

立信
会计
丛书

高等 会计学

王文彬 林钟高/主编

GAODENG

KUAIJI XUE

LI XIN KUAIJI CHUBAN SHE

立信会计出版社

高等会计学

王文彬 林钟高/主编

立信会计出版社

(沪)新登字 304 号

责任编辑：张立年

封面设计：方 雷

立信会计丛书

高等会计学

王文彬 林钟高 主编

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 23.5 插页 6 字数 578,000

1995 年 6 月第 1 版 1996 年 3 月第 2 次印刷

印数 3,001—8,000

ISBN 7-5429-0292-X/F · 0280

定价：32.00 元

C12339/01

前 言

重新塑造、依法构筑社会主义市场经济体制,必然需要确立一套全新的经济管理和监督制度,其中当然包括财务会计。现代企业制度的确立和实施,使得财务会计的领域不断向纵深拓展、延伸,高难问题不断摆在广大实务工作者、理论工作者和教育工作者面前。是回避,还是迎战?答案是不言而喻的。其实,这是时代赋予我们广大会计工作者的历史使命。基于这样的指导思想,我们组织编写了这本《高等会计学》,以满足我国会计工作和会计教育的客观需要。

《高等会计学》的体例如何编排,内容如何阐述,着实花费了我们不少心思。通过深入调查研究和对中外杰出会计著作的仔细比较,大体有三种编排体例:一是按会计要素的顺序排列;二是按专题随机组合;三是按问题的难度大小考虑。我们集中了以上三种编排体例的精华,采取在照顾会计要素的前提下,按各专题的难度高低的方式进行编排。主要是考虑到以下几点:(1)遵从会计循环的基本规律和人们的思维习惯;(2)便于与传统财务会计相衔接,符合会计教学的连续性和渐进性特征;(3)最大限度地与中国具体会计准则(正在制订中的具体会计准则项目)一脉相承。这样编排能否体现《高等会计学》这门学科的精髓,敬请广大读者赐教。

《高等会计学》以讨论财务会计领域中的若干高难问题为主体,辅之阐述诸如资产评估、人力资源等问题对财务会计提出的新挑战。主要内容包括:分期收款销货与寄销会计,专营权、研究与开发及商誉会计,租赁会计,收益确定与长期合同会计,所得税会计,

企业合并与联营会计,外币会计,物价变动会计,独资、合伙会计,总分店会计,财务报表的揭示,破产清算会计,资产评估会计,企业改组与股票交易会计,人力资源会计等。需要说明的是,本已列入编写内容的政府补助会计、养老金会计、商品期货会计等问题,由于感到条件尚不成熟,只好舍弃。为便于教学使用和理论研究,本书各章末还编列了相应的复习思考题和习题。

在《高等会计学》编写之初,我们就确立了该著作的编写思想,即:(1)充分地考虑会计学的发展趋势,对问题的论述力求具有现实性和前瞻性;(2)根本地体现会计领域的高难问题,对问题的论述力求深度、广度、力度,正确处理理论与实务的关系;(3)全面地显示税法对所探讨会计问题的影响,对问题的论述贯穿“实质重于形式”的思想;(4)大量地提供财务会计领域众多会计思想的信息,论述力求立足中国、兼顾世界。奉献在读者面前的这本著作,是否已达到了这样的要求,有待于读者的严格评判。

本书由王文彬、林钟高任主编,宋新潮、项有志、王华、吴建敏、徐国华任副主编,参加编写的人员有(按姓氏笔画为序排列):王文彬、王华、丑纪岳、刘万椿、孙勇、巩守同、吴建敏、宋新潮、张力、张元武、林钟高、周礼恒、项有志、郭燕春、徐国华、徐公伟、郝亚文。由主编规划体例、审改书稿和总纂定稿。在初稿的审改过程中,得到了诸位副主编的全力协助和支持。

由于本书所讨论的问题难度较大,涉及面较广,加上时间紧迫,特别是限于能力和学识水平,难免在体例编排、内容阐述等方面出现错漏。因此,我们恳切希望广大读者提出宝贵意见,以便再版时修订。

