

精英会计师书系

高级会计 业务精解

刘德红 主编

GAOJI KUAIJI YEWU JINGJIE

 中国经济出版社
www.economyph.com

●精英会计师书系

高级会计业务精解

刘德红 主编

中国经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级会计业务精解/刘德红主编. —北京:中国经济出版社,2004.1

(精英会计师书系)

ISBN 7-5017-6288-0

I. 高… II. 刘… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 126055 号

出版发行:中国经济出版社(100037·北京市西城区百万庄北街3号)

网 址: www.economyph.com

责任编辑:华连斌(010-68319114)

责任印制:张江虹

封面设计:红十月工作室

经 销:各地新华书店

承 印:三河市欣欣印刷有限公司

开 本:690mm×1000mm 1/16

印 张:24.5 字 数:362千字

版 次:2004年1月第1版

印 次:2004年1月第1次印刷

印 数:5000册

书 号:ISBN 7-5017-6288-0/F·5064

定 价:46.00元

版权所有 盗版必究

举报电话:68359418 68319282

服务热线:68344225 68353507 68341876 68341879 68353624

中国经济书店:66162744

《精英会计师书系》

编委会

主 编：刘德红

编 者：(排名不分先后)

郭志强	谭克虎	刘晓丽	宋 真	宋德章
陈青波	高 峰	李 策	刘 恩	秦书华
陈 林	倪 茜	毛晓军	刘 冰	刘继友
高 娟	张 斌	李 强	张晓东	宋 晔
于丹丹	任兆龙	毕春芝	刘 洋	谢晶晶
李红昌	王 巍	霍志锁	刘耀坤	张亚峰
张 辉	刘浩林	王 亮	宋志伟	宋 超
高 伟	陈矫宇	付 琳	尤晓宇	张明刚
魏 巍	延伟东	李东方	刘彗强	曹 阳
周 蕊	王 涛	王天瑾	雷 枳	刘 莹

代方佑

前言

精英会计师书系——会计人员的好帮手

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；21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：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，无论对人们的经济生活，还是对人类社会的经济发展，都有着举足轻重的作用。由于社会经济环境的变化，会计职业与过去相比，发生了巨大的改变，这主要体现在会计职业的不断扩展上。首先，对于会计公司来说，虽然财务报表审计仍是他们的主要业务，但所占比重日渐缩小，而其他业务，如管理咨询、信息系统设计、经营审计等所占的份额则不断扩大。公众希望合格的会计人员不仅仅是一名技术人员，而且是既具有丰富的知识和技能，又具有总经理的远见，能够理解国家和社会的总体目标的专家。其次，在公司内部，虽然会计人员仍然需要精通财务报告方面的知识，但公司更需要具备经营计划和控制系统设计、问题诊断及相应管理知识的综合型人才。再次，在政府内部，会计人员除了继续参与财务管理之外，在政府组织的计划、规划、预算和信息揭示方面也发挥着越来越大的作用。他们必须理解政府组织的目标和策略，具有系统分析知识的能力，以胜任这些工作。

客观环境的变化对会计人员提出了更高的要求，知识经济的蓬勃兴起带来了会计理论与学科实务运用的巨大突破，由此产生了许多新型的会计分支。我们编辑这套《精英会计师书系》正是为了使会计人员适应这种形势的发展，更快地熟悉和掌握复杂的会计实务及变化，对会计实务中的疑难问题的解决有所帮助。《高级会计业务精解》阐明了高级会计业务处理

的理论基础，在此之上对具体会计业务的处理程序进行了详细说明。本书的特点是结合案例进行分析，即突出实务操作过程。本书的内容主要的依据是我国最新颁布的《企业会计准则》、《国际会计准则》以及美国相关法规。《疑难会计业务精解》说明和解决的主要是会计人员在日常会计业务处理过程中遇上的《企业会计准则》没有介绍或介绍很少的会计业务。这些会计业务之所以成为疑难业务，或者是因为发生在非公司制企业而不为广大的会计人员所熟悉，或者是因为在中国目前的经济环境下很少发生，或者是因为对该类业务目前颁布的《企业会计准则》阐释的不够详细。而本书则对这些问题一一作以说明和阐述，以便读者能从更高和更深的角度来了解这些会计界的疑点和难点问题。《会计核算模式及账务系统设计》则主要阐明了会计核算模式及账务系统设计的理论和基本知识，并在此基础上阐明会计核算模式及账务系统设计的具体内容和操作过程，以控制论、信息论和系统论为指导，勾画了会计核算模式及账务系统设计的整体结构框架。而《财务报告编制与分析精要》主要介绍了财务会计报告体系中的三张主要会计报表，即资产负债表、利润表和现金流量表的编制与分析；阐明了作为财务会计报告体系必备组成部分的会计报表附注；并同时提供了有关审计报告的信息。

