要求	(651)
第二节	公司股票发行、上市阶段的信息披露	(657)
第三节	上市公司经营阶段的信息披露	(691)
第十九章	中期财务报告与分部报告	(706)
第一节	中期财务报告	(706)
第二节	分部报告	(723)
第二十章	物价变动会计	(747)
第一节	物价变动与物价变动会计	(747)
第二节	稳值货币会计	(764)
第三节	现行成本会计	(778)
第四节	现行成本/稳值货币会计	(785)
第五节	物价变动会计的模式比较与应用分析	(790)
第二十一章	企业清算、破产与重组会计	(797)
第一节	企业清算、破产与重组概述	(797)
第二节	企业解体清算会计	(811)
第三节	企业破产清算会计	(833)
第四节	企业破产重组会计	(847)

第一章 绪 论

《财务会计学(下)》是《财务会计学(上)》的延伸、拓展和补充,属于特殊业务会计范畴。《财务会计学(上)》在讲述传统财务会计基本理论和方法的基础上,着重介绍较普遍、有共性的一般业务处理等通论性质的内容。与此相呼应,《财务会计学(下)》具有专论性质,主要是在继承传统财务会计基本理论和方法的基础上,以专题的方式,针对一些新生的、特殊的且比较复杂和重要的会计业务,阐述如何采用有所突破的创新方法和理论在更高层次上进行处理并对外报告。作为本书的绪论,本章以现代会计的发展历史以及企业会计环境变化为切入点,进而说明《财务会计学(下)》的基本特性、理论基础、内容范围和研究方法等有关内容。

第一节 会计发展历史及企业会计环境的新变化

一、会计发展历史的简要回顾

会计是人类社会经济活动发展的产物,社会生产的发展既对会计的发展不断提出更高要求,又为其发展创造了条件。正是由此,会计从无到有、由低到高逐步发展并形成一门自成体系的应用科学。尽管会计带有越来越明显的社会性质,但其发展就主流而言是从企业会计开始的。概括起来,企业会计由传统的做法发展至 20 世纪 50 年代,大致经过了萌发、成型、成熟、深化四个阶段。

(一) 会计的萌发阶段

完整意义上的会计产生,有一个从开始萌芽发展到最终成型的漫长过程,此过程中也逐步显露出了现代会计的端倪。会计萌



发阶段的主要标志是复式记账方法的运用。在 12 世纪末和 13 世纪初,由于意大利的商业十分发达,并已成为世界商业的中心区域,在这种商业交易日趋复杂的环境中,原有的单式记账已不再适应充分反映商业活动的要求,于是在简单核算行为的基础上,最早在佛罗伦萨(Florence)出现了复式记账法和复式账簿。由于复式记账一开始仅停留在一些具体业务上,它只表明完整意义上的会计开始萌芽并有待发展,因此,有些学者也把这一阶段称为“簿记阶段”。

作为会计形成的初级阶段,此时会计的发展主要是围绕着完善记账方法、改善账簿组织结构进行的,这为会计的最终形成创造了条件。

(二) 会计的成型阶段

严格地说,完整意义上的会计应该利用记录、分类、汇总、整理、归纳等专门方法来反映一个企业或部门的经济活动,并说明它的财务状况和经营结果。它包括会计制度的设计、预算的建立、成本的研究、记账与算账、会计报表的编制、查账与税务的处理、会计资料的分析和解释等比较全面的学问。这些内容也经历了一个逐渐发育的过程,才构成会计形成的高级阶段。这一系列的工作应该按照一定的会计程序和模式有条不紊地进行,因此,会计成型的标志就是代表这种会计程序和模式的会计循环是否完成。而会计循环的完成,又集中表现在定期编制财务报表上。会计经过一段较长的发展过程后,到了 18 世纪至 19 世纪中叶,特别是在英国产业革命完成以后,法律上开始规定企业要编报负债表。这种不正规、不定期的报表最早出现于一些无限责任企业。19 世纪 60 年代以后,西方国家出现了资本集中化、企业股份化的趋势,股份制企业特别是股份有限公司组织形式大量涌现,企业的所有权与经营权逐渐分离。关心企业经营状况的不仅是企业经营管理者,大量企业外部的利害相关者更需要企业提供财务会计资料以作决策之用,而企业出于筹措资金、了解资本以及确定资本的平均利润率

等方面的考虑,也不得不定期向外部提供财务会计报告。这样,于法律规定、于企业自身都有了编制财务报表的要求,进而形成风气 and 制度,使会计循环正式完成。

在会计循环形成的这段时间里,理论上出现了成章节全面论述会计方法的专著,随着会计实践工作的日臻完善,在总结经验的基础上,会计学也被正式提出,并引起了人们极大的兴趣和重视。

(三) 会计的成熟阶段

在会计循环形成以后,面对实际工作中存在的一些问题,怎样使会计的账务处理进一步规范化、通用化、系统化、理论化,需要一段逐步完善并使之成熟的时间;同时,由于股份制企业的日益普遍,社会竞争更趋激烈,各公司企业为了在竞争中立于不败之地,都特别强调利用会计对内服务,首当其冲,自然会着眼于成本。因此,这一阶段的标志就是会计循环的完善与成本会计的出现,大体时间为 20 世纪初到 30 年代末与 40 年代初。

