



B&E

会计学与财务学课程

高级财务会计

梁莱歆 主编



清华大学出版社

Advanced Financial Accounting

B&E

会计学与财务学课程

高级财务会计

梁莱歆 主编

清华大学出版社
北 京

Advanced Financial Accounting

内 容 简 介

本书分为四篇:第一篇合伙与分支机构会计,从区别于股份公司会计的角度介绍独资与合伙企业会计;第二篇企业合并会计,介绍合并会计报表的理论及其方法;第三篇跨国公司会计,从跨国公司业务的角度介绍外币业务、外币报表、物价变动、分部报告以及金融工具等跨国经营中的会计问题;第四篇特殊业务会计,介绍期货、租赁、企业重组与破产清算、退休金及人力资源等会计内容。全书共15章,各章均安排了习题,包括理论思考、实务练习和案例讨论,以提高学生的专业会计实务能力和对复杂问题的分析判断能力。

本书可作为会计专业基础课教材,也适合会计研究和从业人员以及中高级管理人员阅读。

版权所有,翻印必究。

本书封面贴有清华大学出版社激光防伪标签,无标签者不得销售。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/梁莱歆主编. —北京:清华大学出版社,2004

(B&E 会计学与财务学课程)

ISBN 7-302-07665-0

I. 高… II. 梁… III. 财务会计—教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 106336 号

出 版 者:清华大学出版社 地 址:北京清华大学学研大厦

<http://www.tup.com.cn> 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 客户服务:010-62776969

组稿编辑:于 明

文稿编辑:高晓蔚

印 刷 者:北京国马印刷厂

装 订 者:三河市新茂装订有限公司

发 行 者:新华书店总店北京发行所

开 本:185×230 印张:32.5 插页:1 字数:634 千字

版 次:2004 年 1 月第 1 版 2004 年 1 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 7-302-07665-0/F·681

印 数:1~5000

定 价:39.80 元

本书如存在文字不清、漏印以及缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770175-3103 或(010)62795704

社会经济的发展变化不断地将新的问题摆在广大会计实务、理论及教育工作者的面前。对于高级财务会计,如何根据经济发展的需要确定财务会计教材的内容,是国内高校有关会计学教学人员考虑得较多的一个问题。目前国内的“高级财务会计”教材内容并不统一,原因有两方面:一是由于我国会计实务的变化很快,新的内容不断出现,使各种版本的教材不同程度上有滞后现象;二是因为国内学者在对“高级财务会计”这门课程的定位上观点不一,有的认为凡是(中级)财务会计教材没有的内容都应当纳入高级财务会计,有的则认为高级财务会计教材在理论的深度、内容的复杂程度等方面应有其特点。由此导致高级财务会计学教材在国内没有相同的版本。我们认为,高级财务会计学是建立在中级财务会计学基础之上但又独立于中级财务会计学的一个领域,这一领域的内容应当是随着会计环境的变化而不断更新的。因此可以说,高级财务会计学是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一门会计学,即利用财务会计的固有方法,对企业会计中的复杂性业务,或者需要进行深入探讨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进行反映的会计。它与传统财务会计互为补充,共同构成了财务会计的完整体系。

近几年来国内出版了不少高级财务会计教材,其中不乏优秀的教材。但是在我们研究了国内同类教材之后,感觉存在一个较为普遍的不足,这就是教材从学生的角度考虑得不多。教材是学生所用,应当在符合教材基本内容要求的基础上,充分考虑学生的学习特点和需要。在这一思想的指导下,本教材除介绍高级财务会计的相关概念和业务以外,还为各章安排了形式多样、内容丰富的习题,包括理论思考、实务练习和案例讨论。通过各种习题的练习和案例的研究、讨论,期望能有效地提高学生的专业

Acc 76/02

实务能力和对复杂问题的分析判断能力。另外,本教材在各章内容的叙述中,对于重要的概念和定义均以醒目的方式予以反映,这种形式将更便于学生对主要理论的掌握。

在教材内容的编排上,我们参考了国内外的一些同类教材,指导思想是既要满足当前我国会计实务的需要,又要考虑未来经济活动的发展对会计实务的影响,即做到现实性与前瞻性的结合,据此确定了本教材的内容结构。全书分为四篇:第一篇合伙与分支机构会计,从区别于股份公司会计的角度介绍独资与合伙企业会计;第二篇企业合并会计,从复杂性业务的角度介绍合并会计报表的理论及其方法;第三篇跨国公司会计,从跨国公司业务的角度介绍外币业务、外币报表、物价变动、分部报告以及金融工具等跨国经营中的会计问题;第四篇特殊业务会计,从特殊会计业务的角度介绍期货、租赁、企业重组与破产清算、退休金及人力资源等会计内容。全书共 15 章。

