

常  
勋  
主  
编

商  
级  
财  
务  
会  
计

厦  
门  
大  
学  
会  
计  
系  
列  
教  
材

总编：葛家澍

余绪缨

XIAMEN DAXUE

KUAIJIXILIE

厦门大学会计系列教材

总 编 葛家澍 余绪缨

# 高级财务会计

主 编 常 勋

副主编 曲晓辉 陈箭深

辽宁人民出版社

1995年·沈阳

(辽)新登字 1 号

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/常勋主编. —沈阳:辽宁人民出版社,1995. 4

(厦门大学会计系列教材/葛家澍 余绪缨总编)

ISBN 7-205-03274-1

---

I. 高…

II. 常…

III. 会计—高等学校—教材

IV. F234. 4

辽 宁 人 民 出 版 社 出 版

(沈阳市和平区北一马路108号

邮政编码110001)

辽宁省新华书店发行

建平书刊印刷厂印刷

---

开本:850×1168 1/32 字数:350,000 印张:14  $\frac{3}{4}$  插页:2

印数:1—6,079

1995年5月第1版

1995年5月第1次印刷

---

责任编辑:谭 燕

责任校对:安丽君 沈树东

封面设计:赵多良

版式设计:王珏菲

---

ISBN 7-205-03274-1/F·721

---

定价:15.00 元

# 厦门大学会计系列教材编著委员会成员

**总 编：**葛家澍（中国会计学会副会长、  
博士生导师、教授、  
博士后联系人）

余绪缨（中国会计学会顾问、  
博士生导师、教授、  
博士后联系人）

**副总编：**常 勋（中国成本研究会常务  
理事、教授）

吴水澎（厦门市会计学会副会长、  
博士生导师、教授）

陈守文（福建省会计学会副会长、  
博士生副导师、教授）

李若山（博士、副教授）

陈少华（博士、副教授）

**委 员：**（按姓氏笔画为序）

王光远（博士、博士后）

毛付根（博 士）

刘 峰（博 士）

李若山（博士、副教授）

曲晓辉 (博士、教授)  
汪一凡 (讲 师)  
余绪纓 (教 授)  
吴水澎 (教 授)  
陈 纹 (讲 师)  
陈守文 (教 授)  
陈少华 (博士、副教授)  
陈双人 (博士、副教授)  
陈箭深 (博 士)  
唐予华 (教 授)  
常 勋 (教 授)  
姚立中 (副教授)  
黄世忠 (博士、副教授)  
谢 抗 (副教授)  
葛家澍 (教 授)  
蔡淑娥 (教 授)

---

## 序

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；20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，充分说明了：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，不论对人们的经济生活或对人类社会的经济发展，都有着举足轻重的作用。我国人民正为建立社会主义市场经济新体制、发展社会主义市场经济而努力奋斗。与此相适应，我国原有的、在高度集中的计划经济体制下形成的企业会计制度，为1992年底出台的《企业会计准则》和今后将陆续制定的一系列具体会计准则所取代，就成为不以人们意志为转移的历史必然。

谁都看到，我国适应市场经济需要而进行的、具有开拓性的会计改革，有着重大的国内意义和国际意义。从国内看，它在全国范围对会计进行了统一规范，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的信息，从而为在社会主义市场中增添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。今天，人们所要求的会计信息，必须为本国使用者和外国使用者所共同理解。正

如国际会计准则委员会一再强调的：同一交易或事项，不论在全球何处发生，都应按相同或类似的方式进行会计处理和信息披露。因此，求大同，存小异，并力求协调差异，不断提高信息的可比性，是今后会计发展不可逆转的大趋势。在本质上，会计的基本原理、方法和技术是属于全人类的，因为西方经济发达国家在社会化大生产、市场经济基础上形成发展起来的会计原理、方法和技术，并不都和资本主义私有制直接相联系，而应当视为全人类的共同财富。

