

 浙江省高等教育重点建设教材

高级财务会计

主编 任建平

浙江大学出版社

浙江省高等教育重点建设教材

高级财务会计

主编 任建平

浙江大学出版社

参编人员(按姓氏笔划)

王泽霞 刘翰林

陈龙春 黄志邦

浙江省高等教育重点建设教材

高级财务会计

主 编 任建平

责任编辑 王文文

*

浙江大学出版社出版

(杭州市玉古路 20 号 邮政编码 310027)

(E-mail: zupress@public1.hz.zj.cn)

浙江大学出版社电脑排版中心排版

杭州金融管理干部学院印刷厂印刷

浙江省新华书店发行

*

850mm×1168mm 32 开 17 印张 458 千字

1999 年 2 月第 1 版 1999 年 2 月第 1 次印刷

印数 0001—2200

ISBN 7-308-02078-9/F·267 定价:22.00 元

前 言

当今国际国内的会计学多划分为财务会计和管理会计两个分支。为了便于教学,财务会计又多划分为初级、中级和高级三个层次。初级财务会计阐述会计核算基础知识;中级财务会计阐述以工商企业为主线的各类企业的共性业务会计理论与方法;高级财务会计,多在初、中级财务会计的基础上,进一步阐述财务会计的基本理论和各类企业特殊业务的会计理论与方法。

近年来,国际国内的财务会计在理论上和实务上均有新的发展,国际会计准则委员会从1973年成立以来到1995年底,先后发布了32号会计准则,其中第3号和第6号准则已分别由第27、28号和第15号准则所代替;随后,又吸收了国际上新的研究成果,于1992年12月新发表了“现金流量表”准则,代替了原来的“财务状况表”准则;于1994年11月核准对原有的10个准则进行了全面修订,并对未修订的准则按新格式进行重排;于1996年又发布“每股收益”、“无形资产”和“分部信息”3个准则。我国随着社会主义市场经济体制的逐步完善和发展,会计改革在不断深入,改革的目标是:到2000年建立与社会主义市场经济相适应的会计模式的基本框架,到2010年使与社会主义市场经济相适应的会计模式比较完善与成熟。根据这个目标,于1993年开始执行了《企业会计准则》初步与国际会计准则接轨,形成了财务会计理论框架,进一步拟订了30多个具体会计准则,自1997年起陆续公布施行。当前的世界经济正向知识经济迈进,国际国内会计界正在努力探索进一步改革会计理论与实务,在知识经济条件下,如何拓宽会计知识和

会计报告的体系。

在上述国际国内财务会计理论与实务发展的条件下,本书的编写力求具有超前性、继承性和适用性。其主导思想和编写的原则是:

1. 以邓小平理论为指针,以“教育要面向现代化、面向世界、面向未来”为指导思想,力求符合社会主义市场经济和现代企业制度的要求。

2. 本书的内容,立足本国、放眼世界,侧重当前、注视未来;既重视本国当前的会计业务,力求理论联系实际;又顾及会计改革的发展,注视国际会计惯例和学术动态。

3. 力求处理好现时性与超前性的关系、现行财务会计制度与国际会计准则的关系。为此,本书各章编写的原则是:①国际国内共有的业务,按国际会计惯例阐述;②国际国内不同的业务,先述国际会计惯例,后述我国的特点;③国际有国内目前没有的业务,按国际惯例阐述;④我国独有的业务,按现行制度阐述。

4. 阐述国际会计惯例的主要依据是:《国际会计准则》(1994年11月修订、重排);美国财务会计准则委员会的《财务会计准则公告》;英国的《标准会计惯例》等;阐述我国会计理论与实践的主要依据是:《企业财务通则》、《企业会计准则及其具体准则》以及有关会计制度等。

本书供高等学校,特别是高等工科院校会计学专业本科作为教材使用。内容共十六章,由杭州电子工业学院工商管理分院财务会计系任建平教授担任主编,撰稿人是:第一、六、八、九、十、十一各章任建平;第二、三、四、七、十六各章陈龙春、刘翰林;第五章黄志邦;第十二、十三、十四、十五各章王泽霞。