我国正在完善社会主义市场经济体制，而具有开拓性、前瞻性的会计改革，则对我国经济的健康持续发展有着重大的国内和国际意义。从国内看，它在全国范围内对会计进行了统一规范，从而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、公正的信息，从而为社会主义市场中设置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。本丛书努力为会计师、企业管理者更快地适应我国会计形势发展提供一臂之力；本丛书试图以一种轻松、易懂的方式来研究会计的方法、技术及所涉及的相关新领域在企业会计中的应用。此书不仅是会计人员的好帮手，而且也是企业管理者和财务管理人员的参考工具书。

作者

2003年12月3日

目 录

第一章 高级会计业务概论

第一节 高级会计定义	(2)
一、高级会计界定	(2)
二、高级会计特征	(2)
第二节 高级会计业务处理理论基础	(4)
一、高级会计形成的基础——客观经济环境的变化造成的会计假设松动	(7)
二、高级会计形成的保障——会计原则的强化和延伸固定了新会计业务的处理方式	(11)
第三节 高级会计业务内容范围	(15)
一、确定高级会计业务内容的基本原则	(15)
二、高级会计核算内容概述	(16)

第二章 企业合并会计业务精解

第一节 企业合并概述	(21)
一、企业合并概念	(21)
二、企业合并出现	(21)
三、企业合并方式	(23)
四、企业合并原因	(26)
五、国有企业合并基本程序	(27)
六、企业合并会计学涵义	(28)
第二节 吸收合并会计处理及实例解析	(30)
一、被吸收方会计处理	(30)

二、吸收方的会计处理	(32)
第三节 控股权取得日会计处理及实例解析	(35)
一、“对子公司股权投资”的计量基础	(35)
二、企业并购购买法	(37)
三、企业并购权益结合法	(42)
四、购买法与权益结合法的选择	(44)

第三章 企业合并会计报表编制精解

第一节 合并会计报表概述	(50)
一、合并会计报表特点和目的	(50)
二、合并报表主体与合并理论	(54)
三、合并会计报表合并范围	(60)
四、合并会计报表种类和编制程序	(65)
五、编制合并报表基本前提	(67)
六、编制合并报表基本原则和方法	(68)
七、合并报表价值	(70)
第二节 股权取得日合并报表编制精解	(72)
一、股权取得日合并会计报表编制——购买法	(73)
二、股权取得日合并会计报表编制——简化购买法	(90)
三、股权取得日合并会计报表编制——权益联合法	(94)
四、购买法和权益联合法在股权取得日编制合并会计 报表的比较	(98)
第三节 股权取得日后合并报表的编制精解	(98)
一、长期投资会计处理方法	(99)
二、股权取得日后合并会计报表编制——购买法	(103)
三、股权取得日后合并会计报表编制——简化购买法	(111)
四、股权取得日后合并会计报表编制——权益联合法	(114)
第四节 企业集团内部交易抵消会计处理精解	(118)
一、企业集团内部交易类型及抵消方法	(118)
二、存货交易及其抵消	(121)

三、长期资产交易及其抵消	(132)
四、企业集团内部债券投资抵消	(140)

第四章 外币业务会计精解

第一节 外币业务有关概念	(146)
一、外汇、外币及其兑换和折算	(146)
二、外汇市场及汇率制度	(147)
第二节 外币业务会计处理精解	(151)
一、外币交易与功能货币	(151)
二、外币交易会计两种处理程序	(152)
第三节 汇兑损益会计处理精解	(159)
一、关于汇兑损益	(159)
二、汇兑损益的两种处理方法	(160)
三、在长期外币借款上的未实现汇兑损益应否递延摊销	(165)
四、外币交易会计处理要求及评述	(167)
第四节 我国外币交易的会计处理	(169)
一、采用期初汇率——标准汇率法处理	(171)
二、采用业务发生时的市场汇率法——外币记账的 成本法处理	(172)