会计账务处理形成定期循环的固定程序以后,如何使其规范化、通用化就成了主要问题,并引发了公认会计原则的制定和研究,即通过研究、制定能为公众接受的会计实务处理准绳,使会计循环的一系列信息处理和呈报等工作做到有章可循。这段时期内美国率先初步建立起了公认会计原则。公认会计原则的研究和制定使会计迈出了成熟的一步,同时也体现出了会计实践在理论上的提炼、升华和在操作上的通用化、规范化。另外,随着泰勒科学管理方法的推广,标准成本也应运而生,企业利用会计加强内部的管理和核算的呼声也越来越高。此时,首先在工业企业开始将成本计算工作交由会计人员承担,并将成本计算方法逐步与复式记账相结合,使成本记录与会计账簿一体化,从而在传统会计内形成了成本核算的专门内容,为会计在内部经营管理中发挥更大的作用打下了基础。

这样,企业会计无论是对内还是对外,其有助于决策的作用日趋明显。会计这种初现的分工迹象,也为会计日后具体目标的形



成确立了前提。事实表明,此时的会计已较为成熟地在为经营管理进行卓有成效的服务。

(四) 会计的深化阶段

进入 20 世纪 30 年代以后,经济形势急速发展,要求会计突破传统方式的束缚以适应经济活动日趋复杂的变化;同时,科学技术突飞猛进,又为会计的进一步发展提供了条件,使之有了在经营管理方面发挥更大作用的可能。至此,会计进入了一个向传统挑战的阶段。另外,会计原则在这一段时间里不断充实、完善,对传统业务的处理越来越具有权威性。综合起来,这一阶段的标志集中在两个方面,即管理会计的产生和会计原则的成熟。

管理会计的产生,是社会化大生产高度发展的必然产物,也是会计发展的必然结果。任何企业为了在激烈的竞争中求生存,都会重视企业的内部管理,特别是要防患于未然,这就不能不加强预测、决策和控制,掌握市场信息,也不得不提高产品质量,降低生产成本。为此,会计工作的内向服务在成本核算的基础上又有了发展,出现了诸如前景预测、等量分析、投资决策、目标控制、责任会计、业绩考核等一系列服务于日常生产经营管理的会计实务。这些实务有一个显著特点,就是由原来的单纯事后核算转向为更强调事前、事中的核算,从而起到更为积极、主动的促进作用。同时,会计学科中专门用于企业内部管理部分的理论和方法也得到了极大的丰富,以至于在传统会计体系内经过一个孕育、生长和逐步成型的较长过程后,于 20 世纪 50 年代开始作为一个新兴的会计分支从传统会计体系中脱胎而出,形成了管理会计。传统会计中保留下来的原有部分,作为财务会计,仍按会计循环对已发生的经济业务进行按部就班的账务处理,它以定期编制财务报告为终点,综合企业的财务经营情况,侧重于向外部有关团体和个人提供企业的财务资料。财务会计既然是主要对外提供信息,当然就得受到社会公众要求的制约。这段时间内,财务会计则沿着原有的轨迹继续朝着规范化、通用化、系统化、理论化的方向发展,不断完善会

计假设、会计原则,并要求整个财务会计程序必须恪守公认的会计原则。至此,企业传统会计已经分解成为财务会计和管理会计两个不同的实务体系,并列为企业会计的两大分支。财务会计与管理会计的并列局面,作为会计的主体现象一直延续至今,它从最基本的方面确立了企业会计的具体目标。

纵观会计发展的概况,大致可将其图示为如图 1-1 所示:

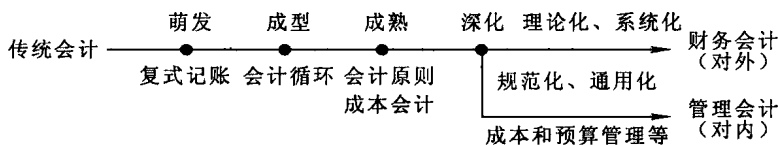


图 1-1

二、企业会计环境的新变化及其对会计的影响

企业会计环境是指企业会计赖以生存与发展的企业内外部条件,它包括对企业会计的发展产生各种直接和间接影响的客观条件和状况。从企业会计环境及其变化入手,可以把握在不同环境下企业会计的发展脉络和时代特征。上文所述的会计发展与演进过程就是如此。具体地,以财务会计为例,20 世纪 50 年代以前,受限于社会经济的规模和水平,企业的生产经营活动比较内向,经济交往范围相对狭小,加之当时市场物价较为稳定,企业核算的空间范围和时间范围能够面向未来做出合乎事理的逻辑推断,形成作为会计核算前提的基本假设。当时成熟的财务会计,已经限定了会计为之服务的空间范围,即按每个会计主体进行核算;限定了会计为之服务的时间范围,即对持续的经营活动进行分期核算;限定了财务会计的工作内容和计量前提,即只对能以货币表现的业务按币值不变的要求进行核算。

20 世纪 50 年代以来,社会经济的变革与发展极大地改变了企业会计环境,要求财务会计和管理会计依据各自的具体目标,为不断适应经济管理提出的新要求,继续寻求发展,从而使企业会计