



面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

ACCOUNTING

高级财务会计

主编 熊细银

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS



教育部推荐教材

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

高级财务会计

第2版

CPA 教材系列

中国注册会计师协会 编

高级财务会计

主 编 熊细银

副主编 陶建蓉 王文冠

内容简介

作为一本以培养应用型人才为目标的教科书,本书非常注重理论的应用性和实用性,在保证高级财务会计基本理论体系完整的前提下,侧重于实务操作。在介绍理论知识时,注重分析高级财务会计中涉及的“特殊行业、特殊业务、特殊呈报”问题,并结合实务的具体计算、操作和实际案例的分析讨论。同时作者融合自己多年的教学经验和教学实践,在理论描述上尽量通俗易懂,使学生能够抓住重点,便于学习。全书共有14章,包括:高级财务会计概述、合伙企业会计、分支机构会计、企业合并会计、合并会计报表、外币交易会计、外币报表折算、租赁会计、物价变动会计、所得税会计、衍生金融工具会计、公司解散与企业破产会计和政府及非营利组织会计等内容。各章均安排了练习题,包括名词解释、选择题、判断题、计算与账务处理题和简答题,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。书后配有部分习题参考答案,方便学生自学。

本书既可作为高等院校会计学、财务管理以及相关专业学生学习高级财务会计的教材,也可作为广大会计实务工作者自学高级财务会计的参考用书。

版权专有 侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/熊细银主编. —北京:北京理工大学出版社, 2010. 7

ISBN 978 - 7 - 5640 - 3477 - 1

I. ①高… II. ①熊… III. ①财务会计 - 高等学校 - 教材
IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 143460 号

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (办公室) 68944990 (批销中心) 68911084 (读者服务部)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 三河市南阳印刷有限公司

开 本 / 710 毫米 × 1000 毫米 1/16

印 张 / 25

字 数 / 473 千字

版 次 / 2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑 / 刘小亦

印 数 / 1 ~ 2000 册

责任校对 / 张沁萍

定 价 / 45.00 元

责任印制 / 边心超

图书出现印装质量问题, 本社负责调换

前 言

随着我国新《企业会计准则》在上市公司的实施和会计改革的不断深化,我国的会计改革取得了突破性的进展。新公司法的颁布实施,税法的不断变化,尤其是会计准则、独立审计准则的全面出台,我国已出现了企业合并、外币业务、租赁和破产清算等新的经济现象和新的经济业务,同时在现代企业制度中又出现了合伙和股份公司等企业组织形式,这些都使得会计人员面临着新一轮知识更新。与之相适应,高级财务会计作为会计系列课程之一,其内容也必须反映最新的会计改革进展,与时俱进,因此我们编写了这本教材,以适应各种教学、培训的迫切需要。在研究了国内多部同类教材之后,结合诸多教师多年的教学经验,从学生的角度出发编撰了这本教材。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。

本教材具有以下两大特点:

(1) 教材体系完整,思路清晰。本书将高级财务会计错综复杂的理论知识划分为六大部分:第一篇绪论;第二篇合伙与分支机构会计;第三篇企业合并与合并会计报表;第四篇外币会计;第五篇特殊业务会计;第六篇政府及非营利组织会计。

(2) 内容具有前瞻性,注重理论与实践结合。本书就当前财务会计领域若干新的、难度较大的、有代表性的问题进行了论述。并且每章节都吸取了新准则最新的精神,突出会计实务,适应了财务会计理论及实务发展的新形势。另外每章结构独特新颖,除了介绍高级财务会计的相关概念和业务以外,还精心为各章设计“相关知识链接”环节,为本章内容所需要的相关知识作补充或是将学生以前学习过的《中级财务会计》和《经济法》等课程的相关知识进行链接,既可增强学科相关理论知识之间的衔接,又能够开阔学生的知识视野。这是本教材的一个创新点。另外,还为各章安排了形式多样、内容丰富的习题与案例讨论,提高学生的专业实务能力和对复杂问题的分析判断能力。

考虑到会计学科的体系正在逐步完善之中,有些内容在不同的会计教材中不免出现重复。比如国际会计的内容在不少高级财务会计中有所涉及,税务会计更是独立成为一门很受重视的专业课程。为此,很难界定高级财务会计的范围。为了让读者对国内外的高级财务会计的内容有一个基本的了解,我们参阅了一些公

