

*S*eries in Accounting of Beijing Technology & Business University
北京工商大学会计系列教材

高级财务会计

第4版

Advanced Financial
Accounting

张宏亮 胡 燕 主编



经济科学出版社
Economic Science Press



高级财务会计

第 4 版

Advanced Financial
Accounting

张宏亮 胡 燕 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/张宏亮, 胡燕主编. —4 版. —北京:
经济科学出版社, 2015. 4

北京工商大学会计系列教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5585 - 3

I. ①高… II. ①张…②胡… 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 (2015) 第 058572 号

责任编辑: 齐伟娜 侯加恒

责任校对: 郑淑艳 杨 海

责任印制: 李 鹏

高级财务会计

(第 4 版)

张宏亮 胡 燕 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 28.25 印张 640000 字

2015 年 6 月第 4 版 2015 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5585 - 3 定价: 56.00 元 (含习题集 12.00 元)

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

总序

北京工商大学会计系列教材（以下简称“系列教材”）于1998年推出第1版。结合2001年我国《企业会计制度》的实施，我们于2002年推出了第2版。随着2006年新会计、审计准则体系的颁布，我们于2006年推出了第3版。自2006年修订以来，我国在会计准则、审计准则和内部控制规范建设等方面发生了很多重大变化，高等教育改革对人才培养质量也提出了新的要求，这些法规制度的变化，以及提高人才培养质量的内在要求，都需要我们对系列教材进行相应的修订。

首先，自2007年1月1日企业会计准则和审计准则在上市公司全面实施以来，会计准则、审计准则和内部控制规范建设方面不断取得新进展。在会计准则方面，截至2012年年底，财政部共发布了5个企业会计准则解释公告，对企业合并、长期股权投资、金融工具、财务报表列报、分部报告等处理作了较大修改。国际财务报告准则很多项目也作了修改，而根据财政部2010年发布的《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，中国企业会计准则将保持与国际财务报告准则的持续趋同，持续趋同的时间安排与国际会计准则理事会（IASB）的进度保持同步。在审计准则方面，为了保持与国际审计准则的持续全面趋同，针对国际审计准则的新变化以及我国审计实务需要解决的新问题，中国注册会计师协会启动了对审计准则的全面修订。在内部控制方面，2008年和2010年，财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》及其配套指引，为揭示和防范风险，提供了有力指导。随着2010年《中央企业负责人经营业绩考核暂行办法》的正式实施，经济增加值（EVA）的应用首次有章可循。会计准则、审计准则、内部控制等相关法规制度的变化，是本次系列教材修订的外在驱动因素。

其次，2011年11月，北京工商大学召开本科教学综合改革会议，明确提出，通过深化本科教学综合改革，构建与新世纪高素质创新人才培养相适应的本科教学模式，培养富有创新精神、独立思维与应用能力的专业人才。2012年教育部发布《关于全面提高高等教育质量的若干意见》，要求高校探索拔尖创新人才培养模式，改革教学管理，探索在教师指导下，学生自主选择专业、自主选择课程等自主学习模式。创新教育教学方法，倡导启发式、探究式、讨论式、参与式教学；提出全面实施素质教育，把促进人的全面发展和适应社会需

要作为衡量人才培养水平的根本标准。2012年3月，北京工商大学会计学专业被列为学校本科教学综合改革首批试点专业，着手改革课程体系、教学方法和实践环节，以培养能够动态满足社会需求的创新人才。在这一改革中，教材修订是非常重要的基础环节。配合本科教学综合改革，提高人才培养质量，是本次系列教材修订的内在驱动因素。

为了满足上述需求，在保持第3版特色的基础上，本次教材修订的特点主要体现在以下三个方面：

一是紧跟时代步伐，反映最新理论和实践成果。通过紧密结合会计准则、审计准则、内部控制规范的变化，吸收会计领域中新理论、新法规、新方法，更新“国际视野”部分的相关内容以反映会计国际发展趋势，使系列教材既密切联系中国实际，又反映国际发展变化；既立足于当前，又着眼于未来。