第五章 外币报表折算精解

第一节 区分流动与非流动项目法原理及实例解析	(177)
一、区分流动与非流动项目法折算程序	(177)
二、案例解析	(178)
三、区分流动与非流动项目法的评价	(182)
第二节 区分货币性与非货币性项目法原理及实例解析	(183)
一、区分货币性与非货币性项目法折算程序	(183)
二、案例解析	(185)
三、区分货币性与非货币性项目法的评价	(188)
第三节 时态法原理及实例解析	(190)

一、时态法折算原则	(190)
二、时态法折算程序	(191)
三、案例解析	(191)
四、时态法折算损益验证程序	(194)
五、时态法的评价	(196)
第四节 现时汇率法原理及实例解析	(197)
一、现时汇率法折算程序	(197)
二、案例解析	(198)
三、现时汇率法中的累计折算调整额的验证程序	(201)
四、现时汇率法的评价	(202)
第五节 我国外币报表折算方法	(203)
一、相关法律规定	(203)
二、我国外币报表折算程序实例解析	(204)
第六节 四种折算方法的对比和综述	(206)
一、不同折算方法下选用的汇率与所得折算结果的对比	(206)
二、实际采用的折算方法往往是上述四种方法的交叉	(208)

第九章 物价变动会计精解

第一节 物价变动会计概述	(211)
一、物价变动会计产生与发展	(211)
二、物价变动及其原因	(216)
三、物价变动对传统财务会计的冲击	(218)
四、物价变动会计种类	(220)
五、物价变动会计理论基础	(221)
六、物价变动会计基本目标	(224)
七、物价变动会计基本原则	(224)
八、物价变动会计基本规则	(226)
第二节 稳值货币会计处理程序及实例解析	(227)
一、稳值货币会计概述	(227)
二、稳值货币会计程序	(228)

三、稳值货币会计的评价	(238)
第三节 现行成本会计处理程序及实例解析	(239)
一、现行成本会计概述	(239)
二、现行成本会计的账务处理方法	(240)
三、现行成本会计报表的编制方法	(243)
四、现行成本会计的评价	(246)
第四节 现行成本/稳值货币会计处理程序及实例解析	(247)
一、现行成本/稳值货币会计概述	(248)
二、现行成本/稳值货币会计报表的编制	(249)
三、现行成本/稳值货币会计的评价	(253)

第七章 租赁业务会计精解

第一节 租赁概述	(255)
一、租赁起源与发展	(255)
二、租赁内涵	(257)
三、租赁协议内容	(258)
四、租赁作用与特点	(262)
五、租赁相关术语	(268)
第二节 租赁分类及租金	(270)
一、租赁分类基本原则	(270)
二、按租赁性质分类	(271)
三、其他分类	(280)
四、租金的构成及计算	(280)
第三节 经营租赁会计处理及实例解析	(290)
一、经营租赁会计应注意的两点	(291)
二、经营租赁会计处理的账户设置	(292)
三、经营租赁业务会计处理及实例解析	(292)
第四节 融资租赁的会计核算及实例解析	(297)
一、融资租赁业务程序	(298)
二、承租人会计处理	(298)

三、出租人会计处理	(311)
第五节 售后租回会计核算及实例解析	(322)
一、售后租回交易特点	(322)
二、售后租回交易分类	(322)
三、售后租回交易会计处理要点和原则	(323)
四、售后租回交易账务处理	(323)
第六节 其他租赁形式会计处理	(327)
一、杠杆租赁会计处理	(327)
二、回租租赁	(335)
三、转租租赁	(336)

第八章 清算与重组会计精解

第一节 解散清算及其会计处理精解	(338)
一、公司解散原因及基本程序	(338)
二、解散清算会计处理及案例解析	(343)
第二节 破产清算会计处理精解	(351)
一、企业破产概述	(351)
二、破产清算会计处理及案例解析	(357)
第三节 企业改组	(365)
一、准改组	(365)
二、改组	(368)
第四节 债务重整会计处理精解	(370)
一、困难债务重整概念与方式	(370)
二、转移资产或权益证券抵偿债务	(371)
三、修改债务条件	(373)
后记	(377)



