

中国人民大学会计系列教材

# 高级会计学

● 阎达五 耿建新 戴德明 编著

中国人民大学出版社

中国人民大学会计系列教材

# 高级会计学

阎达五 耿建新 戴德明 编著

①339/54

中国人民大学出版社

455208

**图书在版编目(CIP)数据**

高级会计学/阎达五等编著.  
北京:中国人民大学出版社,1997  
中国人民大学会计系列教材

ISBN 7-300-02517-X/F·820

I. 高…  
II. 阎…  
III. 会计学-高等学校-教材  
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 24547 号

中国人民大学会计系列教材

**高级会计学**

阎达五 耿建新 戴德明 编著

---

出 版:中国人民大学出版社  
(北京海淀路 175 号 邮码 100872)  
发 行:新华书店总店北京发行所  
印 刷:中国人民大学印刷厂

---

开本:850×1168 毫米 1/32 印张:15.25  
1998 年 2 月第 1 版 1998 年 2 月第 1 次印刷  
字数:379 000

---

定价:18.50 元  
(图书出现印装问题,本社负责调换)

中国人民大学会计系列教材  
编审委员会

|     |     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|-----|
| 主任  | 阎达五 |     |     |     |
| 副主任 | 朱小平 | 王化成 |     |     |
| 委员  | 王庆成 | 王景新 | 阎金锴 | 王俊生 |
|     | 李相国 | 顾志晟 | 马英麟 | 侯志刚 |
|     | 贺南轩 | 温 坤 | 肖镜元 | 黎文珠 |
|     | 于富生 | 刘志涛 | 荆 新 | 林 钢 |
|     | 孙茂竹 | 谢德平 | 戴德明 | 卢春泉 |

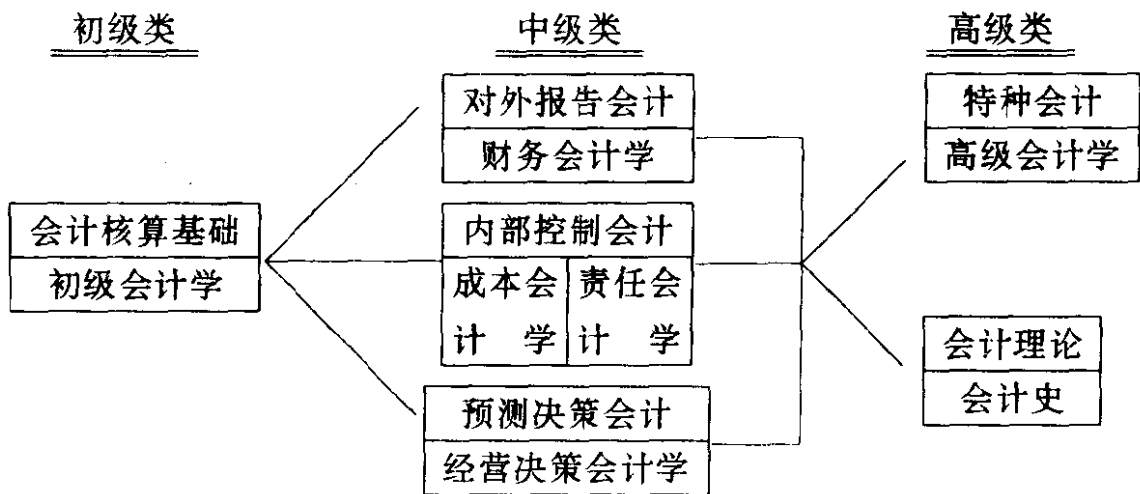
中国人民大学会计系列教材

## 总 序

去年年底，财政部颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及作为过渡措施的新的行业会计制度和财务制度，并定于今年7月1日正式实施。我国会计改革进程中的这一重大举措，将去年上半年出现的会计热推向了新的高潮。在我们这样一个长期以来受“重农轻商”、“重义轻利”传统思想的影响，不少人视会计为雕虫小技、无学识可言的国度里，会计竟然为举国上下、朝野人士所重视，而且成为当今中国经济生活中众所瞩目的大事，应该说这是社会进步的一种表现，实在是令人高兴的事情！商品经济、市场经济和会计有着天然的联系。搞商品经济，就要讲究市场运作，讲究经济效益，讲究将本求利，讲究公平交易、平等竞争，而这一切都是和会计工作分不开的。市场与价格、质量、法治和信息有着密切的关系，也可以说它们是市场经济的四大支柱。搞好市场经济，一要放开价格，二要控制质量，三要加强法治，四