在编写过程中,得到了中国彩虹电子集团及其所属彩虹显示器件股份有限公司、中国长城计算机集团公司、深圳信德会计师事务所、深圳中华会计师事务所、深圳大华会计师事务所的热情帮

助；初稿完成后承蒙中国会计学会高等工科院校教学专业委员会
会长、北京机械工业学院工商管理分院会计学徐光武教授审稿，获
得了热情指导，在此一并表示衷心感谢！

编 者

一九九八年十月

目 录

第一章 财务会计的基本理论	1
第一节 会计理论的概念与分类.....	1
第二节 财务会计概念结构.....	4
第三节 会计的基本假设.....	8
第四节 会计的对象和要素	15
第五节 会计信息的质量特征	23
第六节 会计信息计量、报告的基本原则.....	30
复习思考题	33
第二章 企业收益的确定、计算与长期合同会计	35
第一节 企业收益的概念	35
第二节 企业收益的内容	42
第三节 企业收益的确认与计量	48
第四节 企业收益的归属	56
第五节 长期合同会计	59
复习思考题与练习题	68
第三章 分期收款销售与寄承销会计	70
第一节 分期收款销售会计的特征	70
第二节 分期收款销售毛利的确认及其会计处理	72
第三节 分期收款销售的特殊问题	81
第四节 寄承销会计	91
复习思考题与练习题	98
第四章 租赁会计	101
第一节 租赁的特点与分类.....	101

第二节	经营租赁的会计处理·····	106
第三节	融资租赁的会计处理·····	110
第四节	其他租赁业务的会计处理·····	122
	复习思考题与练习题·····	130
第五章	股份有限公司会计·····	133
第一节	股份有限公司的特征·····	133
第二节	股票及其运行会计·····	135
第三节	库藏股票与公司增减资本·····	145
第四节	股利及其分配·····	151
第五节	每股收益·····	157
	复习思考题与练习题·····	168
第六章	上市公司的信息披露·····	172
第一节	财务报告与信息披露的目标·····	172
第二节	上市公司信息披露的范围、规范和监督·····	177
第三节	招股说明书、上市公告与配股说明书·····	182
第四节	定期报告、股份变动报告与临时报告·····	187
第五节	关联方关系及其交易的披露·····	198
	复习思考题·····	207
	附 录·····	209
第七章	总、分支机构会计与汇编会计报表·····	212
第一节	分支机构经营及其会计处理特点·····	212
第二节	总、分支机构业务往来的会计处理·····	215
第三节	汇编会计报表·····	229
	复习思考题与练习题·····	240
第八章	企业合并及其会计处理·····	243
第一节	企业合并的概念与形式·····	243
第二节	企业合并的会计处理·····	246
第三节	长期股权投资的会计处理·····	257

复习思考题与练习题·····	264
第九章 合并会计报表——编制基础 ·····	268
第一节 合并会计报表的概念·····	268
第二节 合并会计报表的理论基础·····	270
第三节 合并会计报表的合并范围·····	273
第四节 合并会计报表所依据的资料·····	278
复习思考题与练习题·····	288
第十章 合并会计报表——编制方法 ·····	291
第一节 购买法下的合并日合并会计报表·····	291
第二节 股权联合法下的合并日合并会计报表·····	303
第三节 合并日后合并会计报表·····	306
第四节 合并会计报表中内部交易的未实现利润·····	320
复习思考题与练习题·····	330
第十一章 合并会计报表——特殊问题 ·····	337
第一节 成本法下的合并会计报表·····	337
第二节 企业期中合并·····	344
第三节 控股比例变更与送股·····	348
第四节 合并现金流量表·····	357
复习思考题与练习题·····	371
第十二章 外币业务会计 ·····	375
第一节 外币与外币业务·····	375
第二节 外汇汇率与汇兑损益·····	377
第三节 远期外汇合同业务的会计处理·····	388
复习思考题与练习题·····	405
第十三章 外币财务报表的折算 ·····	408
第一节 外币财务报表折算概述·····	408
第二节 外币财务报表折算方法·····	410
第三节 外币财务报表折算的国际惯例·····	428

