



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

高级 财务会计

GAOJI CAIWU KUALIJI

主编 杨有红



经济科学出版社
Economic Science Press



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

高级财务会计

主 编 杨有红
编 写 王纪平 李宇立 杨有红
陈凌云 胡 燕 柯 剑
晓 芳

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 杨有红主编. —北京: 经济科学出版社,
2008. 6

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7214 - 1

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 070908 号

经济科学出版社 主 编
杨有红 立宇李 平 王 平 王 平 王
杨有红 立宇李 平 王 平 王 平 王
杨有红 立宇李 平 王 平 王 平 王
杨有红 立宇李 平 王 平 王 平 王

83.1.48.008

经济科学出版社

前言

《高级财务会计》是大学本科会计学专业、财务管理专业和审计专业继《中级财务会计》后必须开设的一门专业课程。这门课的特点是：(1) 各高校对其内容的界定不像《中级财务会计》那样具有高度的一致性；(2) 无论是老师教这门课还是学生学这门课，难度都超过《中级财务会计》。针对上述两个特点，我们在本教材的编写过程中，注意把握了以下几点：

1. 在内容设计上，以突破基本会计假设的特殊交易或事项为出发点确定本教材的内容，并同时考虑与《中级财务会计》的衔接。

我们认为，划分中级财务会计与高级财务会计的最基本标志在于它们所涉猎的经济业务是否在四项假设的限定范围之内。属于四项假设限定范围内的会计事项属于中级财务会计的研究范围；而背离四项假设的会计事项则归于高级财务会计的研究范围。我们之所以将外币会计、物价变动会计、合并会计、破产会计等内容归于高级财务会计，正是基于这一点考虑的。同时我们也注意到，有些会计事项虽然未背离四个基本假设，但并不具有普遍性，而业务处理的难度也较大，不宜放在中级财务会计中讲述，如衍生工具、租赁业务、上市公司会计信息披露等，我们将这类内容也纳入了高级财务会计的内容。在内容界定上，我们既从理论上考虑与四项假设的关系，也充分考虑了财务会计的知识完整性，使学生们通过《中级财务会计》和《高级财务会计》的学习，能够比较完整地掌握财务会计的内容和知识。

2. 立足于本国和放眼国际相结合。尽管《企业会计准则》(2006)在国际趋同方面取得了突破的进展，但会计的国家差异仍然存在。中国的会计改革也说明会计国际趋同与国家特色是并存的。我们在本教材编写中立足于我国会计准则对会计实务的要求，同时针对典型业务处理增加“国际视野”一栏，扼要介绍 FASB 和 IASB 的做法，从而拓宽学生的视野。

3. 注重培养读者的职业判断能力和综合分析能力。

会计的确认、计量和对外报告不仅是规则性很强的工作，也是一项需要



很高职业判断能力和综合分析能力的工作。以往的教材注重会计工作的规则性，但对职业判断能力和综合分析能力的培养注重不够，本教材通过“针对性案例”、“小组讨论”、“相关链接”等模式提高读者的职业判断能力和综合分析能力。

本教材由北京工商大学会计学院院长、博士生导师杨有红教授任主编，负责大纲的编写和全书的总纂。担任本教材编写的还有：胡燕教授以及王纪平、陈凌云、柯剑、李宇立、晓芳五位博士。各章写作分工如下：