适应会计发展的大趋势，会计实务工作面临的任务是：既要联系中国实际，又要借鉴国际经验，努力同国际会计惯例接轨。

会计教学工作者则面临更为艰巨的任务。我们现在和今后所培养的学生，基本上属于 21 世纪会计实际工作和理论工作的接班人。对他们来说应当掌握的会计知识，不仅涉及中国，而且涉及国际；不仅涉及当前，而且涉及未来。一句话，他们需要的知识结构迫切要求我们对教学内容进行重大的变革和更新。

基于上述考虑，我们设想，高等学校会计学专业本科的专业教材，既要大胆更新内容，又要适当提高起点。我们的教材应当做到：立足中国，放眼世界，侧重当前，注视未来。要把基础性、实践性和必要的前瞻性统一起来。我们设想国际会计惯例应构成各门会计教材的总的框架和基础性、通用性的内容，在这个框架内，以向前看的角度，宣传、解释和评述我国当前的准则与制度。各门教材还应当努力反映各该学科的最新发展。

根据上述构想，我们编著了《厦门大学会计系列教材》。第一批暂定 7 本，争取 1995 年春季前陆续出齐。这 7 本教材是：

《会计学原理》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》以及同会计学具有紧密联系的《企业理财学》和《审计学》。

我国目前正处在一个大改革、大发展，也是大创造的历史时代。在这样一个伟大的时代，理论既应当反映实践，又应当成为实践的先导。本系列教材的著述思想为体现这一时代精神，有些地方可能表现出过于“激进”，这就难免存在着较大的不成熟性。我们衷心地期待会计界的专家、学者和广大读者对本系列教材的任何方面，提出宝贵的批评意见，以便再版时进行修订。

厦门大学会计系列教材编委会

1994年5月

---

## 前 言

本书承接《中级财务会计》一书的内容，对一些专门的会计领域、也是比较深奥的会计课题展开论述。我们选择了在社会主义市场经济体制下现代企业和企业集团正面临的那些重要会计课题。这些课题包括：

一、在具有比较发达的资本市场的经济环境中从事经营活动的股份公司的权益会计、所得税会计、以及公司的解散（含破产）清算和财务重组会计。

二、通过合并或合营形成的企业集团的合并财务报表。

三、外币交易会计与外币报表的折算。

四、物价变动会计。

五、租赁会计。

当前，在以与国际会计惯例接轨为目标的会计改革中，我国会计界在这些领域的实践，可以说尚处于初始阶段。同时，基于我国的经济发展现状，对有些问题的探讨，带有较大的超前性。因此，本书的论述，只能以国际会计惯例为主干，但我们也着意评述了我国当前的会计实践。这些评述只代表编著者的观点，欢迎专家和读者们评论、指正。

我们没有论述诸如“养老金会计”这样一些领域，因为它们在当前还不具有迫切的现实意义，但形势的发展是很快的。也许，在本书修订再版时，就会增加这些内容。

本教材由常勋教授任主编，曲晓辉博士、教授和陈箭深博士为副主编，负责全书的统纂、修改和定稿。各章初稿编著的分工如下：

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 第 1 章           | 肖 华 |
| 第 2、10、11 章     | 曲晓辉 |
| 第 3、12、13、14 章  | 陈箭深 |
| 第 4、5、6、7、8、9 章 | 常 勋 |