本教材由中南大学商学院梁莱歆教授担任主编,负责拟定全书框架与写作大纲,并审核初稿。教材编写分工如下:第一、六、七章由梁莱歆教授执笔;第三、四章由湖南商学院彭轶达副教授执笔;第二、五、九章由湖南商学院杨平波副教授执笔;第十四章由中南大学商学院李立平副教授执笔;第十、十二章由湖南大学会计学院王宇峰博士执笔;第十三、十五章由桂林工学院贺武博士、刘平老师执笔;第八章由中南大学商学院喻凯博士执笔;第十一章由涂清梅老师执笔。另外,在本教材的编写和出版过程中,得到了清华大学出版社的支持与帮助,在此表示衷心的感谢。

由于本书涉及面广,所讨论的问题中有的难度较大,特别是限于学识水平,所以在内容的编排及阐述等方面难免出现错误,我们恳切地希望广大读者提出宝贵意见,以便再版时修正和提高。

编 者

2003 年 9 月

第 1 篇 合伙与分支机构会计

第一章 合伙企业会计	3
第一节 合伙企业及其特征	3
第二节 合伙企业基本运作实务	5
第三节 合伙企业的权益变动	7
第四节 合伙企业的损益分配	13
第五节 合伙企业的解散、清算	18
练习	23
第二章 分支机构会计	31
第一节 分支机构会计的内容与方法	31
第二节 按成本计价的会计处理	34
第三节 按高于成本计价的会计处理	39
第四节 其他事项的会计处理	45
练习	52

第 2 篇 企业合并会计

第三章 企业合并与合并会计报表	63
第一节 企业合并及其会计处理问题	63
第二节 企业合并过程的会计处理	66
第三节 合并会计报表的基本原理与方法	76



第四节	股权取得日合并会计报表的编制	84
第五节	股权取得日后合并会计报表的编制	93
练习		106
第四章	合并会计报表——集团内部交易的会计处理	115
第一节	集团公司内部交易事项概述	115
第二节	集团公司内部存货交易及其抵消处理	117
第三节	内部固定资产交易及其抵消处理	122
第四节	内部债券交易及其抵消处理	128
第五节	内部债权债务及其抵消处理	129
第六节	合并资产负债表、利润表及利润分配表 编制方法举例	132
练习		148
第五章	合并报表中的特殊问题	155
第一节	合并理论的比较与选择	155
第二节	“下推会计”在合并报表中的应用	164
第三节	合并会计报表的国际差异及协调	169
练习		174

第3篇 跨国公司会计

第六章	外币业务会计	181
第一节	外币业务会计概述	181
第二节	汇兑损益	189
第三节	外币交易的会计处理	192
第四节	远期合同与套期保值的会计处理	198
练习		209
第七章	外币报表折算	217
第一节	外币报表折算的意义及其主要会计问题	217
第二节	外币报表折算方法	219
第三节	外币报表折算损益的处理	224

第四节 外币报表折算举例·····	227
第五节 各国对外币报表折算的有关规定·····	234
练习·····	238
第八章 物价变动会计·····	243
第一节 物价变动会计概述·····	243
第二节 一般物价水平会计·····	247
第三节 现行成本会计·····	255
第四节 现行成本不变币值会计·····	261
练习·····	265
第九章 分部报告与中期财务报告·····	277
第一节 分部报告·····	277
第二节 中期财务报告·····	285
练习·····	295
第十章 衍生金融工具会计·····	299
第一节 衍生金融工具概述·····	299
第二节 衍生金融工具的确认与计量·····	305
第三节 衍生金融工具的会计处理·····	310
第四节 套期活动会计·····	319
练习·····	325

第 4 篇 特殊业务会计

第十一章 租赁会计 ·····	333
第一节 租赁概述·····	333
第二节 经营租赁的会计处理·····	337
第三节 融资租赁的会计处理·····	340
第四节 特殊租赁业务的会计处理·····	352
练习·····	358