开发发表过的同类的资料和教材并且进行比较, (参见本书附表一)。在此, 我们对有关作者表示衷心的感谢。

本书主编是熊细银, 副主编是陶建蓉、王文冠。本书共分十四章, 第一、二、三、十四章由王文冠执笔; 第四、五、六、十一章由陶建蓉执笔; 第七、八、十章由黄慧雯执笔; 第九、十二、十三章由熊细银执笔。为便于教学, 本书还提供了配套的 PowerPoint 电子课件, 教师可通过 taotao_dourong@163.com 电子邮件取得相应课件。

在本书的编写和出版过程中, 得到了袁瑾洋院长的大力支持, 得到了江西财政厅熊根泉厅长的热心关心, 在此表示衷心的感谢。

编写高质量的教材是一项任重而道远的长期工作, 我们希望全国各院校的师生在教学实践中积极提出意见与建议, 以便我们对教材不断完善。由于本书涉及面广, 讨论的问题难度较大, 而编者水平所限, 书中难免有疏漏之处, 恳请广大读者批评指正, 以便进一步修改。

编 者

目 录

第一篇 绪论

第一章 高级财务会计概述	(3)
1.1 高级财务会计的产生与发展	(3)
1.2 高级财务会计的性质与地位	(8)
1.3 高级财务会计的内容结构与学习研究方法	(11)
本章小结	(16)
知识链接——国内外关于高级财务会计的研究	(17)
练习题	(19)

第二篇 合伙与分支机构会计

第二章 合伙企业会计	(23)
2.1 合伙企业的概念及特征	(23)
2.2 合伙企业的初始投资	(24)
2.3 合伙企业的损益分配	(27)
2.4 合伙企业的权益变动	(30)
2.5 合伙企业的解散和清算	(34)
本章小结	(36)
知识链接——经济法中关于合伙企业的相关规定	(36)
练习题	(38)
第三章 分支机构会计	(41)
3.1 分支机构会计概述	(41)
3.2 分支机构会计的基本核算	(42)
3.3 分支机构会计的综合举例	(43)
本章小结	(51)

知识链接——非独立核算的分支机构与分公司	(51)
练习题	(52)

第三篇 企业合并与合并会计报表

第四章 企业合并会计	(57)
4.1 企业合并概述	(57)
4.2 同一控制下企业合并的会计处理	(60)
4.3 非同一控制下企业合并的会计处理	(66)
4.4 企业合并的披露	(71)
本章小结	(72)
知识链接——企业合并会计处理方法的比较分析	(72)
练习题	(74)
第五章 合并会计报表——基础篇	(77)
5.1 合并会计报表的基本概念及理论	(77)
5.2 股权取得日合并会计报表的编制	(85)
5.3 股权取得日后合并会计报表的编制	(94)
本章小结	(103)
知识链接——合并会计报表与长期股权投资	(103)
练习题	(104)
第六章 合并会计报表——拓展篇	(108)
6.1 集团内部交易事项概述	(108)
6.2 集团内部债券筹资与投资的抵消	(111)
6.3 集团内部债权债务的抵消	(112)
6.4 集团内部存货交易的抵消	(114)
6.5 集团内部固定资产交易的抵消	(119)
6.6 编制合并会计报表的综合案例	(125)
本章小结	(137)
知识链接——新准则下合并会计报表的抵消分录	(138)
练习题	(139)

第四篇 外币会计

第七章 外币交易会计	(143)
7.1 外币交易会计的基本概念	(143)

7.2 外币交易的会计处理	(150)
7.3 远期合同及相关会计处理	(158)
本章小结	(165)
知识链接——各国货币英文缩写	(166)
练习题	(169)
第八章 外币报表折算	(171)
8.1 外币报表折算概述	(171)
8.2 外币报表折算方法	(173)
8.3 外币报表折算举例	(180)
本章小结	(182)
知识链接——各国对外币报表折算的有关规定	(182)
练习题	(185)