第一章 高级会计业务概论

会计是应人类社会生产经营实践的需要而产生并不断发展的。时至今日,它以其突出的实践性在企业的生产经营管理中发挥着越来越重要的作用。传统会计发展到现代会计的过程,正是会计实践不断丰富过程,是会计实践促进会计理论发展、会计理论反过来指导会计实践的循环发展的过程。因此,会计学科进一步发展和完善只能来源于实践,同时又要服务于实践,也就是需要研究实践中的问题,分析实践中的做法,总结实践中的经验,反过来又指导实践中的操作。

随着我国改革开放的深入,特别是WTO的加入,会计改革进入了实质性阶段。面对大量涌现的新情况、新业务,如果仍按原有的一套老观念、老制度、老做法进行处理,显然不适当了。这就客观上要求更新观念、完善制度、创新理论来指导实践。高级会计学就是新的会计实践需要的产物。目前,国内对高级会计的认识还存在较大争议,体现在:首先,有内容划分上的区别,既有高级会计学与高级财务会计学之分,又有高级财务会计学具体内容的不同,前者只是会计学整体内容在高级层面的分合之别,倒也辞义相符,后者却表现出在财务会计学高级层面内容组成上的分歧,实际上是财务会计学中、高级内容划分的依据不统一;其次,有概念认识上的区别,既有认为高级会计学就是高级财务会计学的,也有认为高级会计学包括管理会计部分内容,从而在概念上就应明确区分的,还有认为高级会计不妨叫做特种业务会计的,这种概念上的不认同,直接导致了内容归纳上的不一致;最后,有基础理论上的区别,既有主张以会计假设为核心构建会计基础理论框架的,也有主张从以会计假设为核心的理论体系和以会计目标为核心的理论体系之间相互结合、相互转化的角度来探讨财务会计理论基础的。凡此种种,都表明了高级会计从基础理论到概念认识再到内容范围尚处于探讨、交流之

中。本书从中国的目前实践要求出发，借鉴目前国内已有的研究成果，对国内已经出现的高级会计业务给予解决。

第一节 高级会计定义

一、高级会计界定

对高级会计进行界定，首先会涉及对会计范围的理解。一般认为，按照会计服务的对象，在微观领域内可将其分为财务会计和管理会计，而从实质上看，财务会计又常被称为传统会计，即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 世纪二三十年代才出现的与单位内部管理紧密结合的一种主要是进行事前控制的会计，这种会计可以说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。由于管理会计产生的时间较短，整个学科体系尚未形成，因而属于管理会计学系列的初级、中级和高级层次还不易划分。这样，人们习惯上所说的初级、中级和高级会计学实际上指的就是财务会计学，而不包括管理会计学。

因此，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，以及随着客观经济环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。

二、高级会计特征

通过对高级会计的界定，可以得出高级会计一般特征：

（一）高级会计是财务会计的延伸和拓展

财务会计的外向服务性质决定了它以对外报告为主要目标，以编制通用财务报表为最终目的。这一主要目标和最终目的同样适应于高级会计。即使是处理超出传统财务会计范围的特殊业务，它也仍是利用财务会计的固有方法和程序，服从于对外报告这一主要目标进行的。高级会计之所谓“高级”之处，就在于它是传统财务会计在高级层面上的延伸和更大范围内的拓展。这种在外延上不违背对外报告目标的延伸和拓展，无疑是传统财务会计在新形势下的一种必要衔接和补充。正是这种衔接和补充，使得财务会计在传统的基础上呈现对立统一的局面，从而形成更为完整的体系。

（二）高级会计是财务会计的创新和调整

传统财务会计的固有模式决定了它原有的理论、方法和程序会有一定的历史局限性，以此处理符合会计假设前提的一般业务，固然会越来越规范、成熟，但遇到超出会计假设前提的业务时，就显得相形见绌了。高级会计则在利用财务会计原有的理论、方法和程序的基础上，进行带有创造性的开拓和更新。它既保留了传统财务会计的精华部分，保证了财务会计体系的持续发展，又针对传统财务会计的局限性创新了财务会计中突破了时空范围业务的处理方法和理论。这种顺应时势的调整，在内涵上表现出它的“高级”一面。对传统做法的创新和调整，既能使财务会计对原有业务在处理的方法、程序和理论上得以提升，又可使财务会计在处理特殊业务时充实、丰富新的理论和方法，从而在面对未来的不断变化中，有相对的稳定性和持续的生命力。