在此,我们要感谢上海社会科学院会计学家黄履申教授,他十分仔细地审阅了编写大纲并提出了若干建设性的意见,为本书增色不少;我们要感谢济南钢铁公司郭茂江总会计师,他为本书的顺利完成提供了许多方便条件;我们要向为本书提供资料的专家学

者、向被引用到本书的有关著述的作者表示衷心的感谢；最后我们还要感谢立信会计出版社张立年同志，他在本著作出版过程中给予热情的支持并付出了艰辛的劳动。

王文彬 林钟高

1994年12月于上海

目 录

第一章 分期收款销货与寄销会计	(1)			
第一节 分期收款销货毛利的确定	(1)			
一、分期收款销货的意义和特征(1)	二、分期收款销货毛利的确定(2)			
第二节 分期收款销货的其他问题	(6)			
一、间接费用的处理(6)	二、备抵呆帐的计提(6)	三、利息的计收(7)	四、违约及货品回收(8)	五、报表列示方法(11)
第三节 寄销业务	(13)			
一、寄销的性质和原因(13)	二、承销人会计(14)	三、寄销人会计(16)		
复习思考题、习题	(19)			
第二章 无形资产会计	(22)			
第一节 无形资产会计难题概说	(22)			
一、无形资产的性质(22)	二、无形资产的计价(23)	三、无形资产的摊销(23)		
第二节 专营权	(25)			
一、专营权的性质和分类(25)	二、受让人专营权的会计处理(26)	三、出让人专营权的会计处理(29)		
第三节 研究与开发	(33)			
一、研究与开发概述(33)	二、研究与开发成本的会计处理(34)	三、研究与开发费用在财务报表中的列示(39)		
第四节 商誉	(42)			
一、商誉的性质(42)	二、商誉的计量(44)	三、商誉的摊		

销(47)	
复习思考题、习题.....	(50)
第三章 租赁会计	(52)
第一节 租赁的作用和分类	(52)
一、租赁及其特点(52)	
二、租赁信用与其他信用形式的比较	
(54)	
三、租赁业务的会计分类(56)	
第二节 现代租赁决策	(61)
一、现代租赁决策的影响因素(62)	
二、租凭决策的可行性分	
析(64)	
三、租赁决策的比较分析(69)	
第三节 租金计算与租赁会计原则	(74)
一、现代租赁业务的租金计算(74)	
二、租赁业务会计处理原	
则(80)	
第四节 租赁业务的会计处理	(82)
一、经营租赁的会计处理(82)	
二、融资租赁的会计处理(85)	
三、租赁会计信息在报表上的揭示(101)	
第五节 租赁会计的其他问题.....	(105)
一、不动产租赁的会计处理(105)	
二、租赁财产改良工程	
(106)	
三、国际会计标准的规定(109)	
四、租赁会计理论	
申述(112)	
复习思考题、习题	(114)
第四章 收益确定与长期合同会计	(119)
第一节 收益的性质.....	(119)
一、收益确定的目的和方法(119)	
二、与收益相关的概念	
(121)	
第二节 收益的内容.....	(125)
一、本期经营收益观念(125)	
二、总括收益观念(126)	
三、经常收益和非经常收益(127)	
四、前期项目和非常项目	
(128)	
五、会计变更(128)	
六、或有损益(130)	
第三节 收益计量和陈报.....	(131)

一、收益计量原则(131)	二、收入(133)	三、费用(139)
第四节 长期合同.....	(147)	
一、长期合同的特殊会计问题(147)	二、长期合同成本与费	
用的组成(148)	三、长期合同收入的确认(149)	四、长期
合同会计的其他问题(152)		
复习思考题、习题	(154)	
第五章 所得税会计.....	(160)	
第一节 所得税会计的理论结构.....	(160)	
一、所得税会计的客观环境(160)	二、所得税会计的理论结	
构(167)		
第二节 会计所得与应税所得.....	(174)	
一、永久性差异(174)	二、暂时性差异(175)	
第三节 所得税会计程序.....	(178)	
一、永久性差异的会计处理(178)	二、暂时性差异的会计处	
理(180)	三、所得税的跨期摊配(190)	四、暂时性差异纳
税影响的报表揭示(201)		
第四节 所得税会计的特殊问题.....	(202)	
一、资产重估的纳税影响及其会计处理(202)	二、与业务投	
资相关的递延税金(207)	三、国外资产和负债的暂时性差异	
(211)		
第五节 所得税决策.....	(214)	
一、非法逃税和合法避税(214)	二、所得税对企业组织的影	
响(215)	三、为纳税而择定收益和费用的发生时间(216)	
四、所得税对财务安排的影响(217)	五、所得税与存货的关	
系(217)	六、所得税对于交易事项方式的影响(217)	
复习思考题、习题	(218)	
第六章 合并会计报表.....	(222)	
第一节 企业合并与合并财务报表.....	(222)	
一、企业合并的形式(222)	二、合并会计报表的观念(225)	