要做好信息导向，而这些都和会计工作有关。正因为如此，我国的会计改革终于冲破财政、财务、税收、金融等方面的制约，迎着确立社会主义市场经济体制的呼唤，大步走向改革开放的主战场，以大幅度的动作改变着实施了40多年的会计核算法规体系、宏观会计管理模式、会计核算的重要原则和一些主要的会计核算方法。尽管人们对这次重大改革深远意义的认识可能不完全一致，但对广大财会人员来说，都有一个更新会计观念，学习新的业务，调整知识结构，掌握操作技能的现实问题；对各级各类财会专业学校的广大师生来说，则有一个如何按照我国会计改革的总体思路以及遵循制定和实施会计准则模式的要求，推动会计教育改革特别是学科体系、课程设置和教学内容改革向纵深发展的问题。

我国当前进行的会计改革，一个显著特点是国家会计管理部门改变了建国以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，而代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式。这一变革直接冲击了我国现行的分部门分所有制设科的会计学科体系，实践迫使我们不得不进行改革。尽管人们对如何改革现行学科体系尚未取得共识，但是有一点是肯定的，即必须改变分部门、分所有制设科的传统做法，而代之以按其他标准设科。改革学科体系是一项难度甚大的科学研究，涉及到会计领域的方方面面，诸如理论观点、目标导向、历史总结、现状分析和未来展望等等，需要经过长期不懈的努力才能完成。根据认识来源于实践这一原理，改革会计学的学科体系，我想有一种思路是可以考虑的，即废除按行业、所有制设科的做法，而以会计的目标和作用为导向，以会计业务的简繁和易难为标准，本着由简到繁、由易到难和先传统学科后新兴学科、先通用业务后特殊业务的逻辑顺序，设置若干门与会计实践相呼应的会计学科。譬如，可供选择的一种学科体系如下图所示：



体系图中中级类会计也可以称为通用类会计，主要涵盖各种共性业务会计处理的理论与方法；即不分行业、所有制和经营方式，凡是以盈利为目的的单位或组织均会发生的经济业务，而且在会计处理与方法上基本相同的会计事项均可归入此类，学科门类的划分主要体现了会计管理的时间序列（同时也就是会计业务简繁易难的逻辑顺序）。特种会计是指通用类会计涵盖不了的各种会计业务，可以考虑包括特殊业务会计（如物价变动会计等）、特殊行业会计（如我国的农业会计等）和特殊经营方式会计（如股份制会计等）。在主张财务管理与会计管理分别设科的情况下，初级学科类可增设“财务管理原理”学科，中级学科类可增设“财务管理实务”学科，高级学科类可增设“财务管理理论专题”学科；也可以合三为一，只设立“财务管理”学科。另外，我还主张将审计纳入会计学科系列，单独设立“审计学”学科，或者再加“注册会计师审计理论与实务”学科。以上学科体系是仅就微观领域盈利组织会计而言的，如果考虑宏观领域和政府及非盈利组织的会计，则还需要增设相应的学科。上述是我对规范会计学科体系的一些看法，是否可行，还有待于进一步研究与实践。