第四节 我国外币财务报表的折算·····	433
复习思考题与练习题·····	438
第十四章 物价变动会计(一)·····	441
第一节 物价变动及其对会计的影响·····	441
第二节 物价变动会计及其理论基础·····	446
第三节 物价变动会计的模式·····	451
第四节 物价变动会计的国际展望·····	457
复习思考题与练习题·····	465
第十五章 物价变动会计(二)·····	466
第一节 一般物价水平会计·····	466
第二节 现行成本会计·····	481
第三节 跨国公司通货膨胀的会计处理·····	490
复习思考题与练习题·····	496
第十六章 公司债务重组与清算会计·····	502
第一节 债务重组与清算的概述·····	502
第二节 企业债务重组的会计处理·····	506
第三节 企业清算的会计处理·····	515
复习思考题与练习题·····	524
主要参考文献与参考书·····	526

第一章 财务会计的基本理论

第一节 会计理论的概念与分类

一、会计理论的概念

国际上对会计理论有各种各样的表述,其中下面的两种表述值得重视。其一:“理论是指某一研究领域的通用观念构成的前后一贯的假设性、概念性和实用性原则。而会计理论则是以会计的一套原则为形式的逻辑推理,这些原则用来评价会计事务所依据的通用观念和指导新程序的开拓。”^①其二:“会计理论是以会计职能为主,以财务报表为中心,来处理会计的目的和规定会计行为的本质,作为检验行为是否妥当的尺度。”^②马克思主义认为:人们的社会实践是对外界认识的真理性标准,理论的基础是实践,又转过来为实践服务。

根据以上各种论述,可将会计理论的概念表述为:会计理论是会计实践的理论抽象和逻辑推理,这种抽象和推理,应该有一个通用的观念;应该以会计原则的形式表现出会计目的、会计假设、会计概念和会计实践性标准等观点的前后连贯的整体;应该以会计的职能为主,以财务报表为中心表现出会计方法等行为的本质,能

① (美)Eldon S. Hendri Ksen. Accounting Theory, 1977

② (日)高松和男. 会计学概论. 同文馆,1983

够用来指导和检验会计实践,并通过实践得到进一步发展。

会计理论的结构(理论框架),即会计理论的构成和体系,一般以会计的基本理论为主,从会计的定义和目的出发,明确会计的性质、对象、要素、职能、任务和作用,规范会计的指导思想和工作规则,具体化为会计原则或准则、工作程序和方法等。

二、会计理论的分类

会计理论可以按不同的标准进行分类,下面介绍几种主要分类方法。

(一)按会计理论形成的目的分类

会计理论按其形成的目的划分,有机制性(结构性)理论、解释性理论和行为性理论。

机制性(结构性)理论,主要是论述会计准则或实务的各种机制或结构,如何处理会计事务以及如何列示财务报表的结构等的理论。西方学术界对公认会计原则和会计程序、方法的论述,多属于这类理论。

解释性理论,主要是用经济学的概念来解释会计实务各种问题的理论,如用马克思的劳动价值论 $c+v+m$ 来解释成本和分配等理论,便属于这类理论。

行为性理论,又称应用性理论,主要是用来指导会计行为的理论。这种理论强调会计信息使用的需要和会计信息、财务报表对决策的影响等的有用性。研究会计数据与社会效益之间的联系,是这种理论研究的新发展。

(二)按会计理论的性质分类

会计理论按理论本身的性质划分,有描述性理论和规范性理论。

描述性理论,是对会计实务中的各种惯例进行说明和论证。例如,描述会计信息如何确认和计量、财务报表如何列示等。西方会

计界在 20 世纪 70 年代以前的传统会计理论,多属于这类理论。

规范性理论,即从会计实践的基础上总结出符合逻辑的规律,并进行推理,形成理论概念,以规范会计实务的理论。例如,美国财务会计准则委员会 1978 年至 1985 年所发表的《财务会计概念公告》和国际会计准则委员会于 1989 年所发表的《编制和呈报财务报表的结构》,便属于这类理论。