第十二章 商品期货会计	367
第一节 期货交易概述.....	367
第二节 期货投资企业会计核算.....	374
第三节 期货经纪公司会计.....	387
第四节 期货交易所会计.....	392
练习.....	399
第十三章 债务重组、企业重组与破产清算	403
第一节 债务重组.....	403
第二节 企业重组.....	417
第三节 破产清算.....	422
练习.....	438
第十四章 退休金会计	447
第一节 退休金概述.....	447
第二节 退休金会计.....	450
第三节 退休金成本的计量与分摊.....	453
第四节 退休金的信息披露.....	460
第五节 中国退休金制度的变革与现状.....	463
练习.....	465
第十五章 人力资源会计	473
第一节 人力资源会计概述.....	473
第二节 人力资源会计的基本理论.....	477
第三节 人力资源成本会计.....	480
第四节 人力资源价值会计.....	495
练习.....	505
参考文献	511

B&E 第 *1* 篇

合伙与分支机构会计

第一章 合伙企业会计

本章范围

合伙企业是一种灵活的企业组织形式,本章将以普通合伙企业为研究对象,系统地介绍合伙企业基本经营活动的会计处理。首先,将介绍合伙企业的主要经营特征与合伙协议,在了解了合伙企业账户设置的基础上,探讨合伙企业投资开业的会计处理以及合伙人资本变动的核算,其中以新合伙人加入的投资处理为重点,并讨论合伙企业的损益分配方法。本章最后一节的内容是合伙企业的清算,将详细叙述合伙企业的清算程序和不同的清算方法。

学习目标

1. 理解合伙企业的经营特征并了解合伙企业的账户设置;
2. 掌握合伙企业投资开业等基本经营活动的会计处理;
3. 掌握合伙企业资本变动的会计处理;
4. 掌握合伙企业损益分配及清算的会计处理方法。

第一节 合伙企业及其特征

一、合伙企业的概念及其特征

(一) 合伙企业的概念及种类

合伙企业,是指“两个或两个以上的个人作为企业的共同所有者为谋取利润而从事经营活动的一种联合体”。按照《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》)的规定,合伙企业是指依照该法在中国境内设立的由各合伙人订立合伙协议、共同出资、合

伙经营、共享收益、共担风险,并对合伙企业债务承担无限连带责任的营利性组织。合伙和公司是当前最常见的两种组织形式,合伙企业一般适合规模较小的、只需几个合伙人出资就能经营的企业。

比较于独资企业,合伙企业具有多人分担所需的投资和所承担的风险以及发挥多人的才干等优点,所以常见于零售与批发业、服务业以及律师、会计师等一些专门的职业中。相对于有限公司,合伙企业具有成立简便的优点。合伙企业可凭两个或两个以上的发起人口头或书面约定成立,此外,合伙企业所具有的不需经过两重课税的好处使该组织形式被不少中小型企业所选择。

按照合伙人所承担的责任的不同,合伙企业分为普通合伙与有限合伙两种类型。

普通合伙是指每个合伙人对合伙企业的债务均负有个人连带责任的合伙企业。一旦合伙企业倒闭,任何一个合伙人都必须对企业的全部债务负责。本书的介绍仅限于普通合伙企业。

相对而言,有限合伙是一种特殊形式的合伙企业,这种合伙可以回避普通合伙的无限责任。有限合伙应当由至少一名普通合伙人和一名或一名以上有限合伙人组成。其中的普通合伙人对合伙企业的债务承担无限责任。而有限合伙人只是一名投资者,并以其出资额为限承担清偿责任。此外,有限合伙人不能参加合伙企业的事务。

(二) 合伙企业的特征

对于普通合伙企业,具有如下主要特征:

相互代理 除合伙企业契约另有规定之外,在合伙企业经营活动范围内,每一个合伙人都可以代表其他合伙人从事业务活动,其代表合伙企业的行为,对其他所有合伙人均有约束力。

无限责任 普通合伙企业的全体合伙人不论出资多少,都对企业的全部债务负清偿的责任。也就是说,每一个合伙人对合伙期间所发生的一切债务都要单独负责,当合伙企业的债权人向合伙企业追索债务时,他可要求任何一位合伙人予以支付。

有限经营期 一般而言,合伙企业中的任一合伙人死亡、退伙或者一新的合伙人加入,都意味着原合伙企业告终,而新的合伙企业成立。如果合伙人不想因自己的行为影响企业的持续经营,就必须在合伙企业协议中说明。

共有财产 当某个合伙人将其资产投入一个合伙企业后,他就失去了独立拥有该项资产的权利,而是所有合伙人对投入合伙企业的每一项资产共同拥有。即合伙人不能对某项特定的资产提出要求权,也不能单独占有与该资产相关的收益。