二是重视素质教育，注重学生创新和应用能力培养。在阐述现行法律、法规及实务做法的基础上，注意从理论上进行解释，通过完善“综合案例讨论和分析”和“小组讨论”部分，引导学生从根本上认识和理解问题，使系列教材既便于学生对知识和技能的掌握，又重视学生基本素质和能力的培养。

三是坚持需求导向，开发立体式教辅资源。通过配套更加完善的教辅资源，如教学大纲、PPT课件、学习指导书、习题库、辅助阅读资料等，为教师教学和学生学习提供全方位服务，使系列教材既便于教师讲授，又有利于学生独立学习；既有利于学生能力的培养，也兼顾学生参加注册会计师考试的客观需要。

北京工商大学会计系列教材是北京工商大学商学院会计系和财务系教师共同打造的。近5年来，会计系和财务系教师在教学方面取得了丰硕的成果，如2008年和2009年，会计学和财务管理专业分别被评为国家级特色专业建设点；获北京市教育教学成果一等奖2项、二等奖1项；获批国家级精品课程、教材6项，获批北京市精品课程、教材7项。本次修订，我们试图充分反映北京工商大学会计系和财务系教师在教学和科研方面取得的成果，以更好地满足广大教师和学生的需求。尽管如此，还会存在许多不足，恳请大家提出批评和改进意见，以使该套系列教材进一步完善。

北京工商大学会计系列教材编委会

2013年1月

第4版前言

本书是在《高级财务会计》第3版（2007年）的基础上，结合我国《企业会计准则2006》和2014年新发布或修订的《企业会计准则》、国际上相关会计准则体系以及近年来国内外客观经济环境的变化及相关研究成果修订而成的。自1998年出版《高级财务会计》（第1版）至今16年过去了，我们见证并经历了中国会计改革，并不断将会计改革的思想 and 成果融汇于教材中，不断提升其科学性、应用性。本次修订秉承了前3版的可取之处，根据我国会计实务发展的需要、学生的反馈和与中级财务会计的衔接，删除了物价变动会计、租赁会计和政府及非营利组织会计，增加了公允价值会计；同时对第3版中部分章节进行了一些修订，将控制权取得日后的合并财务报表一章拆分为两章，把原来合并财务报表中集团内部交易抵销部分单独作为一章，上市公司信息披露一章突出了公司治理、市场有效性与会计信息披露关系。使全书内容更加丰富，更加贴近于实务需求，也使整个财务会计学体系更加完整。

本书的主要特点是：

1. 以会计假设的松动和会计对象、业务与方法的特殊性为逻辑主线，构建了本书的内容框架。有的是突破四项会计假设的事项（企业合并、合并财务报表、外币会计、重整与破产会计），有的是会计处理对象特殊（合并财务报表、重整与破产会计、上市公司会计信息披露），有的是经济业务特殊（衍生工具会计），有的是会计计量方法特殊（衍生工具会计、公允价值会计）。

2. 教材内容具有前瞻性和创新性，实现了基本理论与最新科研成果的有机结合。本教材在内容设计上充分考虑会计学的发展趋势和国际惯例，不局限于现有做法，就当前财务会计领域若干新的、难度较大并且有代表性的问题进行了阐述，对于某些在我国实务中已经存在或目前尚不完善，但具有现实意义的经济业务和事项进行了系统的阐述。

3. 写作方法新颖。本教材在正文中设计了“国际视野”、“相关案例”、“相关衔接”等栏目，将相关国际惯例及实践中的热点问题介绍和分析，扩大学生视野；在每章之后设计了“小组讨论”栏目，提供了一个学生讨论和分析的平台，培养其专业思维和职业判断能力。

4. 注重理论与实践的结合，具有实用性。本教材在教材内容的阐述中注重实用性和可操作性，注意发挥案例的启示作用；合并财务报表、企业合并、上

市公司信息披露等内容与当前公司会计实务联系密切，对于提高学生分析和解决问题的能力有重要意义。

本书由北京工商大学商学院会计系教师集体撰写，张宏亮副教授和胡燕教授共同担任主编，负责编写大纲和全书总纂。各章分工：胡燕：第4、5、9章；王仲兵：第6、10章；杨有红：第2章；张宏亮：第1、3、7、8章。