(三)按会计理论研究的对象分类

会计理论按其研究的对象划分,有静态理论和动态理论。

静态理论,是以财产计算为会计对象来展开研究的理论,按静态理论,认为会计的目的是正确地计算财产的价值,为表示财产状况而编制资产负债表,会计要素的计量和会计方法,也是围绕着财产的正确计价或力求符合市价来研究的。传统的会计理论属于这类理论。

动态理论,是以资产和权益在经营中的运动过程为会计对象来展开研究的理论。按动态理论,认为会计的目的是经营成果计算,表示经营成果计算的财务报表是损益表,在复式记帐的前提下,于编制损益表的同时,也能产生资产负债表,但这种资产负债表是经营成果的对照表,是损益表的补充。对会计要素的计量和会计方法,是围绕着资产和权益的流动或现金流来展开研究的。现代会计理论多属于这类理论。

(四)按会计理论形成的方法分类

会计理论按其形成的方法划分,主要有归纳法、演绎法、系统法和实证法等形成的理论。

用归纳法形成的理论,是从许多具体的会计实务中总结归纳出的会计理论。例如,美国注册公共会计师协会的会计程序委员会,便采用归纳法从现有的会计实务或惯例中去发现会计原则而形成会计理论。

用演绎法形成的理论,是从一定的目的和假设出发,以首尾一

贯的和逻辑严密的推理,推导出合理的理论。例如,美国财务会计准则委员会所发表的《财务会计概念公告》便是用演绎法形成的会计理论。

用系统法形成的理论,是用系统论原理和方法来研究形成的会计理论。采用这种方法,首先要确定会计系统的目的、范围和结构,研究会计的若干组成要素以及各要素之间的关系,并形成达到一定目的而构成相互联系的各要素的有机整体。

用实证法形成的理论,是用实用主义的推理方法来研究形成的会计理论,也就是根据能够证实的效果来选择会计的概念和方法技术。例如,稳健性原则对企业有利,尽管不尽合理,也被普遍采纳应用。

第二节 财务会计概念结构

财务会计概念结构(Conceptual Framework for Financial Accounting, CF)也称为财务会计概念框架,是会计理论的重要组成部分,是用来指导和评价会计准则或会计实践的基本理论框架。此会计术语源于美国财务会计准则委员会。该会成立伊始,便宣布将从事财务会计概念体系(Conceptual Framework)的研究,认为,为了推动和指导各项财务会计准则,首先应将财务会计的各种目的和概念确定下来。于是便从1978年11月起陆续发表了6辑《财务会计概念公告》即:第1辑《企业编制财务报告的目的》(1978年11月);第2辑《会计信息的质量特征》(1980年5月);第3辑《企业财务报表的各种要素》(1980年5月);第4辑《非盈利组织编制财务报告的目的》(1980年12月);第5辑《企业财务报表项目的确认和计量》(1984年12月);第6辑《财务报表的各种要素》(1985

年12月)。其中第3辑已被第6辑所替代,实际为5辑。这5辑《概念公告》构成了美国迄今为止的财务会计概念结构的内容。

美国财务会计准则委员会曾对财务会计概念结构下过这样的定义:

“概念结构是一个章程,一套目标与基本原理互相关联有内在逻辑性的体系。这个体系能导致前后一贯的(会计)准则,并指出财务会计与财务报表的性质、作用与局限性。目标阐明会计的目的和意图。基本原理指会计的基本概念,它们指引应予会计处理的事项的选择,各项事项的计量,以及汇总并使之传递给利害关系集团的手段。由于这类概念派生其他概念,在制定、解释和应用会计与报告准则时又必须反复地引用它们。在这个意义上,这类概念是基本的。”^①

关于财务会计概念的基本内容,美国财务会计准则委员会《财务会计概念公告》第1辑指出:财务报告的目的是向企业投资人和债权人提供有用的信息,包括:①对投资和信贷决策提供有用的信息;②对估计现金流量(金额、时间和偶然性)前景的信息;③对资产、负债和业主权益及其变动情况的信息。在第2辑中为了保证会计信息的决策有用性,而规定了一些信息质量特征。这些特征包括:可理解性、可靠性(构成因素:真实性、中立性、可核实性)、相关性(构成因素:及时性、预测性、反馈性)、可比性(包括一贯性)、重要性和效益性等。在第6辑中主要规定了各种会计要素及其定义以及权责发生制会计与有关概念。主要会计要素的定义:①资产——资产是可能的未来经济利益,它是会计主体从已经发生的交易或事项所取得或加以控制的。②负债——负债是将来可能放弃的经济利益,它是会计主体由于已经发生的交易或事项,将来要向