（三）高级会计是传统财务会计的突破和超越

在财务会计完整体系中，已经分出了传统与新生、一般与特殊、中级与高级的差别，虽说划分的标准和内容的归属不统一，但这种层次的区分却无异议。为了保持传统财务会计外延范围的完整和固有体系的清晰，也为了突出高级会计的特殊性和新颖性，应该将传统财务会计中已有的、经常发生的、所有企业普遍存在的因而表现为比较成熟的内容，仍按传统做法沿着原有轨迹持续下去并固定下来。该部分内容仍以会

计假设作为核算前提，在设定时空范围的基础上，按会计原则来规范其实务操作。而新发生的、不常见的、并非所有企业普遍存在的因而表现为比较特殊的内容，则按新的思路，在服从于财务会计目标的大前提下，创造、归纳、完善相应的方法和理论，构成高级会计。可见，高级会计与中级（财务）会计的区分主要表现在业务范围上，而高级会计涵盖的内容，应该是对传统一般做法的“拾遗补缺”，即突破和超越了传统财务会计的业务范围，可考虑作为高级会计的内容。当然，应以服从财务会计目标为大前提。

（四）高级会计是对财务会计的肯定和继承

使用“高级会计”这一称谓，是因为它更能突出会计的具体目标，明确会计的分工，表现出它与传统财务会计的密切联系。高级会计不是对已有的中级（财务）会计的否定和摒弃，而是在肯定传统财务会计的理论、方法和程序这一基础上的继承和发扬。正是这种肯定和继承，既明确了高级会计的内容归属，又形成了财务会计体系的内容层次。

综上所述，高级会计应是在继承传统财务会计理论和方法的基础上，针对其超出原定时空范围的特殊业务，采用有所突破的创新方法和理论在更高层次上处理并对外报告的会计。以此作为对象展开研究的，就是高级会计学。

第二节 高级会计业务处理理论基础

高级会计与中级会计的主要区分表现在业务范围上，而业务范围上层次的区分又体现出理论基础的差别。换言之，业务范围划分的依据是表现为规范两个层面内容的理论基础的不一。为了明确高级会计的外延，我们必须根据其内涵深入了解它赖以建立的理论基础。

按照我国《企业会计制度》的提示，一般财务会计的理论首先应当是会计主体、持续经营、会计分期、货币计量四项会计基本前提和真实性、实质重于形式、有用性、可比性、一致性、及时性、清晰性、权责发生制、配比、历史成本、划分收益性支出与资本性支出、谨慎和重要



性十三项一般原则；其次才是与会计假设、会计原则密切相关的会计要素及其确认、计量的基本要求。《企业会计制度》的其他内容和行业会计制度，是在会计假设划定的框架内，以会计原则作为指导思想而建立的指导会计业务实践的行为规范。因此，我们可以将四项基本假设和十三项一般原则视为财务会计学的核心理论。会计理论界在以此为核心进行理论研究时，都将会计假设视为会计理论的最高层次，即认为它是建立财务会计理论和实务的基础；同时，也都将会计原则（也称为会计核算的一般原则）视为会计理论的另一重要组成内容，即认为会计原则是在会计假设指导下控制会计实务、制定会计行为规范的信条。

众所周知的另一事实是：在 20 世纪中叶以后，美国会计界放弃了以会计假设为会计理论研究逻辑起点的研究方式，代之以财务会计目标为会计理论研究的逻辑起点，并在较短的时间内建立起以财务会计目标、会计报表构成要素、会计信息质量特征、会计确认、会计计量、资本保全为核心的会计理论框架结构。按这种思维方式进行会计理论研究所取得的成效，已被国际会计界所公认。

因此，会计假设、会计原则在会计理论体系中究竟处于一种什么样的地位，以会计假设为核心与以会计目标为核心的会计理论体系是何种关系，这已成了人们需要研究和回答的问题。应该认识到，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。实际上，美国会计界走的就是这条路子，它从研究会计假设起步，而在财务会计的外在环境发生变化后随即建立了一套以会计目标为导向的会计理论体系。国际会计准则理论框架中只将权责发生制和持续经营作为基础性假定，在原《国际会