杨有红：第一、八章；

王纪平：第二、三章；

胡燕：第四、五章；

陈凌云：第六、九、十三章；

柯剑：第七、十一章；

李宇立：第十章；

晓芳：第十二章。

高级财务会计教材涉及的探索性内容较多，书中难免有表述不准确甚至错误之处，欢迎广大读者提出宝贵意见。

作者

2008年4月

目录

14	第一章 绪论	1
14	第一节 高级财务会计的概念	1
14	一、高级财务会计的定义	1
14	二、高级财务会计在财务会计中的地位	2
14	第二节 高级财务会计产生的基础	3
14	一、会计主体假设的松动	3
14	二、持续经营假设和会计期间假设的松动	4
14	三、货币计量假设的松动	4
14	第三节 高级财务会计的内容构成	5
14	一、确定高级财务会计内容的基本原则	5
14	二、高级财务会计的内容	6
14	本章小结	9
14	第二章 企业合并	10
14	第一节 企业合并概述	11
14	一、企业合并的本质及形式	11
14	二、企业合并的效果、动因	17
14	三、企业合并中收购价格的确定	20
14	第二节 企业合并的会计处理	23
14	一、企业合并主体与合并日	23
14	二、权益联合法	24
14	三、购买法	29
14	第三节 购买法、权益联合法的比较	40
14	一、核算方法的比较	40
14	二、核算结果的比较	41

Contents



本章小结	43
相关案例	44

第三章 合并财务报表——股权取得日的合并财务报表

48

第一节 合并财务报表概述	48
一、编制合并财务报表的目的	48
二、合并财务报表的特点	49
三、合并财务报表的构成	50
四、合并财务报表的理论比较与选择	51

第二节 合并财务报表的范围与编制程序

53

一、控制标准与合并范围	53
二、编制合并财务报表的一般程序	61
三、合并工作底稿与合并分录	62

第三节 合并财务报表——股权取得日的合并财务报表

64

一、购买法	65
二、权益联合法	78

本章小结

85

相关案例

86

第四章 合并财务报表——股权取得日后的合并财务报表

94

第一节 长期股权投资核算与合并财务报表

94

一、长期股权投资的初始投资成本	94
二、长期股权投资核算的成本法与权益法	95
三、不同方法下合并财务报表的差异	98

第二节 股权取得日后首期合并财务报表的编制

99

一、股权取得日后合并财务报表的编制程序	99
二、成本法下股权取得日后合并财务报表的编制	100
三、权益法下股权取得日后首期合并财务报表的编制	125
四、合并现金流量表的编制	126

第三节 股权取得日后连续各期合并财务报表的编制

132

一、成本法下股权取得日后连续各期合并财务报表的编制	132
二、权益法下股权取得日后连续各期合并财务报表的编制	146

第四节 合并财务报表中的特殊问题

147

一、子公司发生超额亏损	147
-------------------	-----



二、报告期内增减子公司	147
三、交叉持股下的合并财务报表	148
四、间接控股下的合并财务报表	149
本章小结	150
第五章 集团公司内部交易事项的处理	152
第一节 集团公司内部交易事项概述	152
一、集团公司内部交易事项的含义	152
二、集团公司内部交易事项的类型	152
第二节 集团公司内部存货交易	154
一、当期内部存货交易	154
二、以后各期内部存货交易的抵销	158
第三节 集团公司内部往来业务	164
一、当期内部往来业务的抵销	164
二、以后各期内部往来业务的抵销	166
第四节 集团公司内部固定资产交易	171
一、首期固定资产交易的抵销	171
二、以后各期内部固定资产交易的抵销	174
本章小结	186
第六章 外币会计	187
第一节 外币会计概述	187
一、外币和外汇	187
二、记账本位币、外币交易和外汇汇率	188
三、外币业务及其类型	190
第二节 外币交易会计	191
一、单项交易观和两项交易观	191
二、外币交易会计的核算方法	194
第三节 外币财务报表折算	204
一、外币财务报表折算及其折算动机	204
二、外币财务报表的折算方法	205
三、折算方法的比较与选择	214
本章小结	218