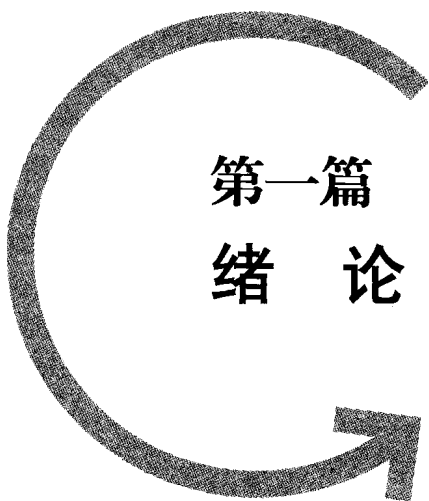
第五篇 特殊业务会计

第九章 租赁会计	(193)
9.1 租赁会计概述	(193)
9.2 经营租赁业务会计	(199)
9.3 融资租赁业务会计	(203)
9.4 售后租回业务会计	(218)
本章小结	(221)
知识链接——施乐公司财务舞弊案例	(222)
练习题	(224)
第十章 物价变动会计	(226)
10.1 物价变动会计概述	(226)
10.2 一般物价水平会计	(231)
10.3 现行成本会计	(240)
10.4 现行成本/不变币值会计	(245)
本章小结	(247)
知识链接——物价变动会计在我国的应用情况	(248)
练习题	(250)
第十一章 所得税会计	(254)
11.1 所得税会计概述	(254)
11.2 计税基础和暂时性差异	(256)
11.3 递延所得税资产和递延所得税负债	(259)

11.4	所得税费用的确认与计量	(262)
11.5	我国递延所得税的披露问题	(267)
	本章小结	(267)
	知识链接——关于企业合并业务的所得税会计处理	(268)
	练习题	(269)
第十二章	衍生金融工具会计	(272)
12.1	衍生金融工具会计	(272)
12.2	衍生金融工具会计基本问题	(281)
12.3	套期会计基本理论	(294)
12.4	衍生金融工具会计处理示例	(300)
	本章小结	(309)
	知识链接——巧用金融工具留学更轻松	(310)
	练习题	(312)
第十三章	公司解散与企业破产会计	(314)
13.1	公司解散和企业破产的法律程序及会计特点	(314)
13.2	公司解散清算会计	(321)
13.3	企业破产清算会计	(327)
13.4	重整与和解会计	(337)
	本章小结	(341)
	知识链接——广东国际信托投资公司破产案	(341)
	练习题	(346)

第六篇 政府及非营利组织会计

第十四章	政府及非营利组织会计	(351)
14.1	政府及非营利组织会计概述	(351)
14.2	预算会计	(352)
14.3	民间非营利组织会计	(356)
	本章小结	(363)
	知识链接——政府及非营利组织会计的控制对策	(363)
	练习题	(365)
	部分习题参考答案	(367)
	参考文献	(390)



第一篇
绪 论

第一章

高级财务会计概述

学习目标

1. 了解高级财务会计是财务会计学科的重要组成部分
2. 理解高级财务会计的重要意义和研究方法
3. 掌握高级财务会计的概念、产生的基础和内容结构等基本理论问题

1.1 高级财务会计的产生与发展

1.1.1 高级财务会计产生的历史背景

1. 社会经济的发展导致现代会计的裂变

现代会计产生于 20 世纪初，其标志是现代会计的基本观念、公认会计原则和系统的会计理论的出现和形成。因为在 20 世纪初，会计职业团体不断发展与壮大，许多新的会计观念、公认会计原则已经形成，并得到社会的广泛认可。其特点是在继承了近代会计的复式记账法、货币计量等诸多优点的基础上，形成了较为完整的理论体系，尤其会计原则得到了广泛的应用，成为会计行为的准绳。