本书是为高等院校本科会计学、财务管理、注册会计师专门化专业的学生撰写的教材，也可以作为经济管理人员、会计人员的参考用书。

本书在写作过程中得到了商学院各位领导、同仁的指导和帮助，毛新述副教授对本书进行了审核并提出了修改建议，杨克智博士参与了本书部分章节的修改；同时，中国人民大学戴德明教授、首都经贸大学付磊教授、中央财经大学宗文龙教授对本书的初稿进行了评审并提出了许多有建设性的意见，在此深表谢意！

受作者水平限制，加之相关内容所涉及业务的复杂性及经济实务的不断变化，书中难免会有疏漏，恳请广大读者提出宝贵意见。读者意见可反馈至：zhanghl@th. btbu. edu. cn。

编者

2014年11月

C 目 录 CONTENTS

第 1 章 绪论 / 1

- 第一节 高级财务会计产生的理论基础 / 2
- 第二节 高级财务会计的界定 / 8
- 第三节 本书的逻辑框架与内容构成 / 10

第 2 章 企业合并 / 15

- 第一节 企业合并概述 / 16
- 第二节 权益结合法 / 24
- 第三节 购买法 / 28
- 第四节 权益结合法与购买法的比较 / 37

第 3 章 合并财务报表

——控制权取得日的合并财务报表 / 40

- 第一节 合并财务报表概述 / 41
- 第二节 合并财务报表的范围 / 48
- 第三节 编制合并财务报表的方法和一般程序 / 62
- 第四节 控制权取得日合并财务报表的编制 / 64

第 4 章 合并财务报表

——控制权取得日后的合并财务报表 / 90

- 第一节 控制权取得日后首期合并财务报表的编制 / 91
- 第二节 控制权取得日后连续各期合并财务报表的编制 / 117
- 第三节 合并财务报表中的特殊问题 / 130

第 5 章 合并财务报表

——集团公司内部交易事项的处理 / 140

- 第一节 集团公司内部交易事项概述 / 141

- 第二节 集团公司内部存货交易 / 142
- 第三节 集团公司内部往来业务 / 152
- 第四节 集团公司内部固定资产交易 / 158
- 第五节 集团公司内部交易相关所得税的抵销 / 172

第6章 公允价值会计 / 180

- 第一节 会计信息质量与公允价值 / 181
- 第二节 公允价值估值技术 / 186
- 第三节 会计要素的公允价值计量 / 195
- 第四节 公允价值披露 / 201

第7章 外币会计 / 212

- 第一节 外币会计概述 / 213
- 第二节 外币交易会计 / 216
- 第三节 外币财务报表折算 / 227

第8章 衍生工具会计 / 238

- 第一节 概述 / 239
- 第二节 交易性衍生工具会计 / 249
- 第三节 运用衍生工具套期保值 / 258
- 第四节 衍生工具的披露 / 269

第9章 重整与破产会计 / 274

- 第一节 重整与破产会计概述 / 275
- 第二节 重整会计 / 276
- 第三节 破产会计 / 284

第10章 上市公司会计信息披露 / 310

- 第一节 会计信息披露概述 / 311
- 第二节 会计信息披露内容 / 317
- 第三节 公司治理与会计信息披露 / 326
- 第四节 会计信息披露与有效市场假设 / 330
- 第五节 会计信息披露的改进 / 332

第1章

绪 论

学习提要 with 目标

高级财务会计是财务会计的重要组成部分，是适应客观经济环境变化和满足会计信息使用者对信息的需要，在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上，对企业出现的特殊交易或事项进行会计处理的理论与方法的总称。本章阐述了财务会计理论框架所面临的冲击以及高级财务会计的理论基础，分析了高级财务会计的研究范围、逻辑主线及在财务会计学科中的地位。