第七章 物价变动会计	219
第一节 物价变动会计概述	219
一、物价变动及其形式	220
二、物价变动对会计的影响	221
三、公允价值与物价变动会计	222
四、物价变动会计的主要模式	224
第二节 一般物价水平会计	227
一、一般物价水平会计的基本原理	227
二、一般物价水平会计的基本程序和方法	228
三、应用举例	233
四、对一般物价水平会计的评价	239
第三节 现行成本会计	240
一、现行成本会计的基本原理	241
二、现行成本会计的基本程序和方法	242
三、应用举例	245
四、对现行成本会计的评价	248
第四节 现行成本/一般物价水平会计	249
一、现行成本/一般物价水平会计的基本原理	249
二、现行成本/一般物价水平会计的基本程序和方法	250
三、对现行成本/一般物价水平会计的评价	251
本章小结	252
第八章 衍生工具会计	253
第一节 衍生工具会计概述	253
一、衍生工具的概念与特征	253
二、衍生工具的分类	255
三、持有衍生工具的意图	260
四、衍生工具的确认、计量与信息披露	261
第二节 交易性衍生工具会计	263
一、账户设置	263
二、交易性衍生工具的会计处理	264
第三节 运用衍生工具套期保值	271
一、套期保值的种类	271



二、运用套期保值会计的条件	272
三、套期有效性评价	273
四、套期保值会计的终止	274
五、账户设置	275
六、衍生工具套期保值的确认与计量	276
本章小结	282
第九章 租赁会计	284
第一节 租赁会计概述	284
一、租赁的特点	284
二、租赁的分类	287
三、租赁的相关概念	290
第二节 经营租赁会计	291
一、承租人的会计处理	291
二、出租人的会计处理	292
第三节 融资租赁会计	293
一、融资租赁的确认	293
二、融资租赁费用处理的基本原则	294
三、承租人的会计处理	296
四、出租人的会计处理	303
五、租赁资产余值的核算	310
第四节 其他租赁会计	314
一、杠杆租赁	314
二、售后租回	317
三、转租赁	318
本章小结	319
第十章 独资与合伙会计	320
第一节 独资会计	320
一、独资企业的含义和特点	320
二、独资企业的会计处理	321
三、独资企业的财务报表	323
第二节 合伙会计	324
一、合伙企业的含义和特点	324



二、合伙企业设立与经营的会计处理	327
三、合伙企业权益变动的会计处理	333
四、合伙企业财务报表	340
五、合伙企业解散与清算的会计处理	344
本章小结	351
第十一章 重整与破产会计	356
第一节 重整与破产会计概述	356
一、重整与破产	356
二、重整的基本程序	358
三、破产的基本程序	360
四、重整与破产的会计问题	362
第二节 重整会计	362
一、重整会计的基本特点	362
二、重整会计核算	363
三、重整会计报告	367
第三节 破产会计	368
一、破产会计的特点	368
二、破产会计的基本理论	369
三、破产接管	372
四、财务状况估算和受托人账户的登记	373
五、财产变现、清算费用支付和债务偿还的会计核算	383
六、破产清算会计报告	387
本章小结	387
第十二章 上市公司会计信息披露	389
第一节 上市公司会计信息披露概述	389
一、上市公司会计信息披露的动因	390
二、上市公司会计信息披露制度的演进及方式	391
三、上市公司会计信息披露的质量规范	395
四、会计信息披露与公司治理	399
第二节 上市公司会计信息披露内容	401
一、上市公司会计信息披露内容的决定因素	401
二、上市公司会计信息披露与市场有效性	402



三、上市公司会计信息披露体系	404
第三节 上市公司会计信息披露的法律责任	409
一、法律在会计信息披露中的作用	409
二、会计信息披露中的法律责任主体	410
三、会计信息披露法律责任主体的责任设定	411
本章小结	413
第十三章 政府及非营利组织会计	415
第一节 政府及非营利组织会计概述	415
一、政府及非营利组织的类型及特征	415
二、政府及非营利组织会计和财务报告的目标	417
三、我国政府与非营利组织会计的基本内容	417
第二节 预算会计	420
一、财政总预算会计	420
二、行政单位会计	433
三、事业单位会计	438
第三节 民间非营利组织会计	445
一、民间非营利组织会计要素与会计科目	445
二、民间非营利组织会计的财务会计报告	446
本章小结	451

第一章 绪论

【学习提要与目标】

高级财务会计是财务会计的重要组成部分，是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上，对企业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。通过本章的学习，学生应掌握高级财务会计概念、产生的基础、在财务会计学中的地位、研究范围等基本问题。