20 世纪初社会生产力得到了较大的发展，企业的规模不断扩大，企业的组织形式逐渐向股份制公司转化，企业的所有权与经营权高度分离，股东尤其是小股东不可能直接参与企业的经营管理，但他们却迫切需要了解企业的经营状况、营运能力和获利大小以决定自己的投资方向；债权人也需要了解企业的财务状况、偿债能力以决定对企业的贷款政策。这就要求会计不能只为企业管理当局服务，而且要服务于与企业有利害关系的所有集团和个人，因而就产生了以公认会计准则为行为标准的财务会计，定期或不定期地向企业所有者、债权人、潜在的所有者及社会一般公众提供通用财务信息，所以财务会计也有称为“对外报告会计（Outered Accounting）”。财务会计自 20 世纪 20 年代产生以后，得到了不断的发展，已形成了较为完善的理论统计体系。其理论体系主要是以公认会计原则为核心，以会计理论结构框架为支撑，其方法体系主要是在继承了传统会计方法的

基础上,丰富与发展了会计的确认、计量、记录、报告等一系列方法。

股份公司的发展与完善,使企业的所有权与经营权高度的分离,经营管理权集中于企业的管理当局。他们是企业所有者的代理人,直接经管企业。企业经营的成败,关键取决于管理当局的决策正确与否。管理当局为了加强对经营活动的控制,提高决策的科学性和准确性,需要会计提供越来越多的与经营决策密切相关的会计信息。而这些信息与企业为外界使用者提供的财务信息有一定的区别,它更侧重于管理当局的计划、预测决策和分析的信息,在形式上要更加灵活多样,在内容上更加广泛,在时间上更加及时,因而逐渐产生了相对于财务会计的另一重要分支管理会计,即主要为管理当局内部经营决策提供信息的会计,或称为“对内报告会计(Internal Accounting)”。特别是在20世纪30—40年代,随着管理科学理论与方法的兴盛,以及数学模型、电子计算机等技术逐步被引入会计,丰富和发展了会计的内容和方法,也增进了会计在管理决策中的作用,最终导致管理会计的成熟和发展。20世纪50年代后,管理会计发展极其迅速,成为一门跨学科的会计学分支。在80年代以后,管理会计进一步从执行会计转入决策会计阶段,在企业管理中发挥着越来越重要的作用。

2. 裂变的会计难以应对技术革新导致的企业重组所形成的新的会计事项

第二次世界大战以后,世界范围内的科技革命推动了西方社会经济的迅猛发展,西方资本主义国家经济环境产生了以下巨大变化:

(1) 各国经济不断发展壮大,由自由竞争逐步形成垄断,公司间相互渗透形成了庞大的企业集团,母子公司成为一种普遍的社会现象,企业间的横向和纵向经济联系更加紧密、依赖性更强,社会经济资源的配置进一步优化,社会对会计信息的要求和依赖性越来越高,会计在企业中的地位越来越重要。

(2) 西方主要国家在20世纪60—70年代通货膨胀普遍加剧。1972—1973年,初级产品的价格猛涨,随之工资相应提高,消费品价格猛涨。1973—1975年,经济合作与发展组织全体成员国消费价格上涨率平均为26%,其中1973年秋季发生的第一次石油危机使原油价格暴涨34倍,1971年第二次石油危机又对早已恶化的通货膨胀起到推波助澜的作用,而且波及亚洲及拉丁美洲。通货膨胀已成为全世界共同面临的难题。

(3) 贸易投资自由化,跨国经营普遍化。西方发达国家不仅推行产品资本和货币资本的国际化,拓展国际市场,而且大规模地推行生产资本的国际化,推动国际贸易和国际投资的扩大,因此,跨国家、跨区域、跨行业的经济组织日益增多,经营形式多样化、多角化和多元化,国际经济趋于一体化。

(4) 金融国际化,经济一体化。由于国际金融市场得以完善,各种衍生金融工具应运而生,并得到快速发展。国际资金的流速加强,流量增多,期货交易、融资租赁等行业蓬勃发展,使各国家的交易投资的规模扩大,频率增高,国际间的依赖性增大。

(5) 企业合并兼并, 破产潮流席卷全球。各国企业为了增强竞争实力, 占有市场的更大份额, 都在积极寻求合作伙伴, 建立联盟, 对资产进行重组、合并。且在合并、兼并、联合过程中, 突破了国界, 出现了跨国度、跨地区、跨行业的大联合、大兼并和大合并, 社会经济资源得到了较佳配置, 提高了规模效益, 降低了产品成本, 创立了品牌, 独占了市场鳌头。