三、合并会计报表方法(226)	
第二节 股权取得日的合并报表·····	(227)
一、购买法(227) 二、联营法(229)	
第三节 股权取得日后的合并报表·····	(230)
第四节 合并报表的其他问题·····	(232)
一、集团内部的销售(232) 二、集团内部固定资产上的利润	
(233)	
第五节 合并会计报表的再思考·····	(233)
一、关于合并原则问题(233) 二、关于合并报表作用问题	
(234) 三、关于合并国外子公司报表问题(235)	
第六节 合并会计报表的国际协调·····	(236)
一、合并报表编制的总体情况(236) 二、合并方法的主要差	
异(236) 三、国际会计准则委员会的规定(237)	
第七节 合营企业的权益处理·····	(238)
一、共同控制经营(239) 二、共同控制资产(239) 三、共同	
控制实体(240)	
复习思考题、习题·····	(245)
第七章 外币会计·····	(247)
第一节 外币交易和汇率·····	(247)
一、功能货币、外币与外币交易(247) 二、折算和兑换(249)	
三、外汇汇率与汇兑损益(250)	
第二节 外币交易的会计处理·····	(256)
一、单项交易观点(256) 二、两项交易观点(258) 三、外	
币交易会计处理方法的差异分析(259) 四、外币交易会计处	
理的国际惯例(261)	
第三节 远期外汇合同外币交易的会计处理·····	(264)
一、远期外汇合同的外币交易及其会计问题(264) 二、对以	
外币进行结算的购销商品(或劳务)业务进行套期保值(266)	
三、约定外币付款的套期保值(273) 四、对国外的净资产(或	

净负债)进行套期保值(277)	五、对外币投机进行的套期保值(280)
第四节 外币财务报表折算	(283)
一、外币报表折算的意义及其主要会计问题(283)	二、外币财务报表折算方法简介(285)
三、外币财务报表折算损益的会计处理(298)	四、外币财务报表折算方法例析(299)
五、外币财务报表折算的国际惯例(306)	
复习思考题、习题	(314)
第八章 物价变动会计	(319)
第一节 物价变动及其对会计的影响	(319)
一、物价变动的涵义及其类型(319)	二、物价变动对会计前提及会计原则的冲击(323)
三、物价变动对会计信息有用性的挑战(325)	
第二节 物价变动会计模式	(329)
一、物价变动会计概述(329)	二、一般物价水平会计(一般购买力会计)(335)
三、现行成本会计(350)	四、物价变动会计模式的比较分析(359)
第三节 物价变动会计在各国的发展现状	(361)
一、美国(361)	二、英国(363)
三、加拿大(364)	四、澳大利亚(364)
五、南美国家(364)	六、国际性会计组织(365)
七、我国的合理选择——现行价值(成本)会计(367)	
第四节 跨国企业通货膨胀的会计处理	(371)
一、跨国企业通货膨胀的特殊问题(371)	二、“重新表述——折算”程序(372)
三、“折算——重新表述”程序(375)	四、“合并”消除(378)
五、乔伊·米勒的“决策论”(379)	
复习思考题、习题	(381)
第九章 独资、合伙会计	(387)
第一节 独资企业	(387)
一、独资企业的权益帐户(387)	二、独资企业的结帐程序(388)
三、独资企业的工作底表和报表(389)	四、独资改