通过本章的学习，应能够：

- 掌握高级财务会计的概念和产生的基础；
- 理解高级财务会计的研究范围和在财务会计学科中的地位；
- 理解高级财务会计的逻辑主线。



第一节 高级财务会计产生的理论基础

财务会计发展的动力主要源自社会经济环境的变化和会计信息使用者信息需求的变化。从以美国为代表的西方财务会计理论发展历程来看，20世纪70年代之前主要以会计假设作为会计理论研究的逻辑起点，以会计基本原则、会计假设作为构成公认会计原则的理论基础；20世纪70年代以后，西方财务会计理论研究进入了新的发展阶段，美国财务会计准则委员会（FASB）直接着手研究财务会计概念框架，以会计目标为会计理论研究的逻辑起点，以FASB颁布的财务会计概念框架为标志，形成了以财务会计目标、会计信息质量特征、会计要素确认与计量等为主要内容的财务会计理论新体系，并成为世界各国会计准则制定机构的重要参考。

一、关于会计假设

在以FASB概念框架为代表的财务会计理论新体系中，并没有明确提到会计基本假设，那么，会计理论研究逻辑起点的改变是否意味着长期以来作为会计核算基本前提的会计基本假设的消失呢？

在财务会计理论中，会计假设处于重要的地位，被会计界认为是“自我证明的会计环境命题”，在几个世纪以来都被认为是正确的推论。“会计假设是指会计人员对那些未经确切认识或无法正面论证的经济事物和会计现象，根据客观的正常情况或趋势所做出的合乎事理的推断，而且是日常会计处理的必要前提。”^①根据西方会计学者的解释，由于会计实务中存在着不确定因素，在会计处理时难免运用估计和判断，这就需要先做一定的假设。佩顿（William Andrew Paton）在其著作《会计理论》中指出：“现代会计不但需要在许多场合运用估计和判断，而且整个结构是建立在一系列的一般假设的基础上，换句话说，要有一些基本前提和假定支持会计人员对价值、成本、收益等作出特定结论。否则，这些结论将难以成立”。伴随着客观环境的变化，以会计目标取代会计假设作为会计理论研究逻辑起点地位，以具有内在体系一致性的概念框架作为评估、修订、指导会计准则制定的会计理论，无疑将突破会计假设的限制，使其更具科学性和环境适应性。但是，正如葛家澍教授所分析的，“FASB不在其财务概念公告中明确列示某项客观存在的基本假设，不等于它无视这些假设的存在。只是，FASB期望突出财务报告目标的作用而难以恰当地给予基本假设在整个财务会计理论体系中的位置，所以对基本假设这样的基本概念以默认而不明确指明更易于处理。”^②

我国的会计理论和实践中，会计假设处于一个十分重要的地位，无论是我国财政部1992年制定的《企业会计准则》，还是2006年2月制定的《企业会计准则——

① 引自葛家澍、林志军：《现代西方会计理论》，厦门大学出版社2001年版，第68页。

② 引自葛家澍、杜兴强：《会计理论》，复旦大学出版社2005年版，第159页。

基本准则》，均提出了会计的基本假设——会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。因此，会计基本假设是会计核算的基本前提，也是我们分析和解决会计理论和实务问题的基础。“财务会计的基本假设是财务会计的基础概念。它代表财务会计赖以存在发展的经济、政治、法律等环境和各行业长期的会计惯例给予财务会计的深刻影响，从而形成了财务会计的基本特征。”^① 随着市场经济的发展和完善，会计所面临的客观经济环境发生了巨大的变化，会计信息使用者的需要日益多样化、复杂化，财务会计需要适应这种变化，不断完善其理论体系和方法体系。

二、关于会计目标

从20世纪70年代以来，西方国家就对财务报告目标理论给予了高度关注，认为这是财务会计报告概念框架研究的逻辑起点。在此过程中，逐渐形成了受托责任观和决策有用观两个具有代表性的流派，并有收入费用观与资产负债观两种收益观。受托责任观主张会计假设是研究财务会计理论和规范会计实务的基础，会计原则是在会计假设下指导会计实务的信条，这时的会计理论体系是相对稳定的。但随着客观经济环境的变化，各种超越会计基本假定的经济业务大量涌现，既对原有理论框架产生了冲击，又需要新的理论和新的方法与之相适应。决策有用观主张以会计目标为核心，定义会计信息质量特征，进行会计要素的确认与计量，解决了会计假设无法涵盖所有财务会计事项的问题，也推动了人们对会计功能的进一步认识和理解，适应了会计在新的经济、社会环境下的定位与发展问题。