^① “Scope and Implications of Conceptual Framework Project” (FASB Dec. 2, 1976, p. 2)。转引自葛家澍主编,中级财务会计,辽宁人民出版社,1994年10月第1版第25页

其他个体转交资产或提供劳务的现有义务。③权益或净资产——权益或净资产是以会计主体的资产减除其负债的余额。④业主投资——业主投资是在特定企业里权益的增加。⑤业主所得(派给业主款)——业主所得是在特定企业里权益的减少。⑥综合收益——综合收益是企业在报告期内,从业主以外的交易以及其他事项和情况中所产生的权益变动,包括除业主投资和所得外,一切权益上的变动。⑦营业收入——营业收入是企业在其持续的、主要或核心的业务中,因销售商品或提供劳务而增加的资产或因此清偿的负债。⑧费用——费用是会计主体在其持续的、主要或核心的业务中,因取得商品或劳务而付出或耗用的资产,或因此承担的负债(或两者兼有)。⑨溢余(利得)——溢余是企业来自营业收入或业主投资以外的权益(净资产)的增加。⑩损失——损失是企业除费用或业主所得以外的权益(净资产)的减少。对权责发生制会计该公告指出:权责发生制会计企图将交易与其他事项和情况,在其发生期内所产生的现金后果(Cash Consequences),作为交易与其他事项和情况影响某一个体财务上的结果来加以记录,而不把财务结果仅限于某个体收入或付出现金的那一报告期。权责发生制会计注重的是某一个体之取得产品或劳务,并用以生产和推销其他产品或劳务。权责发生制不仅以现金交易为其基础,而且也以赊帐交易、物物交换、非互惠转交的产品或劳务、物价变动、资产或负债形态的变动等为其基础。由于权责发生制会计企图在非现金事项和情况发生时就予以确认,因而它不仅涉及应计项目,也涉及递延项目,包括分配和摊销在内。进而对相关的概念、实现和确认、配比和分配等作了说明。在第5辑中,规定了企业各种财务报表项目的确认标准和可计量性。其主要内容包括:①财务报表、财务报告和确认;②财务报表与财务报告的目的;③整套财务报表;④财务报表的用途和局限性;⑤个别财务报表——资产负债表、收益表、现金流量表、业主投资和业主所得表;⑥基本确认和计量标准等。

在美国《财务会计概念公告》中没有包括会计的基本假设。西方会计界都把会计的基本假设作为由财务会计的环境所决定的对会计特征有重要影响的基本概念。

近些年来,对财务会计概念结构的研究,并不限于美国,国际会计准则委员会、联合国经社理事会跨国公司委员会、英国、加拿大、澳大利亚、日本等,都在不同的深度、广度上对概念结构进行了研究。我国1993年7月1日开始执行的《企业会计准则》属于基本准则,也具有会计概念结构的性质。

国际会计准则委员会于1989年7月公布了《编制和呈报财务报表的结构》,其中包括:财务报表的目标、基本假设、财务报表的质量特征、财务报表的要素的定义、确认和计量以及资本和资本保全概念。从这个理论体系看,与美国《财务会计概念公告》的体系基本一致,所不同者,国际会计准则委员会的《结构》体系中还在财务报表的目标之后阐述了“权责发生制”和“持续经营”两条基本假设,并在最后阐述了“资本和资本保全概念”。

我国《企业会计准则》是按照这样的理论体系形成的,即:①会计基本假设(会计主体、持续经营、会计分期和货币计价);②会计一般原则(客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性、权责发生制、配比性、谨慎性、实际成本、划分收益性支出与资本性支出、重要性等原则);③会计要素的确认、计量和报告(资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等要素);④会计报表的基本内容和要求(资产负债表、损益表、财务状况变动表(或现金流量表)和会计报表的附表)。