中国人民大学会计系建系以来，随着客观形势的变化，曾经对现行的会计学科体系和会计课程设置作了不断的改革。但是迄

今为止，我们采取的基本做法是“双轨运行”，即在保持原学科体系不变的情况下，采取增加新课、改造老课的办法分中西两条线设课。这样做的结果是，课程越开越多，重复越来越大，学生负担越来越重，实际上走了一条事倍功半之路。会计准则的公布与实施，既冲破了分行业、分所有制设科的框框，也否定了分中西两条线设课的必要性，这就为彻底改革现行的会计学科体系、大幅度调整会计专业的课程设置，以及重新安排每门课程的结构和内容提供了广阔的余地。经过反复研讨，多数同志认为我对建立会计学科体系的上述看法基本上是可以成立的，并主张付诸实施以总结经验，这套新编我校会计系列教材就是在这一背景下产生的。本系列教材由初、中、高三类共九本组成，即：初级类一本，定名为《初级会计学》，主要讲解会计核算的基础知识，或者叫会计确认、计量、记录、报告的基本原理和方法；中级类七本，分别定名为《财务会计学》、《成本会计学》、《责任会计学》、《经营决策会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计》，主要讲解通用类会计、审计、财务管理理论与方法的具体应用，理论性与实务性结合，全面性与通用性兼顾、现实性与超前性并存、继承性与开拓性同在是其特点。高级会计学拟先编写《高级会计学》。在学科设置中，我们还强调了以下几点：

1. 尽量减少学科之间的重复，办法是明确划分每门学科的论述范围。譬如为了解决管理会计与财务管理两门学科的重复，我们严格限定财务管理课主要讲解筹资决策、投资决策（含对外投资和内部资金的分配）和收益分配决策；原包含在管理会计中的责任会计单独成科，管理会计则主要讲解短期经营决策及日常管理，并更名为《经营决策会计学》。又譬如，为了解决成本管理内容的合理安排，我们商定，财务会计课程只是作为会计要素之一对费用的确认、计量作一般性原则说明，成本计算则由单独成科的《成本会计学》专门论述，成本的预测、决策以及日常管理则



由《经营决策会计学》和《责任会计学》两门学科分别论述,《财务管理学》基本不涉及成本问题。

2. 对被取消的原有学科要尽量保留其有用内容,办法是将这部分内容分别并入各有关学科。譬如新的学科体系取消了《经济活动分析》学科,但《财务会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》和《财务管理学》学科中则要增加相应的分析内容,并要求在《财务会计学》学科中对各种分析方法作总体性论述。

3. 关于审计课,我们倾向于按照以审计原理和民间审计为主、国家审计为辅的原则进行安排,可以设一门课——《审计学》,也可以分设两门课——《审计学原理》(含国家审计)和《注册会计师审计理论与实务》,这是由在市场经济条件下,民间审计具有举足轻重的作用这一客观现实决定的。

4. 关于电算化会计与审计课,我们主张加大份量,可以考虑的途径除加强会计控制系统、会计决策支持系统和电算化审计子系统的论述外,还需要增加电子计算机软件知识与会计、审计业务知识之间的“接口知识”,为此应改革现有课程的体系和内容,增加授课时数。

5. 在编写本套教材时,我们还要求作者把握以下精神:(1) 中外相同的业务按照国际惯例写,中外不同的业务,先按国际惯例写,然后写中国特点;(2) 国外有国内没有的业务,按照国际惯例写,反之则只介绍国内做法;(3) 主要参照物是国际会计、审计准则和美国先后公布的财务会计准则;(4) 重视实务操作,具体业务要写全写透;抽象内容要概括、提炼好;(5) 提倡用自己的语言写,写出特色。

6. 关于《高级会计学》的编写,我们将作为重点研究课题对待,组织强有力的班子从事此项工作,在确保质量的前提下争取尽早出书。

7. 关于政府及非盈利组织会计学科的改革,我们将视我国预

算会计改革的情况而定，并积极争取参与此项工作。

为了满足教学需要，这套系列教材的编写受时间限制较大，加上改革伊始，缺少实践经验，不当和错误之处肯定不少，恳切希望读者多提意见，以备来日修改使用。

阎达五

1993年7月

# 前 言

这本《高级会计学》是作为中国人民大学会计系列教材的组成部分编写的。我们在1993年9月出版第一本系列教材《初级会计学》时曾说明：中国人民大学会计系列教材共有九本，分为初级、中级、高级三类，其中，除初级类一本、中级类七本外，还有高级类一本，定名为《高级会计学》。截至目前为止，我校陆续出版了八本系列教材，只有《高级会计学》一本拖延至今才与读者见面，尽管有这样那样的原因可供解释，但这种拖沓作风无论如何是不应该的，在此特向广大读者表示深切的歉意。

