



高等院校财经系列规划教材·财会系列



Gao Ji Cai Wu Kuai Ji

主编 韩传模

高级财务会计

(第二版)



经济科学出版社
Economic Science Press



责任编辑：纪晓津

封面设计：王 坦



高等院校财经系列规划教材·财会系列

高级财务会计

(第二版)



高等院校财经系列规划教材·财会系列

高级财务会计

(第二版)

主 编 韩传模

副主编 韩 星 刘建军

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 韩传模主编. — 二版. — 北京:
经济科学出版社, 2010. 8
高等院校财经系列规划教材. 财会系列
ISBN 978 - 7 - 5058 - 9777 - 9

I. 高… II. 韩… III. 财务会计 - 高等学校 - 教材
IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 155895 号

责任编辑: 纪晓津 张 力
责任校对: 杨晓莹 王肖楠
版式设计: 代小卫
技术编辑: 董永亭

高级财务会计 (第二版)

主编 韩传模

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

华丰装订厂装订

787 × 1092 16 开 20.5 印张 440000 字

2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9777 - 9 定价: 33.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

会计学、审计学和财务管理作为经济管理科学的重要学科门类是研究会计、审计和财务管理实务与理论及其发展规律的知识体系。会计学、审计学和财务管理理论与实务在其发展过程中,适应经济社会管理专业化、专门化需要,形成相互联系的不同分支学科门类,进而形成相应的会计学、审计学和财务管理等财经类专业课程体系。在会计学、审计学和财务管理专业课程体系中,有20门左右的会计学、审计学和财务管理课程体系,其中专业主干课程有10门左右,这些课程的教学内容具有基础性和相对稳定性的特点,其适用范围也较为宽泛,有些课程教材除满足会计学、审计学和财务管理专业教学需要外,还可以满足其他各财经类专业相应课程的教学需要,为此我们组织具有丰富教学经验的广大教师认真系统总结教学实践经验精心编写了本系列教材。

本系列教材主要包括《会计原理》、《财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《财务分析》、《审计学》等。为适应理论联系实际、增强学生实际操作动手能力培养需要,与基本财会教材系列相配套专门组织编写了财会实训系列教材。本系列教材内容根据国家新近颁布实施的《会计准则》、《审计准则》等财经法规制度要求编排,力求综合反映会计、审计及财务管理改革理论研究与实务发展的最新成果,并力求正确把握财会理论与实务发展的趋势与规律,使学生不仅能够学习掌握财会及审计的基本专业知识与技能,而且在分析问题解决问题能力方面能够得到学习与训练。

本财会系列及实训系列教材适用于普通高等院校和成人高等学校会计学、审计学和财务管理及其他财经类专业相应课程的教学需要。

我们在编写本系列教材过程中,参考了相关教材资料,并得到有关单位的大力支持,在此表示感谢。书中存在的问题,热忱欢迎批评指正。

为做好本系列教材的组织编写工作,特成立了编委会,负责组织编写工作。

编委会组织及其成员如下:

主任: 张嘉兴

副主任: 韩传模 韦琳 张俊民

委员 (按姓氏笔画为序):