非纳税主体 合伙企业无须对其经营所得缴纳所得税,因为它并非纳税主体。合伙企业的经营净收益按一定方式分配给各合伙人以后,都将由合伙人纳入其本人的纳税申

报中,所以,合伙企业的收益不会经受两重课税。

二、合伙企业协议

虽然不少国家和地区允许合伙企业可以在口头协议的基础上设立,但是并不因为这一点而鼓励采取不规范的企业实务。正规的商业运作仍然要求合伙企业的协议要写成书面形式,使之成为规定合伙人之间的权利、义务的法律文件。在我国的《合伙企业法》中也明确规定合伙企业的设立必须要有书面合伙协议。合伙协议中应当明确如下主要内容:

- (1) 合伙企业的名字和主要经营场所的地点;
- (2) 合伙目的和合伙企业的经营范围;
- (3) 合伙人的姓名及其住所;
- (4) 合伙人出资的方式、数额和缴付出资的期限;
- (5) 利润分配和亏损分担办法;
- (6) 合伙企业事务的执行;
- (7) 入伙与退伙;
- (8) 合伙企业的解散与清算;
- (9) 违约责任。

合伙协议经全体合伙人签名后生效,此后如果情况发生变化,合伙协议中有关条款已不适宜,经全体合伙人同意,可以对合伙协议进行修改或补充。

第二节 合伙企业基本运作实务

一、合伙人权益账户的设置

合伙企业在会计账户的设置上与公司制企业的主要区别是所有者权益项目。由于合伙企业债权人的利益以合伙企业的资产和合伙人的个人财产为保障,而法律对合伙企业利润分配以及资本的抽回无严格限制,所以在实务中,一般要设置两个所有者权益账户,即“合伙人资本”账户和“合伙人提用”账户。

“合伙人资本”账户核算合伙人投入的资本以及分享的经营所得。当合伙人投入资本时,借记有关资产账户,贷记“合伙人资本”账户,该账户贷方余额随着合伙人追加投资以及利润的分配而增加,并随着合伙人提用资产以及由于亏损相应承担的部分而减少。

“合伙人提用”账户用来核算合伙人当期从合伙企业提取的资产,当合伙人提取一定数额的包括现金在内的资产时,按提取数借记“合伙人提用”账户,贷记相关资产账户。会计期终了时,“合伙人提用”账户的借方余额转入“合伙人资本”账户。



在设立“合伙人提用”账户并记录各合伙人提用这一经济行为时,应该注意以下两点:

(1) 合伙人在提取合伙企业实物资产(商品存货除外)供其自用时,通常按照该实物资产的市场价格记入“合伙人提用”账户,市场价与资产账面价的差额记入“估价损益”账户。期末结账时,再将“估价损益”账户的余额转入资本账户。

(2) 合伙人在提用合伙企业的商品存货时,通常按照该商品存货的成本价记入“合伙人提用”账户,并等额贷记商品存货类账户。

除了以上两个账户的设置不同于其他组织形式的企业之外,合伙企业还设置有“应收合伙人贷款”账户和“应付合伙人借款”账户。合伙人有时可能需要从企业提取一笔数额较大的现金,若这笔资金并非长期使用,即有意偿还,则可记入“应收合伙人贷款”账户而不是“合伙人提用”账户。另一方面,合伙企业有时可能因暂时的资金周转困难而向合伙人借款,由于该项资金不是作为长期性的投资,因此不能记入资本账户,应记入“应付合伙人借款”账户,这一事项发生时通常还附有一份企业的承诺书。在资产负债表上,“应收合伙人贷款”应视为合伙企业的资产,而“应付合伙人借款”则为企业的负债。这些项目是列为流动性项目还是非流动性项目,一般根据款项的到期日而定,尽管这些关联者交易可能会导致借、贷款的非流动性。

二、合伙企业的初始投资

合伙人对合伙企业的投资可以有多种形式,包括现金、实物资产、无形资产以及劳务。一般而言,非现金资产的投资(如房屋、设备、土地)应经公平估价后再据以入账。理论上说,公允价值应当由独立评估机构评估确定,但由于合伙企业是根据合伙协议而设立的,所以在实务中非现金资产的公允价值有时就由所有合伙人协商确定,所涉及到的金额应当在合伙协议中载明。

如果合伙人投入资产时伴随有负债的转入,应将资产和负债同时入账,并从资产数额中扣除负债后,以资产净值作为合伙人投入的资本。

〔例1〕 A和B经协商后决定合作办一个合伙企业——A&B商行。A投资现金50 000元,投入商品30 000元,并以其专利投资,经评估作价80 000元;B投资房屋一栋,经公平估价后房屋价值130 000元,并将其私人应付票据10 000元转由合伙企业负责清偿。