面对会计领域诸多的新问题, 原有的财务会计的框架难以容纳, 而这些又是财务会计必须解决的问题, 因此, 必须在原有的财务会计学的基础上, 谋求建立一门新的学科来解决这些会计领域的新问题, 于是高级财务会计在 20 世纪 60 年代就应运而生了。

1.1.2 高级财务会计的发展

为处理反映上述新的经济业务, 在原有财务会计学的基础上逐步演变形成了高级财务会计学, 其发展过程大致可划分为三个阶段:

1. 高级财务会计的萌芽阶段

现代会计从其产生就孕育了高级财务会计的胚芽。西方国家工业革命和产业革命的成功, 有力地推动了社会生产力的发展, 企业由自由竞争逐步走向垄断, 市场竞争更加激烈, 于是出现了第一次企业兼并、合并的浪潮, 企业的兼并、合并必然产生了母子公司, 因而也就会在会计上必然编制合并报表, 以完整地反映企业集团的财务状况和营运能力。第一次世界大战后, 美国的经济得到了快速发展, 又产生了第二次企业兼并浪潮。企业兼并的第二次浪潮使股份公司得到进一步的发展与完善, 导致了合并报表的广泛使用, 从而产生了一些重要思想, 包括经济实体的概念, 合并所产生的商誉问题等。在这一时期, 西方主要工业国家出现了轻度、持续通货膨胀的局面, 通货膨胀必然影响到财务信息的准确性, 引起人们的关注。美国早期会计学家亨利·W·斯威尼 (Henry W. Sweeney) 在 1936 年就出版了《稳定币值会计》一书, 提出了对膨胀进行会计处理的方法, 被会计界誉为英文文献中物价变动会计的首创模式, 通货膨胀会计思想的出现, 标志着高级财务会计进入了萌芽期。

2. 高级财务会计的发展阶段

第二次世界大战以后, 西方主要工业国家开始由军事工业向民间工业转变, 这就需要更新设备和扩大投资。而传统的信贷方式已无法满足这种旺盛的资金需要, 在银行和企业的共同参与下, 在 20 世纪 50 年代就产生了融资租赁业务, 以解决各国各行业资金不足的问题, 融资租赁业务一出现就促使了租赁会计的产生。1953 年美国会计程序委员会 (CAP) 发表了《会计研究公告第 43 号》, 提出融资租赁会计处理方法的若干意见。

20 世纪 60 年代末, 世界经济出现了迅猛发展的局面, 科学技术的突破, 新

兴工业部门如计算机、激光、宇航、核能、海洋开发、合成材料等部门相继兴起，必然要求拥有巨额资金的强大垄断企业，因而出现了第三次企业兼并浪潮。美国会计程序委员会（CAP）针对企业兼并浪潮，于1959年分别发表了会计研究公告第51号《合并财务报表》，对合并报表的编制提出了若干指导意见。

20世纪60年代西方国家发生了持续的通货膨胀，对会计信息的真实性和有用性产生了较大的冲击，会计理论界和实务界开始对此关注并进行了研究，逐步形成了不同的学术观点，例如古典学派、新古典新派和急进学派等，这些不同的学派，构成了物价变动会计的雏形。针对物价变动对财务会计的影响，美国注册会计师协会（AICPA）于1963年发表了其第6号会计研究论文集：“呈报物价水准变动的财务影响”。美国会计原则委员会（APB）于1960年发表了第3号公告：“重编一般物价水准变动的财务报表”，以指导会计处理物价变动对财务信息质量的影响。在这一时期，国家对企业加强了所得税的征管，允许应税收益与会计收益有一定的区别，如何重新计算应税收益将直接影响到企业交纳所得税的多少，影响企业的净收益，因此所得税会计也应运而生。

20世纪50—60年代是高级财务会计发展时期，其主要内容已基本形成，并已具有一定的会计处理规则，所以在西方国家已出现了高级财务会计教程，并步入了西方国家的大学课堂，但高级财务会计的内容尚不完善，有待于进一步发展。