韦琳教授, 博士, 天津财经大学商学院党委副书记、会计学系党总支书记。

田昆儒教授, 博士后, 博士生导师。中国中青年财务成本研究会理事。

何斌副教授, 博士生, 天津财经大学商学院会计学系副主任。

张嘉兴教授, 博士, 博士生导师。天津财经大学校长, 中国会计教授会常务理事, 全国 MPACC 教育指导委员会委员。

张俊民教授, 博士, 博士生导师。天津财经大学商学院会计学系副主任, 天津财经大学会计与财务研究中心副主任, 中国会计学会会计教育专业委员会委员。

张影教授, 博士。

苑泽明教授, 博士, 博士生导师。天津现代无形资产研究所副所长, 天津财经大学会计与财务研究中心副主任。

赵秀云教授, 博士。天津财经大学专业硕士中心副主任, MPACC 中心主任。

徐春立教授, 博士。天津财经大学会计与财务研究中心副主任。

盖地教授, 博士生导师。天津财经大学会计与财务研究中心主任。

韩传模教授, 博士生导师。天津财经大学商学院副院长, 中国会计学会会计师专业委员会副主任委员, 中国内部审计协会理事, 中国审计学会理事。

财会系列教材编委会

2010年8月

前 言

本书是天津市教育委员会批准的“天津市普通高等学校‘十五’期间重点教材”的立项项目。我们在2007年9月出版了本书的第一版。当时本书以我国财政部2006年2月15日发布并于2007年1月1日施行的《企业会计准则》为主要依据。根据3年多的实施情况,理论界和实务界对会计准则的理解进一步深入和准确。为此,我们组织编者对本书第一版进行了修订。借鉴国内外院校的同类教材,比较全面、系统地阐述了特殊领域的财务会计问题和特定时期的财务会计问题。特殊领域的财务会计问题是指在特定的范围空间内产生的特殊会计问题,如合并与合并报表会计、外币业务会计、租赁会计、金融工具会计、合伙会计、分部报告、分支机构会计等。特定时期的财务会计问题是指在特定的时期内产生的特殊会计问题,如物价变动会计、中期财务报告、破产清算会计等。

本书在内容上的特点是:

1. 前沿性。本书依据2006年最新发布的《企业会计准则》、《企业会计准则指南》和财政部会计司的《企业会计准则讲解》编写。
2. 实用性。本书通过大量的举例,并紧密与新颁布的《企业会计准则》的相关内容相协调,详尽说明准则的具体运用,充分体现了实效性和可操作性。
3. 深刻性。写作内容上重点突出,逻辑性强,由浅入深,对重点、难点内容从不同角度进行透彻分析,充分体现可理解性。
4. 国际化。在内容表述上按照我国会计准则阐述的同时,也兼容了国际惯例。

为了便于学生和广大读者学习和掌握教材内容,本书配有单独配套的《学习指导书》,包括了重要概念、重点内容、思考题、练习题,案例。

本书适用于作为高等院校《高级财务会计》课程的教材,其先导课程是《中级财务会计》。本书还可作为会计与财务工作者、财政税务工作者、注册会计师、政府和内部审计人员在实际工作中的必备参考书,也是大中专院校师生在会计研究和教学中的必备参考资料。

本书的编写人员及分工如下(按章节顺序):韩传模(第一、二、十四章),孟茜(第三、四章)刘朋(第五章),秦璟(第六章),刘建军(第七、八、九章),韩星(第十、十二、十三章),樊丽莉(第十一、十五章)。韩传模担任本书的主编,负责全书的统纂、

修改和定稿，韩星、刘建军担任本书的副主编。在本书编写过程中得到经济科学出版社及各方面的支持和帮助，在此表示衷心感谢。由于编者水平有限和资料受限，书中难免有不妥甚至错误之处，衷心希望广大读者不吝指正，便于今后的修订。

编者

2010年7月

目 录

第一章 导论	1
第一节 财务会计的理论基础	1
第二节 高级财务会计的理论基础	7
第三节 高级财务会计的研究范围和内容体系	11
第二章 企业合并	15
第一节 企业合并基础	15
第二节 同一控制下的企业合并	21
第三节 非同一控制下的企业合并	25
第三章 购买日（合并日）合并财务报表	29
第一节 合并报表概述	29
第二节 非同一控制下母公司拥有子公司全部股权的合并报表	33
第三节 非同一控制下母公司拥有子公司部分股权的合并报表	41
第四节 下推会计	46
第五节 合并日同一控制下合并报表的编制	47
第四章 购买日后的合并财务报表	51
第一节 长期股权投资的会计方法	51
第二节 非同一控制下购买日后母公司拥有子公司全部股权的合并报表	55
第三节 非同一控制下购买日后母公司拥有子公司部分股权的合并报表	64
第五章 企业集团内部资产业务	71
第一节 资产业务的性质和内容	71
第二节 企业集团内部存货业务	72
第三节 企业集团内部固定资产业务	89

第四节 企业集团内部无形资产业务	98
第六章 企业集团内部债券业务与合并现金流量表	101
第一节 企业集团内部债券业务概述	101
第二节 企业集团内部债券业务的处理	104
第三节 合并现金流量表	112
第七章 外币交易会计	124
第一节 外币交易会计概述	124
第二节 外币交易的会计处理	129
第八章 外币报表折算	143
第一节 外币报表折算概述	143
第二节 外币报表折算方法	145
第三节 我国外币财务报表的折算	157
第九章 物价变动会计	162
第一节 物价变动会计概述	162
第二节 一般购买力会计	167
第三节 现行成本会计（一）	178
第四节 现行成本会计（二）	187
第十章 分部报告与中期报告	189
第一节 分部报告	189
第二节 中期报告	202
第十一章 公开发行股票公司的信息披露	213
第一节 公开发行股票公司信息披露的意义	213
第二节 公开发行股票公司信息披露的内容	214
第十二章 合伙会计	220
第一节 合伙的概述	220
第二节 合伙投资及权益变动	221
第三节 合伙经营损益的分配	228