根据上述资料,可编制如下会计分录:

借: 现金	50 000
存货	30 000
房屋	130 000
无形资产——专利权	80 000

贷：应付票据 10 000
 合伙人资本——A 160 000
 合伙人资本——B 120 000

根据以上会计分录，编制 A&B 商行的资产负债表，如表 1-1 所示。

表 1-1 合伙企业资产负债表

单位：元

资产项目	金额	负债及权益项目	金额
现金	50 000	应付票据	10 000
存货	30 000	合伙人资本——A	160 000
固定资产	130 000	合伙人资本——B	120 000
无形资产	80 000	负债及权益合计	290 000
资产合计	290 000		

三、合伙企业增资和减资的核算

合伙企业成立并开始经营活动以后，随着业务的开展会需要增加投入资金，在合伙协议中应当规定关于增资和减资的处理原则。

1. 增加投资

〔例 2〕 A&B 商行经营半年后，合伙人 A 决定继续向合伙企业增加投资 12 000 元。相应的会计分录如下：

借：现金 12 000
 贷：合伙人资本——A 12 000

2. 减少投资

〔例 3〕 A&B 商行经营一年以后，合伙人 B 决定从合伙企业抽出其投入的资金 10 000 元。则编制如下会计分录：

借：合伙人资本——B 10 000
 贷：现金 10 000

第三节 合伙企业的权益变动

合伙企业在经营过程中，由于种种原因而可能出现新的合伙人加入或原合伙人退出的事项。这种变动就会使现有的法律合伙主体解散，但并不意味着合伙经营活动就此终止。正如美国的《统一合伙法》规定，合伙解散只是由于任何一个合伙人不再参与合伙而造成合伙关系改变。现有的合伙人退出或新的合伙人加入，实际上表示旧的合伙关系结束，新的合伙关系成立，合伙企业可照常运营。在现行会计实务中，某一合伙人的权益通

常被视为是合伙企业的可转让份额,这种转让不会影响企业的持续经营。但是,这时企业需要一个新的合伙协议,与此同时也提出了资产重新评估的问题。

一、新合伙人的加入

合伙企业在建立以后,根据经营的需要如扩大规模、业务的开展需要具有管理经验或特定技术的人才加盟,因此会吸收新的合伙人入伙。新合伙人加入可采取购买原合伙人的权益或投入新的资本两种方式。

(一) 新合伙人购买原合伙人部分或全部伙权

合伙人由于投资而拥有的在合伙企业中的权益称为伙权,任何一个合伙人都有权将自己的伙权转让,但必须取得其他合伙人的同意。按照我国《合伙企业法》中第44条的规定,新合伙人入伙时,应当经全体合伙人同意,并依法订立书面入伙协议。新合伙人可以向一个或多个原合伙人购买部分或全部伙权而入伙。这种方式不会影响原合伙企业的资本总额,只是原有的资本从原合伙人名下转移到新合伙人名下。这种交易事项通常是在新、旧合伙人之间进行的,转让价可能与原资本数额不一致,但不论转让价格的高低,都不会影响合伙企业资本账户的金额。在会计处理上,只需要先建立新合伙人资本账户,然后将原合伙人的资本明细账部分或全部金额转到新合伙人的资本明细账上。

【例4】 合伙人A和B合伙经营一企业,两人的资本余额分别为2 000元和1 000元,其损益按2:1的比例分配。现在A和B都同意接受一新合伙人C加入,A转让其一半伙权给C,且C支付现金1 000元。做如下会计分录处理:

借: 合伙人资本——A	1 000
贷: 合伙人资本——C	1 000

【例5】 A和B合伙经营一企业,A、B两人的资本余额分别为3 600元和2 400元,现在两人同意接受新合伙人C加入,C提出拟购买1/3的伙权,A和B在原资本比例的基础上各自转让资本1/3给C,C投入现金2 000元。会计分录处理如下:

借: 合伙人资本——A	1 200
合伙人资本——B	800
贷: 合伙人资本——C	2 000

(二) 新合伙人向合伙企业投入新的资本

新合伙人不通过向原合伙人购买伙权而是以增加新的资本的方式入伙,这种情况下原合伙人资本额不会由此而减少,合伙企业的资本规模随着资产的增加而扩大。新合伙人的加入标志着原合伙关系的终止和新合伙关系的建立。在签订新的合伙协议基础上,