第一节 高级财务会计的概念

一、高级财务会计的定义

改革开放以来，随着社会主义市场经济体制逐渐确立以及经济活动的复杂化，企业并购、重组、外币交易、衍生工具运用等经济业务越来越频繁。高级财务会计日益受到我国会计理论和实务界的重视，在几乎所有大学的会计专业课程设置中，《高级财务会计》都被列为一门十分重要的专业课。但是，对高级财务会计的认识以及对其内容的界定，目前并没有形成统一的想法。所出版的高级财务会计教材中，极少有教材从正面对高级财务会计的概念进行明确地定义。

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，对企业出现的特殊交易和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：

1. 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。财务会计以对外编制财务报表为目标；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。为便于教学，财务会计分为会计学原理（或称会计学基础）、中级财务会计和高级财务会计三门课程。会计学原理阐述财务会计的基本原理、程序和方法，是财务会计的入门课程。中级财务会计和高级财务



会计则是利用财务会计原理、程序和方法解决企业经营中发生的交易和事项。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的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财务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人提供有关企业财务状况、经营情况和经营成果的信息,以满足他们的决策对财务会计信息的需求。

2. 高级财务会计处理的是特殊的交易和事项

尽管中级财务会计和高级财务会计都是按会计准则的要求对企业发生的交易和事项进行确认和计量,对外提供财务报告。但财务会计所确认和计量的交易及事项中,有些是企业面临的一般的交易和事项,如固定资产、存货、对外投资、应收款项、应付款项、收入、费用的会计核算等,我们将企业经营过程中的这些经常性事项的确认、计量和报告纳入中级财务会计的内容;而对特殊行业和组织发生的以及企业在经营的某一特定阶段或某一特定条件下出现的交易和事项,如政府及非营利组织发生的经济业务、企业的收购兼并、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等,纳入高级财务会计的内容。

3. 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修正

会计主体、持续经营、会计期间和货币计量是四项基本会计假设,中级财务所处理的交易和事项都是建立在这四项假设基础之上的。当会计所处的客观经济环境发生变化而出现突破这四项基本假设的特殊会计事项时,就产生了高级财务会计。会计假设的松动必然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,破产清算会计理论与方法则应运而生;当物价波动冲击着货币计量假设中隐含的币值稳定假设时,人们必然要寻求新的会计模式替代“历史成本/名义货币”会计模式。

二、高级财务会计在财务会计中的地位

前面已经阐述过,在会计学中,属于财务会计领域的有会计学原理、中级财务会计和高级财务会计。会计学原理主要阐述会计确认、计量、记录和报告的一般原理,属于入门课程;中级财务会计着重阐述企业的一般会计事项,如货币资金、应收款项、存货、流动及长期负债、投资、固定资产、损



益、所有者权益等事项的会计处理,是财务会计一般理论与方法的运用;高级财务会计着重阐述企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理。高级财务会计之所以“高级”,是它对特殊事项的会计处理,无论在假设和原则方面,还是在程序和方法方面,都是对中级财务会计的修正和突破。只有在掌握会计学原理和中级财务会计之后,掌握高级财务会计知识,才能对财务会计有一个比较系统的了解。

第二节 高级财务会计产生的基础

会计假设是人们进行会计确认、计量的基本前提,是会计原则赖以存在的基本假定。人们所探求的会计理论正是要确定假设与原则间的联系以及假设、原则与会计方法之间的关系。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、没有出现有悖于会计假设的“特殊事项”的条件下,人们不断探索的结果。高级财务会计对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着较大的差别,这种差别源于特殊会计事项对会计假设的背离。高级财务会计产生于会计所处的客观经济环境的变化,是客观经济环境发生变化引起会计假设松动后,人们对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法研究的结果。