第四节	合伙企业的清算	231
第十三章	分支机构会计	245
第一节	分支机构会计种类	245
第二节	完全独立会计核算	246
第三节	联合财务报表	248
第四节	不完全独立会计核算	259
第五节	完全不独立会计核算	261
第十四章	租赁会计	263
第一节	租赁会计概述	263
第二节	承租人融资租赁的会计处理	269
第三节	出租人融资租赁的会计处理	275
第四节	经营租赁的会计处理	280
第五节	售后租回的会计处理	282
第十五章	金融工具会计	286
第一节	金融工具会计概述	286
第二节	金融工具确认与计量	290
第三节	套期会计	298
第四节	金融资产转移	309
第五节	金融工具列报	315
参考文献		317

第一章

导 论

第一节 财务会计的理论基础

20 世纪 90 年代以来,高级财务会计作为一门独立的课程在我国高等院校会计学专业中开设,并陆续公开出版了一些高级财务会计教材。但到目前为止,会计学术界对于高级财务会计的一系列理论问题的认识各执己见,尚未达成共识,因此有必要在此说明编者对有关高级财务会计理论问题的认识,来指导高级财务会计实务。高级财务会计理论源于一般财务会计理论,它是对一般财务会计理论的发展和延伸,因此,首先概要说明一般财务会计的理论框架。

一、财务会计理论和实务结构体系

高级财务会计本质上仍属于财务会计领域,因此探讨高级财务会计的理论基础不能超脱财务会计理论。指导会计(指财务会计,下同)实务的会计理论可以划分为会计基本理论和会计应用理论两个层次。会计基本理论是构成财务会计概念结构的那些会计基本概念,包括会计目标、会计信息质量特征、会计基本假设、会计要素等。因为在国际会计理论中,几乎很少提及会计职能、会计对象等概念,而且这些概念是可以包容在财务会计概念中,会计对象其实就是会计要素问题,会计职能和会计本质可以在会计目标和会计信息质量特征中体现出来。会计应用理论就是会计准则理论,包括具体会计准则、会计准则国际协调、会计准则制定、会计准则实施等。按照这种思路构建的财务会计理论和实务结构体系见图 1-1。

二、财务会计概念框架

财务会计概念框架是由一系列会计基本概念构成的、逻辑严密的会计基本理论体系。美国财务会计准则委员会(FASB)从 20 世纪 70 年代就致力于会计准则制定的理论基础即财务会计概念框架的研究,先后发布了七辑《财务会计概念公告》。国际会计准则理事会