由于编著者的水平限制、资料搜集可能还不够充分和及时、以及抄写时间比较短促等原因，书中一定会存在不少缺陷，乃至差错，请读者不吝赐教，以便修订再版时更正。

《高级财务会计》编著组

1994 年 12 月

# 目 录

## 第一篇 公司会计

|                              |    |
|------------------------------|----|
| <b>第一章 股东权益的会计处理</b> .....   | 1  |
| <b>第一节 实收资本的会计处理</b> .....   | 2  |
| 一、实收资本、股本和增收资本（资本公积） .....   | 2  |
| 二、资产负债表中股东权益的实收资本部分 .....    | 7  |
| <b>第二节 留存收益的会计处理</b> .....   | 10 |
| 一、留存收益的分配 .....              | 10 |
| 二、股利的分派 .....                | 13 |
| 三、全括收益概念下的留存收益表 .....        | 16 |
| <b>第二章 所得税的会计处理</b> .....    | 21 |
| <b>第一节 所得税的计算</b> .....      | 22 |
| 一、税前帐面收益与应税收益 .....          | 22 |
| 二、所得税费用与应付所得税 .....          | 22 |
| 三、所得税的计算与交纳 .....            | 23 |
| <b>第二节 所得税的帐务处理</b> .....    | 30 |
| 一、公司所得税的一般帐务处理 .....         | 30 |
| 二、资本利得和损失 .....              | 31 |
| 三、公司亏损对公司所得税的影响——前溯与后转 ..... | 32 |
| <b>第三节 所得税的跨期摊配</b> .....    | 33 |
| 一、税前帐面收益与应税收益的差异——暂时性差异及永久性  |    |

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| 差异 .....                    | 34        |
| 二、所得税跨期摊配的方法 .....          | 37        |
| 三、所得税会计的处理方法之评价 .....       | 46        |
| 第四节 我国有关所得税会计处理的规定 .....    | 48        |
| 一、过去我国所得税会计与国际会计惯例的差别 ..... | 48        |
| 二、我国所得税会计的现行规定 .....        | 50        |
| <b>第三章 公司清算与公司重组 .....</b>  | <b>58</b> |
| 第一节 公司解散清算及其会计处理 .....      | 58        |
| 一、公司解散的原因及基本程序 .....        | 58        |
| 二、解散清算的会计处理 .....           | 63        |
| 第二节 公司破产清算及其会计处理 .....      | 72        |
| 一、公司破产概述 .....              | 72        |
| 二、破产清算的会计处理程序 .....         | 77        |
| 三、破产清算会计处理的例解 .....         | 78        |
| 第三节 公司重组 .....              | 89        |
| 一、公司重组的含义 .....             | 89        |
| 二、公司重组的法定程序 .....           | 91        |
| 三、公司重组的具体方式及会计处理 .....      | 93        |
| 四、公司重组会计处理的例解 .....         | 95        |

## 第二篇 合并财务报表

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| <b>第四章 企业的合并与合营 .....</b>   | <b>101</b> |
| 第一节 企业合并导致的会计问题 .....       | 102        |
| 一、企业合并的三种方式 .....           | 102        |
| 二、母、子公司间的复杂控股关系与联属公司 .....  | 103        |
| 三、不同合并方式下的会计问题 .....        | 106        |
| 四、长期（股权）投资会计处理方法的国际惯例 ..... | 108        |
| 五、我国企业合并的现状和展望 .....        | 111        |

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| 第二节 取得控制股权的收买法 .....            | 113 |
| 一、收买法下取得控制股权的会计处理 .....         | 113 |
| 二、股权取得日合并资产负债表的编制 .....         | 115 |
| 第三节 取得控制股权的权益入股法 .....          | 121 |
| 一、权益入股法下取得控制股权的会计处理 .....       | 122 |
| 二、股权取得日合并资产负债表和合并留存收益表的编制 ..... | 123 |
| 第四节 企业合营及其会计问题 .....            | 130 |
| 一、企业合营的不同形式和结构 .....            | 130 |
| 二、权益法和比例合并法在对共同控制实体投资中的应用 ..... | 133 |
| 第五节 对共同控制实体的比例合并法 .....         | 134 |
| 一、组建共同控制实体的会计记录 .....           | 135 |
| 二、共同控制实体报表的合并——比例合并法 .....      | 137 |
| <br>第五章 合并财务报表的编制 .....         | 142 |
| 第一节 母、子公司财务报表的全面合并 .....        | 142 |
| 一、母公司对子公司投资收益的会计处理 .....        | 143 |
| 二、对母公司财务报表若干项目的说明 .....         | 145 |
| 三、集团合并财务报表的编制 .....             | 146 |
| 四、有关编制程序的进一步说明 .....            | 154 |
| 第二节 合营者与共同控制实体报表的比例合并 .....     | 157 |
| 一、对共同控制实体（合营企业）投资收益的会计处理 .....  | 157 |
| 二、与共同控制实体（合营企业）间交易的会计处理 .....   | 159 |
| 三、采用比例合并法合并共同控制实体报表的程序 .....    | 160 |
| 第三节 有关合并财务报表的诸问题 .....          | 168 |
| 一、合并财务报表与汇编财务报表 .....           | 168 |
| 二、合并财务报表编制方法的业主权观点与主体观点 .....   | 169 |
| 三、权益法的缺陷 .....                  | 171 |
| 四、合并与不合并的原则 .....               | 172 |
| 五、提供合并财务报表的国际惯例与我国实践 .....      | 175 |