在我国，国有企业在国民经济中仍占主导地位，在这些企业，出资者与经营者实现分离，现代企业制度建立，公司治理结构日臻完善。在这一经济组织体系中，委托者是国家，由国资委行使其所有权，对国有企业进行考核评价、产权管理。受托者是国有企业，进行资本经营与资产管理。对于这些企业，会计的主要目标是评价受托者受托责任的完成情况，并给予激励与约束措施。同时，我国资本市场发展很快，至2012年末，上市公司数量达到近2500家，总市值近23万亿元，占国内生产总值（GDP）的近45%，在国民经济中具有举足轻重的地位。数量众多、类型各异的投资人需要通过会计信息进行投资决策，会计的目标应体现其决策有用性。2006年财政部颁布的企业会计准则——基本准则中，明确提出了我国财务会计报告的目标不仅要反映受托责任的情况，而且要有助于报告使用者作出经济决策。

无论是中级财务会计学还是高级财务会计学都属于财务会计学的范畴，从其目标来看，都是“向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策”。另一方面，如何合理划分中级财务会计与高级财务会计，是一个难点问题，目前国内关于高级财务会计应涵盖的内容并未取得共识，统一的、完整的关于高级财务会计的研究体系还没有形成，以不同的标准进行划分，其内容相差很大。

我们认为，很难以单一标准界定高级财务会计学的内容，无论是会计假设松动

^① 引自葛家澍、杜兴强：《会计理论》，复旦大学出版社2005年版，第158页。

说、特殊业务说还是特殊行业说，都很难清晰界定其内容，并实现与中级财务会计学的划分。

根据实际情况，本教材根据会计假设的遵循性、会计核算的特殊性及与同系列教材的衔接性来构造高级财务会计学的理论体系，界定高级财务会计学的内容。

国际视野

FASB 与 IASB 概念框架联合项目中会计目标的界定

自 20 世纪 70 年代以来，西方会计界率先对财务会计的概念框架（Conceptual Framework of Financial Accounting, CF）做了大量的研究，如 FASB（美国财务会计准则委员会）从 1978 年到 2010 年共发布了 8 项财务会计概念公告（Statement of Financial Accounting Concepts No. 1-8，以下简称 SFACs），IASC（国际会计准则委员会 IASB 的前身）在 1989 年颁布了《编报财务报表的框架》（Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements，以下简称 IASC1989 的概念框架）。2004 年 10 月，国际两大最具有影响力的准则制定机构 FASB 与 IASB 召开联合会议，决定将改进并建立共同的概念框架项目列入联合项目的工作日程，以指导趋同会计准则的制定。FASB 在 2010 年 9 月 28 日发布了共同概念框架联合项目第一阶段的成果 SFAC8（财务报告的概念框架：第一章和第三章），它将财务会计的概念框架定义为由描述财务会计与财务报表性质、职能和局限性的相互关联的目标和基本概念组成的连贯体系，并将带来一致的指导。

SFAC8 是对 SFAC1（经营企业财务报告的目标）的代替，其认为通用财务报告的目标是向现实和潜在的权益投资者、贷款人和其他信用提供者提供与报告主体相关的有用的财务信息，有助于其以出资者的身份做出决策。SFAC8 的改进体现在以下几个方面：第一，趋同概念框架目标的范围扩大了。SFAC1 中目标的范围是财务报告（Financial Reporting），在未经任何术语转换的交代，其余的 SFACs 就自动变成了财务报表（Financial Statement）。IASB（1989）的概念框架中仅涉及到了财务报表。虽然财务报表是财务报告的核心内容，但 SFAC8 中强调的是通用目的财务报告目标，而不仅仅指财务报表目标。第二，关注通用目的（General Purpose）而不是特定目的（Custom-Designed）财务报告，且通用目的财务报告目标适合于所有企业。SFAC8 认为无论财务报告的外部使用者投资什么样类型的企业，通用目的财务报告仍然以最有效率和效果的方式去满足不同使用者的信息需求。第三，鉴别了主要使用者，且主要使用者不需要分等级。IASB（1989）的概念框架和 SFAC1 中都没有直接辨别主要使用者。SFAC8 认为主要使用者群体是无法要求报告主体直接向他们提供信息的现实和潜在投资者、贷款人和其他债权人，所以社会公众、监管者、管理者都不是主要使用者。第四，财务报告的目标明确按决策有用性（Usefulness Decision）定位，而受托责任观（Accountability）归属在决策有用观之中。