3. 高级财务会计的成熟阶段

进入20世纪70年代，在60年代企业兼并的基础上形成了庞大的跨国集团公司。跨国集团公司的出现，必然引起会计计量单位的多元化，即外币和本位币的双重计量单位，于是就产生了大量的外币业务和汇兑业务。跨国集团公司编制合并报表还涉及外币折算问题等，这些都是财务会计无法解决的问题。为了指导处理这些新的会计事项，美国财务会计准则委员会（FASB）于1973年颁发了第1号财务会计准则公告“外币业务的揭示”，1975年颁布了第8号财务会计准则公告“外币交易和外币财务报表换算的会计处理”，70年代以后就形成了较为成熟的外币业务会计。

20世纪70年代以后，西方国家通货膨胀亦然加剧，形成了许多物价变动会计理论与模式：一般物价水平会计、现行成本会计和现行成本不变币值会计。其中一般物价水平会计模式的奠基人是美国著名会计学家斯威尼（Henry W. Sweeney）。他在1936年出版的《稳定币值会计》一书中提出了等值美元会计思想，在70年代以后得到了广泛的支持与发展。国际会计准则委员会（IASB）于1977年发布了其第8号准则公告《会计对物价变动的反映》，1981年发布了第15号准则公告《反映物价变动影响的资料》，1989年发布了第29号准则公告《恶性通货膨胀经济中的财务报告》，形成了系统的一般物价水平会计的理论与方法。现行成本会计模式，主张以现行成本来代替历史成本，以消除各个企业所承

受的个别物价变动影响。其理论创始人是美国著名会计学家爱德华兹。他于1961年发表了《企业收益的理论和计量》一书,指出了采用现行成本计量的理论,该理论在70年代以后得到较快的发展,并获得了会计职业团体的支持,例如美国证券交易委员会(SEC)于1978年发布第190号《会计文告集》,要求证券上市的公营大公司必须编报现行重置成本报表,美国财务会计准则委员会(FASB)在上述公告中也予以支持,要求各大公司不仅编报一般物价水平会计补充报表,而且还同时要求编制现行成本会计补充报表。英国、澳大利亚、加拿大和新西兰等国家的会计职业界,亦追随美国和英国,陆续发布了现行成本会计征求意见稿,并试行现行成本会计。现行成本不变币值会计模式主张以资产的现时价或变现价值为计价标准。其代表性人物为美国会计学家麦克尼尔(K. Macneal),他于1939年出版《会计中的真实性》(*Truth in Accounting*)一书,主张按资产的现时价值计价。20世纪60年代,澳大利亚的会计学家钱伯斯(R. Chambers)在《算盘》杂志上发表《通货膨胀会计:方法的问题》丰富与发展了麦克尼尔学说。美国另一位会计学家罗伯特·斯特林于1970年后相继发表了他的《企业收益计量理论》(*Theory of the Measurement of Enterprise Income*)和《计量收益和财富的相关标准的应用》(*Measuring Income and Wealth: an Application of the Relevance Criterion*)进一步丰富和发展了现行成本不变币值会计理论。

20世纪80年代以来,世界经济进入了一个产业结构大调整时期。在这种形势之下西方发达国家掀起了第四次企业兼并浪潮。在第四次企业兼并浪潮中,企业的经济业务又发生了许多变化,例如国际间相互投资,母子公司的投资,为了逃避各种税收,利用各国的税法和有关法律,进行内部价格转移和财产转移等对原有的所得税会计处理,外币业务的处理以及合并报表的编制形成了较大的冲击,为此会计理论界也积极寻求对策,例如美国财务会计准则委员会(FASB)于1987年颁布了第96号《所得税会计》,1988年发布了第100号会计准则公告《所得税法》,1989年又颁布第103号和1991年、1992年分别颁布了《所得税会计》;1981年颁布了第52号会计准则公告“外币税收”;1982年颁布了第57号会计准则公告“有关联者的揭示”;1982年又颁布了第70号会计准则公告“财务报表与物价变动、外币核算”,以期指导处理第四次兼并浪潮所产生的新的会计业务。

20世纪80年代以来,随着社会会计业务环境的变化,新会计业务不断出现,高级财务会计的基本内容、处理指导思想和方法都已基本形成,并得到了会计职业界的广泛认可与接受,成为一种会计惯例,标志着高级财务会计学的成熟,它是一门独立于财务会计和管理会计的新学科出现在会计学科体系之中。