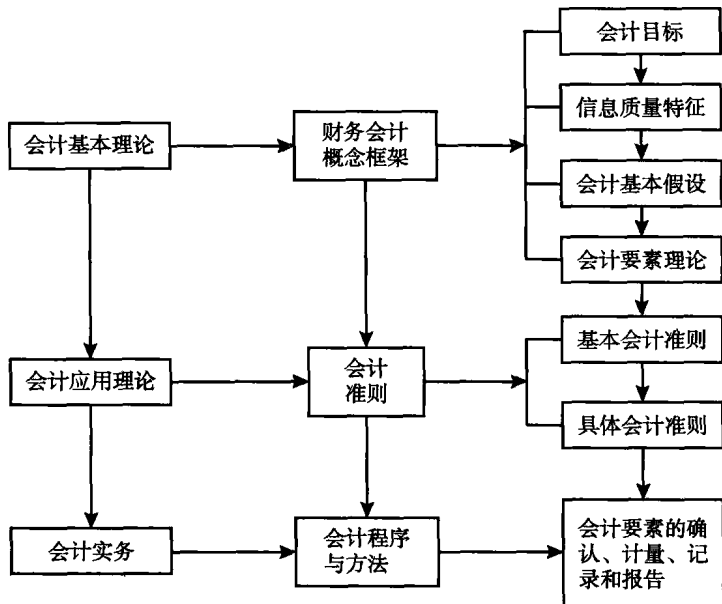


图 1-1 财务会计理论和实务结构体系

(IASB) 也在 1989 年发布了类似《财务会计概念公告》的《编报财务报表的框架》。财政部在 1992 年也发布了类似 FASB《财务会计概念公告》和 IASB《编报财务报表的框架》的《企业会计准则》，并于 2006 年进行较大修订后，更名为《企业会计准则——基本准则》。IASB 认为，财务会计概念框架是会计基本理论而不是会计准则，它的目的是指导和制定新的会计准则；审议和修订现有的会计准则；帮助会计准则的运用者对特殊问题作出合理的职业判断。

财务会计概念框架由会计目标、会计信息质量特征、会计基本假设和会计要素理论构成。框架中各部分的内在联系是：会计目标是为信息使用者提供决策有用的会计信息，实现这一会计目标的基础是使信息符合相关性、可靠性等质量特征，也就是会计信息对决策有用的那些性质。确定了目标并规定了质量标准，就要制定会计技术标准即会计准则，会计基本假设是制定会计准则的直接理论依据，会计准则是针对财务报表内容进行规范的，所以会计要素理论就是解决如何决定财务报表的内容，以及如何对财务报表内容进行确认、计量。

(一) 会计目标

会计目标或称财务报告目标被会计学家们认为是会计理论的逻辑起点，列为概念框架的最高层次。会计学界对会计目标有两种不同的理论解释，即受托责任观和决策有用观。

受托责任观认为,由于经济资源的所有权和经营权的两权分离,产生了经营者对资源的所有者的妥善管理和运用受托经济资源的受托责任,经营者作为经济资源的受托方,有责任和义务向作为经济资源所有者的委托方呈报受托责任履行情况的信息,而经营业绩是受托责任履行情况的主要内容。受托责任目标观念的特征是:①在信息的提供方面侧重着眼于过去,只确认已经发生的经济事项;②在会计信息的质量特征上,强调信息的可靠性;③由于以受托责任履行情况为信息需求的主要内容,因此,提供的信息数量是有限的。

决策有用观认为,“编制财务报告应为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户,提供有用的信息,以便作出合理的投资、信贷和类似的决策”(财政部会计事务管理司,1992)。决策有用观伴随着证券市场的发展而日益受到人们的重视。现金流量信息、经营业绩和财产变动的信息是决策有用信息的主要内容。决策有用目标观念的特征是:①在信息的提供方面既着眼于过去也着眼于未来,注重影响未来现金流动的经济事项;②在会计信息的质量特征上,强调信息的相关性;③由于以决策有用为信息需求的主要内容,因此,提供的信息数量是较多的,包括对决策有用的一切信息。

虽然在会计学界对会计目标有受托责任观和决策有用观两种不同的理论观念,但在会计实践中二者并非相互排斥和完全替代的,会计准则的制定机构努力将二者结合来全面确定会计目标。IASB在《编报财务报表的框架》中指出:“财务报表的目标,是提供在经济决策中有助于一系列使用者的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的信息。”“财务报表还反映企业管理层对受托给它的资源的经管成果或受托责任。”我国《企业会计准则——基本准则》指出:“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。”会计目标是为信息的使用者提供信息具体解决两个问题,一是谁使用信息,二是使用什么样的信息。明确了向谁提供信息以及应提供什么样的信息以后,随之而来的问题就是信息是否能够满足使用者的要求,即会计信息的质量要求。

(二) 会计信息的质量特征

会计信息的质量特征就是构成会计信息对决策有用的各种质量成分,也就是会计信息对决策有用的那些性质。以FASB和IASB为代表的专业组织对会计信息质量特征的研究所取得的丰硕成果。FASB在1980年发布的《财务会计概念公告》第二辑《会计信息的质量特征》中,提出了如下的会计信息质量的层次结构体系(见图1-2)。

IASB在其1989年颁布的《编报财务报表的框架》中提出了财务报表的四项主要的质量特征,即可理解性、相关性、可靠性和可比性,用图表形式整理如下(见图1-3)。

我国《企业会计准则——基本准则》中也提出了八项会计信息的质量要求,包括:真实性、相关性、清晰性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。