## 第三篇 外币折算

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| <b>第六章 外币交易会计的基本程序</b>        | 181 |
| 第一节 外汇市场与汇率                   | 181 |
| 一、外币兑换与外汇市场                   | 181 |
| 二、外币折算                        | 184 |
| 第二节 外币交易会计的两种观点               | 187 |
| 一、外汇、外币交易与功能货币                | 187 |
| 二、外币交易会计的两种观点                 | 189 |
| 三、按一项交易观点处理外币交易的程序            | 190 |
| 四、按两项交易观点处理外币交易的程序            | 193 |
| 第三节 未实现汇兑损益应否在当期确认的问题         | 196 |
| 一、当期确认法与递延法的论争                | 196 |
| 二、在长期外币借款上的未实现汇兑损益应否递延摊销      | 201 |
| 第四节 外币交易会计处理的总例题              | 204 |
| 第五节 外币交易会计的国际展望               | 210 |
| 一、主要西方国家的会计准则和惯例。             | 211 |
| 二、第 21 号国际会计准则——《汇率变动影响的会计处理》 | 211 |
| 三、我国外币交易会计的演变过程               | 212 |
| <b>第七章 期汇合同的运用与会计处理</b>       | 219 |
| 第一节 期汇交易与远期汇率                 | 219 |
| 一、期汇交易                        | 219 |
| 二、远期汇率与即期汇率                   | 220 |
| 第二节 对外币交易进行套期保值               | 222 |
| 一、运用期汇合同进行套期保值                | 222 |
| 二、出口商或进口商对外币交易套期保值的会计处理程序     | 223 |

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| 三、怎样理解期汇溢价或折价损益 .....           | 228 |
| 第三节 对外币约定进行套期保值 .....           | 231 |
| 一、出口商对外币约定套期保值的会计处理 .....       | 231 |
| 二、进口商对外币约定套期保值的会计处理 .....       | 236 |
| 第四节 对外币投资净额进行套期保值 .....         | 236 |
| 一、为外币净资产额套期保值 .....             | 236 |
| 二、为外币净负债额套期保值 .....             | 238 |
| 三、对外币投资净额进行套期保值的实际效应 .....      | 239 |
| 第五节 运用期汇合同进行投机 .....            | 241 |
| 一、运用期汇合同进行投机的会计效应 .....         | 241 |
| 二、运用期汇合同投机的会计处理程序 .....         | 242 |
| <br>第八章 外币报表折算方法 .....          | 246 |
| 第一节 区分流动与非流动项目法 .....           | 247 |
| 一、区分流动与非流动项目法的折算程序 .....        | 247 |
| 二、区分流动与非流动项目法的缺陷 .....          | 252 |
| 第二节 区分货币性与非货币性项目法 .....         | 253 |
| 一、汇率变动对资产、负债项目的影响 .....         | 254 |
| 二、区分货币性与非货币性项目法的折算程序 .....      | 255 |
| 三、区分货币性与非货币性项目法的缺陷 .....        | 258 |
| 第三节 时态法 .....                   | 261 |
| 一、外币折算的时态原则 .....               | 261 |
| 二、时态法的折算程序 .....                | 261 |
| 三、折算损益的验证程序 .....               | 265 |
| 四、时态法是区分货币性与非货币性项目法的进一步完善 ..... | 267 |
| 第四节 现时汇率法 .....                 | 268 |
| 一、现时汇率法对外币报表折算的构思 .....         | 268 |
| 二、现时汇率法的折算程序 .....              | 268 |
| 三、累计折算调整额的验证程序 .....            | 272 |
| 四、现时汇率法与时态法的对立 .....            | 274 |