资料来源：唐帅：《我国财务会计概念框架的新启示》，载《会计之友》2012 年第 3 期（上）；

仲宇翔：《IASB 与 FASB 财务会计概念框架的趋同》，载《企业导报》2011 年第 4 期。

三、会计假设的松动

在西方会计理论中，会计假设通常被认为是会计赖以存在的基本假定。企业会计的原则和方法在几个世纪中能够获得较稳定的发展，是在会计假设与会计面临的经济环境基本一致、没有出现明显有别于会计假设的“特殊事项”的条件下，人们不断探索的结果。随着客观经济环境的变化，各种超越会计基本假设的经济业务大量涌

现,势必迫使会计增添一些新的理论与方法。客观经济环境发生变化引起会计假设松动后,人们需要对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法的研究,对这些特殊会计事项处理的原则和方法与中级财务会计对一般会计事项的处理原则和方法存在很大差别,这种差别源于特殊会计事项对会计假设的背离。

(一) 会计主体假设的松动

会计主体是会计为之服务的特定单位。会计主体界定了会计服务的空间。一般而言,会计主体可以是一个独立核算的单位,也可以是独立核算单位下的一个特定部分。典型的会计主体是一个独立核算的企业,它要求本企业的经济活动应与其他企业的经济活动分开,与企业投资者的经济活动分开,而应以企业为服务对象进行会计事项的处理,并通过编制财务报告系统反映该主体的财务状况、经营成果和现金流量情况。但是,随着科技进步和竞争的加剧,企业形式日益多样化、复杂化。例如,构成母子关系的企业集团出现以后,会计主体显然突破了某一企业的概念。母公司本身是一个独立核算的企业,这一会计主体下的每一子公司及其他分支机构也是一个会计主体。在这种情况下,站在集团的角度,会计服务对象的空间范围显然是由母公司以及下属单位构成的整体。也就是说,会计不仅要以每一独立的企业为单位进行核算、编制会计报表,还要以整个企业集团为服务对象,以个别报表为基础采用专门的方法编制合并财务报表。

(二) 持续经营假设的松动

持续经营假设指会计主体的经营活动将会按照既定的目标持续不断地进行下去,在可预见的将来不会因破产等原因而清算。持续经营假设为会计工作的正常活动作出了时间上的规定,为解决会计要素的确认、计量等问题提供了基础。也正是在这一假设的前提下,会计确认和计量的原则与方法才具有稳定性和可比性。但是,实际上有很多不确定性因素会影响到企业的持续经营能力。当今,企业处于竞争日趋激烈、风险日益增大的经济环境中,企业随时都有被清算、终止的可能。一旦有迹象表明企业因某种原因而面临破产或被兼并、收购等方式的重组,持续经营假设则丧失了前提,以此为基础的会计确认、计量的原则和方法将无法采用。例如,当企业破产清算时,将采用破产清算会计程序,资产以清算价格计价,并编制清算开始日和结束日会计报表。因此,持续经营假设的松动,使得非持续经营的交易或事项构成了高级财务会计的内容,如重整与破产会计。

(三) 会计分期假设的松动

会计分期假设是在持续经营假设的基础上产生的。对于一个持续经营的企业,不能在企业结束其全部业务活动后才进行财务状况和经营成果的报告,因此,需要将持续经营的生产经营过程人为地划分为若干间隔相等的时间跨度,为分期确定企业损益提供前提条件,并以此为基础编制会计报表。持续经营和会计分期假设是权责发生制的基础,是会计确认和计量的前提。但是,随着客观经济环境的变化,持续经营假设的松动必然导致会计分期假设的松动,如当企业破产时,会计上就没有分期核算的必