编写高级会计学有较大的难度，这主要是由于理论研究不够，在许多根本问题的认识上含混不清，因而操作起来缺乏明确的依据。为了解决这类问题，我们不得不对有关高级会计学的一些基本问题，诸如本书第一章绪论中阐述的有关问题作较深入的研究和思考，并提出我们认为可以成立的论点作为编写本书的指导思想或基本依据。此类问题我们在本书第一章绪论中共写了四个，即：对高级会计和高级会计学的界定，高级会计学的理论基础，高级会计学的研究范围和高级会计学的研究方法。我们对这类问题提出的一些基本看法能否成立，还需要实践检验，但我们认为，为了编写本书，这些问题是必须首先应当明确的，在无现成资料可供借鉴的情况下，我们只能自己动手，依靠自己的力量来解决这类问题，这就不可避免地存在诸多疏漏或谬误，还望读者批评

指正。

高级会计学研究的內容及其与中级会计学的关系，除了要首先解决会计学的外延问题外，我们认为可以用“拾遗补缺、引深开拓”八个字来概括。所谓“拾遗补缺”，就是讲高级会计学主要是研究中级会计学没有研究过的问题，凡是中级会计学已经有所论述的问题一般不属于高级会计学研究的內容；所谓“引深开拓”则有两层含义：一是指在中級会计学中有些问题虽然有所涉及，但由于不属于其主体內容，未能作深入、细致和全面的论述，此类问题则可作为高级会计学的内容进行深入的论述，即论述的内容是在中级会计学所述內容基础上的进一步发展和深化，而不是原问题的简单重复，就是说高级会计学应当给学生的是一种新的知识；二是指由于经济的发展和环境的变化，会计实践中新产生的需要从理论上予以说明的问题，这类问题由于具有开拓意义，因而有诸多特点，如业务很不规范、处理方法无先例可供借鉴、传统的理论与方法无法驾驭、运作轨迹受众多不确定因素影响，等等。处理此类问题需要有开拓精神，要在更广阔的领域内和全新的基础上探索特殊的途径，本书对此作了一些尝试，是否可行还要看实践。

本书是在阎达五教授直接指导、参与下编写的，全书框架结构的制定和章节目录的编排均由阎达五教授指导、策划，此外，阎达五教授还审阅了大部分初稿，有的章节还作了较大的改动。全书由阎达五、耿建新、戴德明撰写，其中，第一章由阎达五、耿建新撰写，第二章、第八章、第九章、第十章、第十一章、第十二章、第十三章由戴德明撰写，第三章、第四章、第五章、第六章、第七章、第十四章、第十五章、第十六章由耿建新撰写。本书在编写和修改过程中还得到了陈东辉博士和中国人民大学会计系有关教师的关心、支持和帮助，在此向他们表示诚挚的谢意。

本书是作为我校会计系高年级学生和硕士研究生使用的，但

对实际工作部门有志于研究会计问题的同志也有参考价值。

由于水平所限，本书肯定会有不少缺点和错误，恳切希望广大读者批评指正，多提宝贵意见，以利于来日的修改和补充。

**编 者**

1997年6月

# 目 录

|                     |    |
|---------------------|----|
| 第一章 绪论              | 1  |
| 第一节 高级会计的定义         | 1  |
| 第二节 高级会计学的理论基础      | 7  |
| 第三节 高级会计学的研究范围      | 18 |
| 第四节 高级会计学的研究方法      | 23 |
| 第二章 所得税会计           | 27 |
| 第一节 税前会计利润与应纳税所得的区别 | 27 |
| 第二节 所得税的会计处理方法      | 31 |
| 第三章 租赁会计            | 46 |
| 第一节 租赁的性质与分类        | 46 |
| 第二节 租赁业务的相关概念       | 50 |
| 第三节 租赁会计的具体内容及其基本原则 | 52 |
| 第四节 经营租赁            | 54 |
| 第五节 融资租赁            | 58 |
| 第六节 其他租赁            | 78 |
| 第四章 期货合约会计          | 90 |
| 第一节 期货合约与期货合约会计     | 90 |