|                                             |            |
|---------------------------------------------|------------|
| 第五节 四种折算方法的对比和综述 .....                      | 275        |
| 一、不同折算方法下选用的汇率与所得折算结果的对比 .....              | 275        |
| 二、实际采用的折算方法往往是上述四种方法的交叉 .....               | 277        |
| <b>第九章 外币报表的折算与合并要求间的关系 .....</b>           | <b>282</b> |
| 第一节 国外主体的经营性质与折算方法的选择 .....                 | 282        |
| 一、美国第 52 号财务会计准则与“功能货币”概念 .....             | 282        |
| 二、第 21 号国际会计准则及国外主体的分类 .....                | 287        |
| 三、对时态法和现行汇率法的剖析 .....                       | 289        |
| 第二节 折算方法怎样适应编制合并报表的要求 .....                 | 293        |
| 一、外币报表的折算方法与合并要求间的两难问题 .....                | 293        |
| 二、折算在高通货膨胀环境中经营的国外子公司报表中<br>的难题 .....       | 296        |
| 三、国际通货膨胀影响的消除——“先消除后折算”还是<br>“先折算后消除” ..... | 298        |
| 四、能否从合并报表的编制方法上采取措施 .....                   | 300        |
| 五、以现时成本计量模式取代历史成本计量模式 .....                 | 302        |

## 第四篇 物价变动会计

|                           |            |
|---------------------------|------------|
| <b>第十章 物价变动会计模式 .....</b> | <b>306</b> |
| 第一节 资本保持理论与物价变动会计 .....   | 307        |
| 一、财务资本保持观念与实体资本保持观念 ..... | 308        |
| 二、两种资本保持观念对会计处理的影响 .....  | 308        |
| 第二节 不变币值会计 .....          | 310        |
| 一、不变币值会计的基本原理 .....       | 311        |
| 二、不变币值会计的基本程序 .....       | 312        |
| 三、关于不变币值会计的评价 .....       | 325        |
| 第三节 现行（重置）成本会计 .....      | 330        |
| 一、现行成本和重置成本的概念 .....      | 330        |

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| 二、现行成本会计的基本原理 .....            | 331        |
| 三、重编现行成本财务报表的基本程序 .....        | 335        |
| 四、关于现行成本会计的评价 .....            | 344        |
| 第四节 现行成本/不变币值会计 .....          | 346        |
| 一、现行成本/不变币值会计的基本原理 .....       | 346        |
| 二、现行成本/不变币值会计的基本程序 .....       | 348        |
| 三、关于现行成本/不变币值会计的评价 .....       | 354        |
| <b>第十一章 物价变动会计的国际展望 .....</b>  | <b>357</b> |
| 第一节 美国对现行成本和不变美元会计信息的补充        |            |
| 揭示 .....                       | 358        |
| 一、要求揭示的补充信息 .....              | 360        |
| 二、以现行成本/不变购买力为基础,对物价变动影响进行     |            |
| 部分重新表述的程序 .....                | 362        |
| 三、以现行成本/不变购买力为基础,对物价变动影响进行     |            |
| 部分重新表述的形式 .....                | 368        |
| 第二节 英国的现行成本会计 .....            | 372        |
| 一、四项调整 .....                   | 373        |
| 二、对现行成本信息的揭示 .....             | 375        |
| 三、总括评价 .....                   | 377        |
| 第三节 巴西的历史成本/不变币值会计 .....       | 380        |
| 第四节 国际会计组织对物价变动影响的揭示要求 .....   | 383        |
| 一、国际会计准则委员会对揭示物价变动影响的要求 .....  | 383        |
| 二、欧洲经济共同体委员会对揭示物价变动影响的要求 ..... | 386        |
| 三、联合国对揭示物价变动影响的要求 .....        | 386        |

## 第五篇 租赁会计

|                              |            |
|------------------------------|------------|
| <b>第十二章 经营性租赁的会计处理 .....</b> | <b>390</b> |
| 第一节 租赁的分类及租赁会计概述 .....       | 390        |