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,会计以此为服务对象进行会计事项的处理,并通过编制财务报表系统反映该主体的财务状况和经营成果。但是,随着构成母子关系的企业集团的出现,会计主体显然突破了某一企业的概念。因为,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同样也是一个会计主体。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、编制财务报表,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、持续经营假设和会计期间假设的松动

持续经营假设指会计主体的经营活动将会持续经营下去，在可预见的将来不会出现因破产等原因而清算。但是，对于一个持续经营的企业，会计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呈报，因此需要将持续经营的企业划分为相等的时间跨度，以此为基础编制财务报表。这两个假设为解决会计核算中资产计价和收益确定问题提供了基础。例如，正是基于持续经营假设和会计期间假设，我们才能够着眼于经济决策对会计信息的要求反映当前的交易和事项，并根据对未来的预期更新对资产和负债的计量，在此基础上以等间的时间间隔编制财务报表。如果企业面临清算，投资者和债权人关心的将是资产的变现价值和资产的偿债能力，按变现价值计价才能提供报表使用者所需的信息。也正是在这两个假设前提下，会计确认和计量的原则与方法才具有稳定性和可比性。一旦有迹象表明企业因某种原因而面临着破产或兼并、收购等方式的重组，这两个假设则丧失了前提，以这两个假设为基础的会计确认、计量的原则和方法将会无法采用。例如，当企业清算时，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财务报表。由于现代经济生活中有许多不确定因素可能导致企业破产、重组，才使企业面临破产清算和重组等特殊会计事项。高级财务会计中的破产清算会计和重组会计正是持续经营假设和会计期间假设动摇的结果。

三、货币计量假设的松动

以货币为计量单位是会计核算区别于其他核算的显著特征。货币计量假设指会计对企业资产、负债、所有者权益、收入、费用以及利润的核算以货币为统一的计量单位，财务报表所反映的内容只限于能够用货币来计量的经济活动。货币计量假设中隐含着一个十分重要的假设：币值稳定。也就是说，如果以货币为计量单位的财务报表要能够为投资者、债权人以及财务报表的其他使用者提供有用的信息，会计计量所使用的货币本身的价值必须是稳定的，至少其价值波动必须限定在不足以使财务报表对经济业务产生歪曲的反映。但第二次世界大战以后，西方国家出现了普遍的、持续性的通货膨胀，货币购买力不断下降，货币计量假设中隐含的币值稳定的假定已严重脱离现实。仍以币值稳定为假设前提的以历史成本为基础的传统会计模式所提供的财务报表必然导致会计信息严重失真，引起报表使用者的误解，这就迫使人们对物价变动会计进行研究，寻求新的计量方式消除物价变动对财务状



况和经营成果的歪曲反映。

前面已述,企业合并和企业集团的建立突破了原来的会计主体观念,出现了合并财务报表。但是,报表合并的范围并不限于国内的子公司。跨国集团为了对遍布于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。比国内企业集团合并报表更为复杂的是,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财务报表折算成以母公司报告货币表述的报表。货币计量概念还延伸至将某一国外子公司以外币表述的财务报表转化成以母公司本国货币表述的财务报表。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或地区的货币编制的财务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,不同的报表项目承受着不同的汇率变动风险,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课程的重要内容之一。

第三节 高级财务会计的内容构成

一、确定高级财务会计内容的基本原则

(一) 以经济事项与四项假设关系为理论基础确定高级财务会计的范围

前面已述,客观经济环境的变化造成会计假设的松动是高级财务会计产生的基础。也就是说,划分中级财务会计与高级财务会计的最基本标志在于它们所涉猎的经济业务是否在四项假设的限定范围之内。属于四项假设限定范围内的会计事项属于中级财务会计的研究范围;而背离四项假设的会计事项则归于高级财务会计的研究范围。我们之所以将外币会计、物价变动会计、合并会计、破产会计等内容归于高级财务会计正是基于这一考虑。

(二) 考虑与中级财务会计及其他会计课程的衔接

上面从理论上论述了高级财务会计产生的基础。由此不难看出,划分中级财务会计与高级财务会计的理论标准应该是:限定在四个基本假设之