|            |                               |            |
|------------|-------------------------------|------------|
| 第二节        | 投机套利会计 .....                  | 99         |
| 第三节        | 套期保值会计 .....                  | 108        |
| 第四节        | 期货经纪人会计 .....                 | 118        |
| <b>第五章</b> | <b>外币业务会计 .....</b>           | <b>123</b> |
| 第一节        | 外币业务与外币业务会计 .....             | 123        |
| 第二节        | 外币交易 .....                    | 130        |
| 第三节        | 期汇合同 .....                    | 141        |
| <b>第六章</b> | <b>物价变动会计 .....</b>           | <b>154</b> |
| 第一节        | 物价变动与物价变动会计 .....             | 154        |
| 第二节        | 物价变动会计的内容与模式 .....            | 162        |
| 第三节        | 一般物价水平会计 .....                | 165        |
| 第四节        | 现行成本会计 .....                  | 177        |
| 第五节        | 现行成本与一般物价水平结合的会计 .....        | 184        |
| <b>第七章</b> | <b>分支机构会计 .....</b>           | <b>191</b> |
| 第一节        | 分支机构及其设置与分类 .....             | 191        |
| 第二节        | 分支机构会计的内容与方法 .....            | 192        |
| 第三节        | 按成本计价的会计处理 .....              | 195        |
| 第四节        | 按高于成本计价的会计处理 .....            | 202        |
| 第五节        | 其他事项的会计处理 .....               | 208        |
| <b>第八章</b> | <b>企业合并 .....</b>             | <b>212</b> |
| 第一节        | 企业合并的原因与方式 .....              | 212        |
| 第二节        | 企业合并的会计方法 .....               | 214        |
| <b>第九章</b> | <b>合并报表：控制权取得日的合并报表 .....</b> | <b>226</b> |

|             |                           |            |
|-------------|---------------------------|------------|
| 第一节         | 合并会计报表的意义                 | 226        |
| 第二节         | 合并会计报表的合并理论               | 229        |
| 第三节         | 合并会计报表的合并范围               | 231        |
| 第四节         | 合并会计报表的种类和编制原则            | 236        |
| 第五节         | 控制权取得日合并报表的编制             | 239        |
| <b>第十章</b>  | <b>合并报表：控制权取得日后的合并报表</b>  | <b>267</b> |
| 第一节         | 长期股权投资的会计处理方法             | 267        |
| 第二节         | 控制权取得日后的合并报表：简化的购买法       | 269        |
| 第三节         | 控制权取得日后的合并报表：购买法          | 276        |
| <b>第十一章</b> | <b>合并报表：集团内部往来业务的会计处理</b> | <b>300</b> |
| 第一节         | 集团内部往来业务的分类与消除方法          | 300        |
| 第二节         | 集团内部的存货交易                 | 304        |
| 第三节         | 集团内部的非流动资产交易              | 315        |
| 第四节         | 集团内部的债券投资                 | 319        |
| <b>第十二章</b> | <b>合并报表：特殊问题</b>          | <b>333</b> |
| 第一节         | 分批购进子公司的股份                | 333        |
| 第二节         | 子公司有流通在外的优先股              | 338        |
| 第三节         | 合并现金流量表                   | 351        |
| <b>第十三章</b> | <b>外币报表折算</b>             | <b>356</b> |
| 第一节         | 外币报表折算的意义                 | 356        |
| 第二节         | 折算汇率的选择                   | 358        |
| 第三节         | 折算损益的处理                   | 363        |
| 第四节         | 外币报表折算举例                  | 365        |



|      |                  |     |
|------|------------------|-----|
| 第十四章 | 分部报告与中期报告        | 375 |
| 第一节  | 分部报告             | 375 |
| 第二节  | 中期报告             | 387 |
| 第十五章 | 股票上市公司的信息披露      | 397 |
| 第一节  | 上市公司信息披露的意义和要求   | 397 |
| 第二节  | 公司股票发行、上市阶段的信息披露 | 402 |
| 第三节  | 公司经营阶段的信息披露      | 426 |
| 第十六章 | 企业清算、破产与重组       | 439 |
| 第一节  | 清算、破产、重组及其相互关系   | 439 |
| 第二节  | 企业解体清算           | 446 |
| 第三节  | 企业破产清算           | 456 |
| 第四节  | 企业破产重组           | 466 |