要，而是可以将破产清算期作为一个特定的会计期间。

（四）货币计量假设的松动

货币计量的一个核心问题是计量单位的选择。我国《会计法》明确规定：“会计核算以人民币为记账本位币。”这意味着我国企业的财务会计报告以人民币为报告货币。但随着跨国集团的出现，一方面突破了原来的会计主体观念，出现了合并财务报表，且合并范围并不限于国内的子公司，跨国集团为了对遍及其他国家的子公司的管理，为了向报表使用者提供决策所需的有关跨国集团整体财务状况和经营情况的信息，同样需要编制跨国集团合并报表；另一方面，合并财务报表编制的前提之一是个别会计报表采用相同的报告货币，这就比国内企业集团合并报表更为复杂，要求在跨国集团合并报表之前，必须将子公司按所在国外币编制的会计报表折算成以母公司报告货币表述的报表。如果各种货币之间的汇率一直是固定不变的，外币报表的折算不是一个困难的问题。只需将某一子公司按所在国家或地区的货币编制的会计报表按固定汇率折合成本国货币即可。但在汇率变动的情况下，流动项目和非流动项目、货币项目和非货币项目受汇率的影响是不同的，因此，不同类型的项目必须采用不同的汇率折算。由此而出现的折算汇率选择和折算差异的处理问题是中级财务会计中的理论和方法所无法解决的，从而使外币报表折算成为高级财务会计研究的课题之一。

◎ 相关案例

深圳明思克航母世界被宣告破产

经中国建设银行深圳市分行申请，2005年2月28日，名噪一时的明思克航母世界实业有限公司被深圳市中级人民法院宣告破产还债。

深圳市明思克航母世界实业有限公司是1998年12月29日经深圳市工商行政管理局注册登记，由德隆国际战略投资有限公司出资人民币2.492亿元占出资总额89.9%、唐万平出资人民币3080万元占出资总额10.1%成立的有限责任公司。该公司成立后尽管经营正常，盈利状况较好，但被其投资方德隆作为融资平台，向银行疯狂贷款，制造了巨额债务黑洞。目前，明思克的债权银行达8家，合计6.77亿元，其中中信银行广州分行1.57亿元、中国建设银行深圳市分行0.5亿元、深圳发展银行盐田支行2.7亿元、深圳市商业银行0.5亿元、广发银行宝安支行0.5亿元、华夏银行广州分行0.5亿元、担保债权银行浦发发行等0.3亿元、招商银行0.2亿元。由于明思克不能清偿到期债务，致中国建设银行深圳市分行和深圳发展银行盐田支行先后向法院申请让明思克航母世界实业有限公司破产还债。深圳市中级人民法院于2004年10月29日依法受理此案并组成合议庭对该案进行了审理。法院认为，深圳市明思克航母世界实业有限公司不能清偿到期债务呈连续状态，且既不申请和解也无法提供担保，符合法定破产条件，依法应当宣告其破产还债。深圳市中级人民法院依据《深圳经济特区企业破产条例》裁定：宣告深圳市明思克航母世界实业有限公司破产还债；由法院指定清算组对破产企业进行接管。深圳市中院发出公告，将于2006年3月22日将对深圳市明思克航母世界实业有限公司所属的航母船体及附属设施、设备、房屋建筑物等进行

拍卖, 拍卖标的价为 1.283 亿元。此次拍卖离法院裁定破产整整一年, 也意味着债权银行在申请破产保护后对明思克公司债务重组努力的失败。

资料来源: 根据 2006 年 3 月 1 日《21 世纪经济报道》第 20 版《明思克“离奇”拍卖背后: 德隆的担保游戏》、2005 年 2 月 28 日新华网《深圳明思克航母世界严重资不抵债被宣告破产》整理。

四、会计核算的特殊性

在建立高级财务会计的理论框架时, 需要考虑会计处理对会计假设的遵循情况, 也要考虑会计处理对象、经济业务及会计计量原则与方法的特殊性。

(一) 会计处理对象的特殊性

在会计处理的对象群体中, 有两类特殊的主体, 一是上市公司群体, 二是面临重整或破产清算的群体。我国上市公司的绝对数量虽然不多, 但其经济地位、经济影响力、社会影响力都举足轻重, 在对其经济活动的会计处理上, 特别是其信息披露上有着特殊的规定, 其信息披露质量关系投资者的投资决策、市场资源配置和资本市场的发展。因此, 上市公司信息披露有一些特殊的要求和规定, 这一特殊群体的相关信息披露制度与规定是高级财务会计学研究的内容之一。会计上有持续经营假设, 这个假设在现实中基本符合经济实际, 即一般情况下, 企业是处于持续经营状态之中的。但由于股东意愿、管理原因、竞争原因、法律原因等多种情况, 总有一小部分企业会面临重整或破产清算情况, 这部分重整或清算企业也是高级财务会计学研究的内容范畴之一。