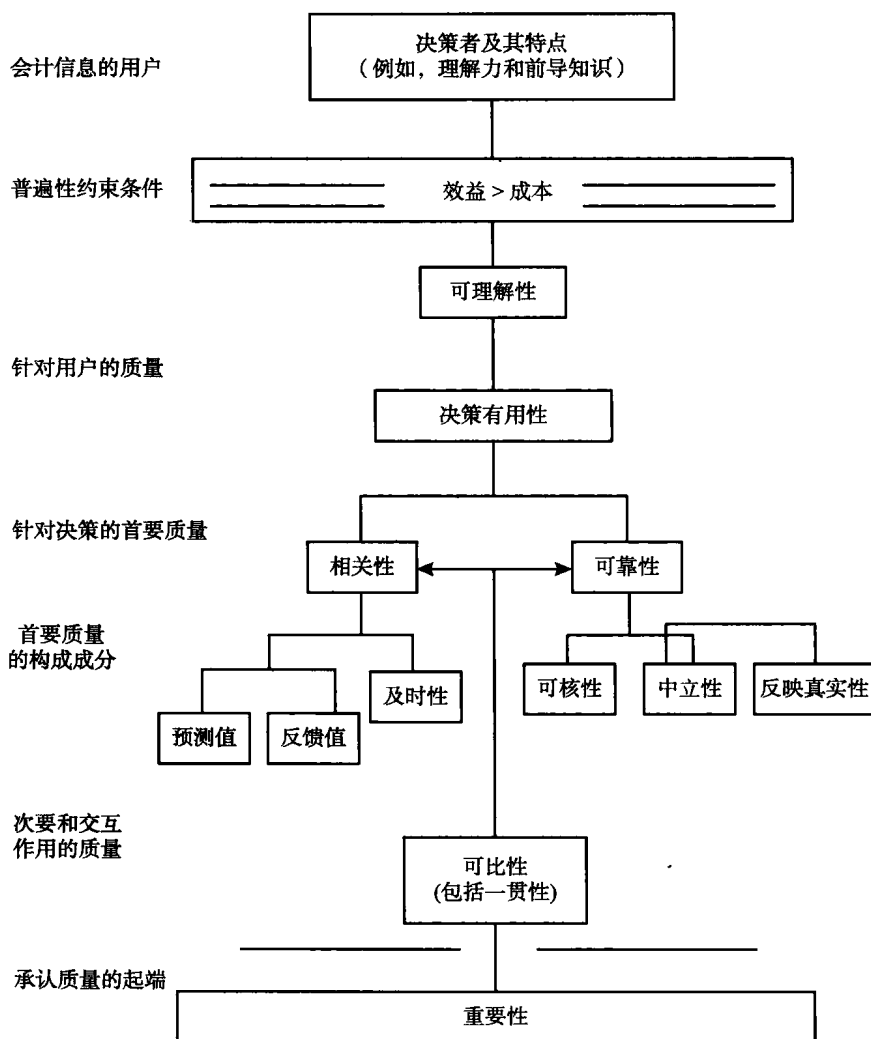


图 1-2 会计信息质量的结构层次

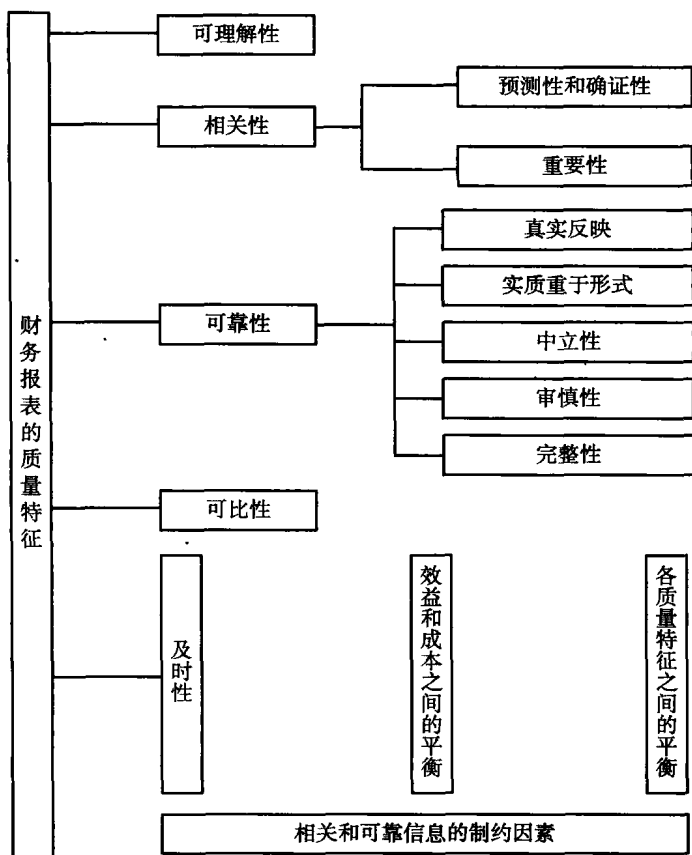


图 1-3 财务报表的质量特征

（三）会计基本假设

会计是在一定的环境下运行的，会计与环境的相互关系非常紧密。会计基本假设亦称会计基本前提，就是为了实现会计目标，对会计活动中未能确定的因素及其规律性，根据客观事实所提出的一系列基本命题，这些基本命题是在市场经济条件下，进行会计活动所必备的基本环境和前提条件。会计界一般认为，会计主体、持续经营、会计期间和货币计量是会计的四项基本假设。

会计基本假设在财务会计概念结构中的作用是极其重要的，尤其是在以会计假设为核心的会计理论体系中，会计基本假设是会计理论体系中的最高层次。目前会计学术领域的主流是构建以会计目标为核心的会计理论体系，那么怎样认识这两个不同核心的会计理论体系的

关系呢?

我们赞成这样的观点:“以会计假设为核心和以会计目标为核心,这两种会计理论体系产生的背景和适用的范围不同,两者的结构和包含的内容也不同,但它们不是互相排斥的,两者具有互相结合和相互转化的关系。以会计假设为核心的会计理论体系由于是以一定的前提条件为支撑,其范围必然要受前提条件所制约,很难容纳超越其前提条件的内容;这样,当会计环境发生变化,一些新的经济业务超越了前提条件的限定后,以会计假设为核心的会计理论体系就很难支撑下去了。但是,以会计目标为核心的会计理论体系由于冲破了会计假设的限制,处于一种可以包括更加广阔范围的境地,因此,它也就能在变化了的会计环境中发挥作用”。“但是,从实践的结果看,以会计目标为核心的会计理论体系并没有将以四项会计假设为核心的会计理论体系全盘否定,它们都在实践中发挥着重要作用”(阎达伍、耿建新、戴德明,1998)。

