

普通高等教育“十二五”会计与财务管理专业规划教材

荣获国家级优秀教材二等奖

高级财务会计

(第二版)

主 编 高晓林

赠 送
电子课件



西安交通大学出版社
XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

普通高等教育“十二五”会计与财务管理专业规划教材
荣获国家级优秀教材二等奖

高级财务会计

(第二版)

主 编 高晓林

副主编 董 丽 张淑惠 盛碧荷



西安交通大学出版社
XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/高晓林主编. —2 版. —西安:西安交通大学出版社,2012.9

普通高等教育“十二五”会计与财务管理专业规划教材

ISBN 978-7-5605-4540-0

I. ①高… II. ①高… 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(2012)第 209946 号

书 名 高级财务会计(第二版)
主 编 高晓林
责任编辑 魏照民 刘建强

出版发行 西安交通大学出版社
(西安市兴庆南路 10 号 邮政编码 710049)

网 址 <http://www.xjtupress.com>

电 话 (029)82668357 82667874(发行部)

(029)82668315 82669096(总编办)

印 刷 陕西时代支点印务有限公司

开 本 787mm×1092mm 1/16 印张 24.625 字数 592 千字

版次印次 2008 年 1 月第 1 版 2012 年 9 月第 2 版 2012 年 9 月第 4 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5605-4540-0/F·323

定 价 39.80 元

读者购书、书店添货如发现印装质量问题,请与本社发行中心联系、调换。

订购热线:(029)82665248 (029)82665249

投稿热线:(029)82668133

读者信箱:xj_rwjg@126.com

版权所有 侵权必究

内 容 提 要

本书主要从理论与实务两方面对财务会计领域中的特殊问题和新问题进行了阐述。在内容上既包括传统高级财务会计中的主要内容（特殊问题），如绪论、独资与合伙企业会计、租赁会计、所得税会计、外币会计（外币交易会计、外币财务报表折算）、合并会计（企业合并、合并财务报表）、物价变动会计、企业破产、清算与重组会计等，也包括了高级财务会计发展中的新问题，如股份支付会计、企业年金基金会计、石油天然气会计等，体现了会计与经济协调效应。在写作方法上，既注重各部分理论的完整性，更注重实践环节，采用了大量的案例，体现了案例教学的需要，重在培养读者独立思考问题和解决实际问题的能力，反映了中国会计教材与国际会计教材的趋同，有利于培养国际化的高级财务会计专业人才。

本教材适用于大学会计、财务管理和审计专业以及其他经济类专业的学生，同时也可供非会计专业的硕士研究生参考使用。

普通高等教育“十二五”会计与财务管理专业规划教材

编写委员会

学术指导：杨宗昌

总 主 编：张俊瑞

编委委员(按姓氏笔画排序)：

田高良 冯均科 师 萍 张华伦

张晓明 高晓林 徐焕章 贾宗武

策 划：魏照民

总 序

在“十二五”规划的开局之年,我国正式发布了经过多年酝酿和制定的企业会计准则体系,并从2007年1月1日起在上市公司范围内实施,也鼓励其他企业执行。与此同时,我国审计准则体系也正式发布实施。实施会计、审计准则体系,是实现我国会计、审计准则国际趋同,有效提高会计信息质量,进一步提升我国会计、审计整体水平所迈出的重要一步,是推进企业改革、促进资本市场发展、提高对外开放水平的一项基础性工程,是完善我国市场经济体制,推动企业实施“请进来”、“走出去”战略的重要举措,对于财政工作和会计行业贯彻落实科学发展观,确保经济又好又快发展和建设我国和谐社会具有非常重要的意义。

为了适应会计领域的这一重大变化,在教育部的领导下,西安交通大学出版社组织编写了这套“十一五”规划高等学校会计与财务管理专业系列教材。本套教材内容新颖,结构合理,体系科学,切合实际。

本系列教材由《基础会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《审计学》、《财务报告分析》、《中级财务管理》、《高级财务管理》、《财务管理案例》和《会计学》(非会计学专业使用)共十一本组成。为了保证本系列教材的质量,各教材的主编均为西安交通大学等多家高校的教授或副教授,副主编也均为副教授以上的专家学者。

根据编写背景、编写思路和效果,该系列教材体现了以下几个方面的特点:

1. 新颖性和前瞻性。近年来,随着国际范围内会计准则的日益趋同、我国经济的持续高增长、大量中国企业的境外上市,对适应中国会计准则国际化以及精通国际会计、审计准则人才的需求越来越强烈。本系列教材主要根据我国新颁布实施的会计、审计准则体系的最新内容和要求编写而成,反映了会计理论与实务的国际发展现状和未来发展变化的趋势。

2. 科学性和先进性。本系列教材力求体现科学性和先进性。科学性要求教材阐释的内容应能体现该门课程的科学原理与核心知识,以使学生使用教材后掌握该课程内容和该学科知识体系,同时还要求编写手法符合人们认识客观规律和经济活动特点的现实,循序渐进,由表及里,由浅入深;先进性要求课程的内容完整,素材丰富,信息量大,做到把会计基本理论与经济现实紧密结合,把中国的经济发展与国际经济环境变化相结合,把本课程与其他相关课程以及本学科与其他相关学科的相关知识相结合。本系列教材在阐述各种会计原理和会计方法时坚

持科学发展观,能够从理论的高度进行解释,充分引导学生从根本上理解、认知和掌握该原理和方法。

3. 全面性和通用性。本系列教材涵盖了会计、财务、审计等领域的主干课程。教材名目划分合理,符合读者的认知特点;教材内容全面,知识点丰富。每本教材均比较全面地阐述了该门课程的知识体系、要点、难点。为了便于教师教与学生学,每一章都配有富有概括性和启发性的本章要点、本章小结、关键术语、思考题和练习题及参考答案,以帮助学生抓住要点,进一步消化所学内容,锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。另外,该系列教材语言精练,逻辑清晰,由浅入深,通俗易懂,能够使那些会计、财务基础较低的学生也能比较容易地学懂并掌握。

基于该系列教材的以上特点,以及教材的编写和出版适逢会计规范变革之大好时机,社会上对最新的会计、财务专业教材的需求旺盛,因此,本人非常欣喜地看到本系列教材的出版。

是为序。

会计学教授、博士生导师

杨富昌

2007年5月8日

第一版前言

随着社会经济的发展,财务会计领域中出现了众多特殊的、新的会计问题,同时也促进会计改革不断深入地进行。至2006年2月15日,我国已颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则,对财务会计领域中的许多一般和特殊会计问题作了明确、科学的规范。鉴于此,我们根据最新企业会计准则的要求和会计理论的发展动向,编写了这本《高级财务会计》。

高级财务会计是对中级财务会计不能涵盖的财务会计领域中特殊的、有难度的、新涌现的会计问题进行了探讨和研究,如独资与合伙企业会计、所得税会计、租赁会计、物价变动会计等,特别是根据新的会计准则增添了相应的内容,如股份支付会计、企业年金基金会计、石油天然气会计等。

本书是西安交通大学出版社组织出版的《普通高等教育“十一五”会计与财务管理专业规划教材》之一,是在西安交通大学管理学院张俊瑞教授的直接指导下完成的。西安财经学院高晓林教授担任主编,负责全书内容和章节体系设计,华南农业大学董丽副教授、陕西师范大学张淑惠博士、西安财经学院盛碧荷教授担任副主编。本书第一、三章由高晓林撰写,第二、十三章由华南农业大学朱静玉撰写,第四、五、十二章由董丽撰写,第六、七、八章由盛碧荷撰写,第九章由西安财经学院裴霞撰写,第十、十一章由张淑惠撰写。

由于目前会计理论界对高级财务会计的许多理论与实务问题认识尚不统一,本书尽管力求博众家之长,但也只能是一家之言,况且存在书稿撰写与出版的时间性差异和对问题认识视角的不同,错误也许存在,恳切期望会计理论与实务界同仁指正。

本书引用了诸多同行专家的重要文献,在此顺致谢忱。

编 者

2007.11.23

第二版前言

本教材于2007年末编写完成,2008年1月第1次印刷出版,至2011年11月期间,又经过二次小幅度的订正,共三次印刷。2012年7月,应西安交通大学出版社之要求,并结合各院校使用过程中的具体反响,再次进行较大幅度的修订交本印刷,以感谢读者。