(二) 经济业务的特殊性

在市场经济的发展中, 出现了大量的金融创新、经济业务创新形式, 这些新的经济业务如果采用传统的确认标准、计量原则和报告内容等将不能真实、充分地反映其相关的风险和报酬, 因此, 需要适时对确认标准、计量原则和报告内容等进行调整, 以满足会计信息使用者的信息需要。如衍生工具会计中远期合同、期货合同等并不是实际发生的交易和事项, 而是尚未履行的合约, 必须采用有别于传统会计的确认和计量标准。

(三) 会计计量方法的特殊性

随着经济的发展及大量投资性资产或负债(如金融性资产或负债、投资性房地产、套期性资产或负债)的出现, 传统会计中以谨慎性为基本原则的历史成本计量属性和减值计量方式不能满足对企业收益(或利得)费用(或损失)计量以及企业资产或负债风险特性披露的需求, 需要采用公允价值计量模式以准确表达相关资产或负债的收益特性与风险特征。然而, 公允价值计量是一个难点问题, 也是一个存在争议、处于发展中的问题。但考虑到这个问题在会计实务中的大量出现, 本教材也将其作为课程内容之一。

第二节 高级财务会计的界定

一、高级财务会计的定义

近几年，我国社会经济的发展促使了会计环境的变化，并发生了大量特殊的经济业务和事项，使得高级财务会计日益受到我国会计理论和实务界的重视。有关高级财务会计的著作也与日俱增。在所有的会计系列教材中，高级财务会计均必不可少，但这些教材基本上都没有从正面对高级财务会计作出界定。我们认为，高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上，对企业出现的特殊经济事项进行会计处理的理论与方法的总称。这一概念包括以下含义：

（一）高级财务会计属于财务会计范畴

企业会计由财务会计和管理会计两大领域构成。财务会计以编制对外报告为其目标；管理会计则从预算和内部管理控制两个方面提供内部管理所需的会计信息。高级财务会计解决的问题仍然是经济事项的对外报告问题。例如，物价变动会计研究物价变动达到一定程度情况下的对外会计信息问题；合并财务报表则以企业集团为会计主体研究如何在个别会计报表的基础上编制能反映集团整体财务状况、经营情况的财务报表。也就是说，高级财务会计与中级财务会计的目标是一致的，都是向企业外部投资者、债权人以及其他与企业有利害关系的使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息，以满足他们进行决策时对财务会计信息的需求。

（二）高级财务会计处理的是企业面临的特殊交易或事项

构成财务会计对象的经济活动可分为一般交易或事项和特殊交易或事项。一般和特殊的划分标准之一是其发生的频率。一般交易或事项属于企业经营过程中的经常性事项，如固定资产、存货、投资、应收款项、应付款项的会计核算；特殊交易或事项是特殊对象、特殊经济业务和采用特殊核算方法的交易或事项，如公司在濒临破产状态下进行的清算或重组事项；跨国经营情况下的外币报表折算；公允价值计量模式下的公允价值计量的相关会计问题，等等。

（三）高级财务会计所依据的理论和采用的方法是对原有财务会计理论与方法的拓展与修正

在中级财务会计所论及的财务会计目标、会计信息质量特征、会计确认及计量原则等理论问题中，都需要严格遵循四项基本会计假设。当会计所处的客观经济环境发生变化而出现突破四项基本假设及出现一些特殊会计事项与会计问题时，产生了高级财务会计。会计假设的松动及会计面临的特殊事项与问题会引起以四项假设为基础的财务会计理论与方法发生相应的变化。例如，当原会计实体无法持续其经营活动时，破产会计理论与方法则应运而生；当传统的历史成本计量模式或减值模式不能满足外