因此,会计基本假设并未过时,有其存在的必要性。会计基本假设是会计应用理论——会计准则的重要理论基础,是会计准则制定的理论依据,没有会计基本假设,会计准则难以形成,其性质属于会计基本理论,是财务会计概念框架的重要组成部分。美国 FASB 在其发布的财务会计概念公告中没有包括会计基本假设,而 IASB 在作为国际会计准则的理论框架的《编报财务报表的框架》中,明确地提出了权责发生制和持续经营两项基础假设。我国《企业会计准则——基本准则》中提出了五项会计基本假设,包括:会计主体、持续经营、会计期间、货币计量和权责发生制。

(四) 会计要素理论

会计要素亦称财务报表要素,是财务报表内容的基本框架,是构筑财务报表的材料,也是会计对象的基本组成部分。会计要素理论是财务会计概念框架的重要内容,它要解决的一个重要问题是如何决定财务报表的内容。决定财务报表内容的过程实质上是对财务报表内容确认的过程,而会计要素是财务报表内容的基本组成部分,因此,如何确认会计要素成为会计要素理论的主要内容。

美国 FASB 在《财务会计概念公告》中提出了资产、负债、权益、业主投资、派给业主款、综合收益、营业收入、费用、盈余、损失等十个会计要素。并提出,“在决定财务报表的内容时,报表各要素的定义,是各项目要通过的第一道重要的筛选关口。”“确认一个项目和有关的信息,应符合四个基本的确认标准。凡符合四个标准的,均应在效益大于成本,以及重要性这两个前提下予以确认。标准是:定义——项目要符合财务报表某一要素的定义。可计量性——具有一个相关的计量属性,足以充分可靠地予以计量。相关性——有关信息在用户决策中有举足轻重的作用。可靠性——信息是反映真实的、可核实的、无偏向的”(财政部会计事务管理司,1992)。IASB 提出了资产、负债、权益、收入、费用五个会计要素,并提出两个确认标准:“如果符合下列标准,就应当确认一个符