本次修订过程中,更注重从会计专业本科教学活动特点出发,做到理论适当实践清晰,根据相关会计准则规范安排具体内容。在原有体系基础上,在每章起始部分强调了富有概括性和启发性的重点提示,在每章的结束部分增加了拓展思维环节,以培养和锻炼学生总括性的思维能力和分析问题及解决问题的能力,特别是拓展思维部分将教学内容延伸到教材之外,具有激发学生学习兴趣和引导学生学习深度的作用。

本教材引用了诸多同行专家的研究成果,在此顺致谢忱! 本教材存在的偏差和不足,敬请各位读者指正。

编 者

20012年7月18日

目 录

	总 序
1	第一章 绪论
1	第一节 高级财务会计概述
7	第二节 高级财务会计的理论基础
11	第三节 高级财务会计研究范围
14	第二章 独资与合伙企业会计
14	第一节 独资企业会计
21	第二节 合伙企业会计
57	第三章 租赁会计
57	第一节 租赁会计概述
66	第二节 承租人会计处理
80	第三节 出租人会计处理
94	第四节 售后租回的会计处理
110	第四章 所得税会计
110	第一节 所得税会计概述
113	第二节 资产、负债的计税基础与暂时性差异
121	第三节 递延所得税资产和递延所得税负债的核算
127	第四节 所得税费用的核算
138	第五章 股份支付会计
138	第一节 股份支付会计概述
141	第二节 股份支付会计处理
146	第三节 股份支付会计准则与国际财务报告准则的比较
154	第六章 企业年金基金会计
154	第一节 企业年金基金概述
157	第二节 企业年金基金会计处理
162	第三节 企业年金基金会计报表编报
171	第七章 外币交易会计
171	第一节 外币交易会计概述

176	第二节 外币交易会计处理
191	第八章 外币财务报表折算
191	第一节 外币财务报表折算概述
192	第二节 外币财务报表折算方法
203	第三节 我国外币财务报表折算的方法
215	第九章 石油天然气会计
215	第一节 石油天然气开采概述
217	第二节 油气资产的确认、计量与披露
230	第十章 企业合并
230	第一节 企业合并概述
236	第二节 非同一控制下企业合并会计处理
244	第三节 同一控制下企业合并会计处理
250	第四节 购买法和权益结合法的比较
251	第五节 企业合并会计准则国际比较
259	第十一章 合并财务报表
259	第一节 合并财务报表概述
265	第二节 合并财务报表理论
269	第三节 非同一控制下股权取得日合并财务报表编制
284	第四节 同一控制下股权取得日合并财务报表编制
291	第五节 股权取得日后合并财务报表编制
325	第十二章 物价变动会计
325	第一节 物价变动会计概述
329	第二节 物价变动会计模式
332	第三节 一般购买力会计
340	第四节 现行成本会计
345	第五节 现行成本/不变币值会计
351	第六节 物价变动会计与公允价值会计
360	第十三章 企业破产、清算与重组会计
360	第一节 破产清算会计概述
364	第二节 破产清算会计
374	第三节 企业重组会计
380	主要参考文献

第一章 绪论

重点提示:本章以高级财务会计产生和发展角度出发,着力分析社会经济发展对传统财务会计理论与方法所产生的冲击,以及在此基础上现代财务会计对传统财务会计理论与方法进行不断修正和创新,逐渐建立和发展出一门新的财务会计学分支——高级财务会计。通过学习要求学生理解高级财务会计的基本概念、发展过程,掌握高级财务会计的研究内容。

在人类发展史上,从来没有哪一个历史时期的社会活动像 20 世纪这样飞速发展,日新月异,使人类社会进入前所未有的、崭新的阶段。当然,随着社会经济的发展,作为社会经济细胞的企业面临着越来越复杂的经济环境,已经产生或将要产生诸多新的或是特殊的经济业务,这些经济业务引起的价值变动必将反映在会计理论与实务方面。所以,意在解决随着社会经济发展而产生的新的、特殊业务的会计问题的、在原有财务会计理论和方法基础上拓展的一个新的财务会计分支,即高级财务会计。

第一节 高级财务会计概述

一、高级财务会计发展的历史沿革

(一)高级财务会计产生的背景

高级财务会计产生于 20 世纪 50 年代。此时,第二次世界大战已经结束,整个世界趋于和平,各国政府都将其主要精力投入到国家的经济建设上来,使得世界经济得到极大的发展。许多自然科学家也都投身于经济建设,产生了许多新的、自然科学与社会科学相互交叉的学科,如经济数学、现代管理理论与方法等,又进一步地推动了整个社会经济全面的、迅猛的发展,使整个资本主义国家所处的经济环境发生了巨大的变化。