组为合伙的处理(392)	
第二节 合伙企业	(394)
一、合伙企业及其特征(394)	
二、合伙企业运作实务(396)	
三、合伙企业的损益分配(405)	
四、合伙企业结帐程序与财务报表(408)	
第三节 合伙企业合并、改组、清算	(410)
一、合伙企业合并(410)	
二、合伙改组为公司(412)	
三、合伙企业解散和清算(414)	
复习思考题、习题	(419)
第十章 总分店会计	(423)
第一节 分支店管理体制	(423)
一、分支店的会计制度(423)	
二、发交分店商品的计价(424)	
第二节 分散制下的分店会计	(425)
一、往来帐户的设置(425)	
二、发交分店商品按成本计价(426)	
三、发交分店商品按非成本计价(433)	
第三节 集中制下的分店会计	(440)
一、不完全独立核算的分店会计(440)	
二、完全不独立核算的分店会计(442)	
三、代理处会计(444)	
第四节 分店会计的其他问题	(446)
一、分店固定资产(446)	
二、总店帐上的费用(446)	
三、分店间往来(447)	
复习思考题、习题	(447)
第十一章 财务报表揭示	(451)
第一节 财务报表的目标与信息揭示	(451)
一、财务报表的目标(451)	
二、财务报表揭示的性质(455)	
三、财务报表揭示的途经(457)	
第二节 财务报表揭示内容和方法	(460)
一、财务报表应提供的资料(461)	
二、可供选择的揭示方法(466)	
三、上市公司的报表揭示(472)	

第三节	分部报告与无完整会计记录编制的报表·····	(475)
一、企业分部业务的揭示(475)	二、无完整会计记录编制的报表(481)	
第四节	现金流量信息的揭示·····	(486)
一、现金流量信息的目的(486)	二、现金流量分析(487)	
三、现金流量表编制方法(489)	四、现金流量表的优势比较(494)	
第五节	关连企业的揭示·····	(497)
一、关连企业及其揭示(497)	二、关连企业交易价格的确定(499)	
三、关连企业的报表揭示(502)		
第六节	财务报表揭示的差异与协调·····	(503)
一、导致报表揭示差异的重大因素(503)	二、财务报表揭示差异的主要表现(505)	
三、财务报表揭示差异的协调(505)		
复习思考题、习题	·····	(512)
第十二章	破产清算会计 ·····	(520)
第一节	破产清算及其会计问题·····	(520)
一、解散和清算的概念(520)	二、解散和清算的程序(522)	
第二节	清算会计的基本前提·····	(525)
一、对传统会计假设和原则的冲击(525)	二、清算企业会计的基本假设(526)	
第三节	企业重整会计·····	(527)
一、债务重整的方式(528)	二、债务重整时的会计处理(529)	
第四节	清算财产的范围及作价·····	(534)
一、清算财产的范围(534)	二、清算财产的作价(535)	
第五节	清算费用和清算损益·····	(538)
一、清算费用(538)	二、清算损益(539)	
三、清算费用和清算损益的核算(539)		
第六节	债务清偿和剩余财产分配·····	(547)
一、债务清偿及其顺序(547)	二、剩余财产的分配(548)	

三、清算结束(550)	
复习思考题、习题	(550)
第十三章 资产评估会计	(554)
第一节 资产评估概述	(554)
一、资产评估的经济意义和理论基础(554)	二、资产评估的
基本原则和基本程序(562)	三、资产评估与会计计价(567)
第二节 资产评估标准和方法	(569)
一、资产评估标准(569)	二、重置成本法(574)
三、收益现值法(579)	四、现行市价法(582)
五、清算价格法(585)	
第三节 各类资产评估实务	(587)
一、固定资产评估(587)	二、无形资产评估(601)
三、长期投资评估(605)	四、流动资产评估(609)
五、资源性资产评估(614)	
第四节 资产评估的终结	(615)
一、资产评估报告(615)	二、资产评估结果的验证和确认
(617)	三、资产评估结果的会计处理(617)
复习思考题、习题	(625)
第十四章 公司会计	(630)
第一节 公司及其特殊会计问题	(630)
一、公司制企业的由来和发展(630)	二、公司制企业的分类
和特征(634)	三、国有企业改组为公司制企业的会计处理
(636)	四、公司制企业实收资本会计处理的特点(639)
第二节 股票运行会计	(641)
一、股票的发行(641)	二、股票的认购(645)
三、换取财	四、认股权、认股权证和购股权证(650)
产的股份发行(649)	五、可调换证券(655)
六、库藏股票(658)	
第三节 股利及股票分割	(665)
一、股利概述(665)	二、现金股利(667)
三、股票股利	

(668) 四、股票分割(670)	
第四节 股权投资会计.....	(671)
一、成本法(672) 二、权益法(673) 三、股权投资会计的 其他问题(676)	
复习思考题、习题	(680)
第十五章 人力资源会计	(685)
第一节 人力资源会计概述.....	(685)
一、人力资源研究的意义(685) 二、人力资源会计的由来 (687) 三、人力资源会计的重大作用(688)	
第二节 人力资源会计的基本原理.....	(693)
一、人力资源会计的研究对象(693) 二、人力资源会计的基 本假设(694) 三、人力资源会计的研究内容(696)	
第三节 人力资源会计的计量模式.....	(697)
一、人力资源成本计量模式(698) 二、人力资源价值计量模 式(707) 三、人力资源会计科目设置(710)	
第四节 人力资源会计制度设计举例.....	(711)
一、注册会计师事务所(712) 二、保险公司(718) 三、银 行(723) 四、制造企业(726)	
复习思考题、习题	(736)

第一章 分期收款销货与寄销会计

现代企业制度下,企业盛行商业信贷。分期收款销货就是企业推广业务的一种重要手段。本章在概述分期收款销货基本知识的基础上,着重论述分期收款销货毛利的确定方法,分期收款销货的几个特殊问题,以及寄销业务的会计处理。

第一节 分期收款销货毛利的确定

一、分期收款销货的意义和特征

分期收款销货是一种卖方先将货品交给买方使用,而货款由买方定期分次缴付的一种销货方式,其实质是由销货方向购货方提供信贷。这种销货方式,由于货款是分期缴付,可减轻买方一次支付巨款的压力,有“先享受,后轻松付款”的优点,故对高价格产品的促销,有相当大的助益。

与普遍赊销对比,分期收款销货具有以下三个特点:第一,交易成立时,购货人先付一定数额的首期货款(也称定金),余款在随后的较长时期内,依次定期地(通常也是等额的)分次付清。第二,购货人除支付所购商品的货价外,对于未付部分的货价,一般还需另行加付一定的利息。第三,商品所有权的转让,一般以帐款全部付清为条件。

由于收取帐款的时间较长,销售企业承担的风险相应增加。在分期收款销货中,购销双方一般都订立合同,以保护卖方的利益。常见的合同有以下几种:

(一) 有条件的销货合同。合同规定,在卖方分期收清全部货款以前,卖方保留处置商品的法律权利。如果买方不遵照合同规定,按期支付货价,销货企业有权收回该项销售商品。

(二) 租赁购买合同。合同规定,卖方将有关商品采取租赁形式租给买方使用,当租金(或货款)付到一定程度时,有关商品转归购买方(承租方)所有。

(三) 保管合同。合同规定,商品的法定权利,在货款付清之前,授给称为委托人的第三者行使。这类合同主要适用于房屋等不动产类的销售。

分期收款销货帐款的收帐时间往往跨越两个以上会计年度,故销货毛利应于何时承认?承认多少?备抵呆帐应否计提?计提多少?买方中途违约拒付货款时,应如何处理?都是这种销货方式下应予探讨的主要问题。

二、分期收款销货毛利的确定

由于分期收款销货具有以上特点,因此,分期收款销货的会计核算就与普通销货稍有不同。集中表现在销货毛利的处理上。例如,普通销货,当商品一经售出时,其销货毛利即随之认为已经获得,因而即按售价贷记“销货”帐户。分期收款销货,因商品售价大部分都是在以后分期收取的,而这部分货价将来是否都能如数收回,很难断言,如果万一不能收回,就要影响到企业的销货毛利。

(一) 分期收款销货毛利的确定方法

综观国内外分期收款销货业务的会计规定,毛利确定方法大致有以下三种:

1. 全部毛利法(又称权责发生法)

所谓全部毛利法,是指分期收款销货的毛利应于销货发生时,全部予以确认。从理论上分析,把分期收款销货,看作仅仅是分期结算货款,购货单位负有按合同规定如期付清每期货款的责任,否则要受到经济制裁。从这个观点出发,当货品交付给购货单位时,