1. 经济实力增强,竞争日趋激烈

首先,世界各国的经济实力不断发展壮大,国家与企业所面临的市场竞争越来越激烈,企业为了生存必须不断地扩大规模,使得公司间的股权投资成为必然,相互进行股权渗透,逐步发展成为庞大的企业集团。其次,有着企业血库之称的资本市场建立并得到迅猛的发展,通过资本市场的自主调节,优胜劣汰,社会经济资源的配置进一步优化。最后,随着经济的高速发展,企业与其利益相关者关系也是日趋密切,使得整个社会对会计信息的要求也越来越高,依赖性越来越强,并且会计信息的质量直接关系到资本市场健康、有序地发展,因此,会计在企业管理中地位也就越来越突出,越来越重要,甚至是不可或缺的。

2. 经济发展不均衡,通货膨胀出现

20 世纪 60—70 年代,由于世界经济发展失衡,在资本主义国家普遍出现了通货膨胀现象,而且越来越严重。具体表现为,首先是处在整个生产环节底层的初级产品价格开始上涨,影响工人生活水平,导致职工薪酬增加,随后导致生产资料的价格猛涨,进而使所有的商品价

格和职工薪酬发生变动,并且不能明确地按照同样的比率变动,即形成相对价格变化,自此,通货膨胀显现。通货膨胀使不同商品的相对价格和产量出现了扭曲,或者使整个经济的产出和就业产生了扭曲。并且通货膨胀还导致收入和财富在不同阶层之间进行再分配。所以,通货膨胀已经成为资本主义国家共同面临的一个重要问题,在会计领域,它使财务会计理论中以货币作为主要计量单位的假想受到了严重的冲击,几乎颠覆了会计信息的可靠性,使投资者根本无法根据企业提供的会计信息进行正确的经济决策。

3. 国际交流频繁,资本的国际化进程加快

为了谋求经济更快发展,企业的经济活动已经不再局限于某一个国家区域内,要不断地向周边国家延伸,或是追求经济资源在全球范围内进行配置。因此,全球经济一体化的进程越来越快,跨国经营已经成为企业的日常经济行为。发达国家不仅大力推行其产品的国际化,更重要的是大规模地推行资本的国际化,导致跨国公司大量出现,又进一步地推动了国际贸易发展,同时也促使资本投资彰显国际化和多元化的特色。

4. 社会经济发展要求会计信息质量不断提高

社会经济发展的巨大变化,产生了许多新的特殊的企业和业务,它对传统财务会计的理论与方法提出了挑战。例如,企业之间的并购行为日益普及,使企业规模不断扩大,更多的由母、子公司组成的企业集团出现,甚至于形成了包括处在不同国家的企业组成的跨国集团。企业集团内部母公司与子公司以及子公司与子公司之间、以内部交易价格而不是公平价格、频繁地发生的业务往来,会直接影响企业对外披露的会计信息的真实性、可靠性,常常会出现母公司利用对子公司的控制能力,粉饰自身的会计报告,误导投资者,甚至于欺骗投资者,以至于最终严重干扰了资本市场的秩序,在企业取得一己私利的同时损害了其他企业利益,最终影响整个国家经济社会正常、健康发展。所以,客观要求需要站在企业集团的角度上编制能够反映集团整体财务状况、经营成果、现金流量、所有者权益变动的财务报告。在经济领域中,国家与国家的界限被淡化了,随着交易在国家间进行,各种货币间的交换也变得平常起来,从而使得会计核算中外币业务处理突显出来。波及整个世界的通货膨胀问题直接影响着传统财务会计的基本假设,更何况大量金融及金融衍生工具应用于企业生产经营活动中,这都对传统财务会计的理论与方法提出了新的挑战,为了解决这些新问题,20世纪60年代,在传统财务会计的基础上产生了一门专门的会计,即高级财务会计。

我国改革开放以来,同世界经济的发展进程一样,整个社会经济也得到了迅猛发展,在很短的时间内大幅度地拉近了与世界经济的距离,企业合并、跨国公司、外币交易、租赁、破产清算等业务也向雨后春笋一样蓬勃发展起来,同样,传统财务会计也面临着新的挑战,要求对这些新社会经济环境下出现的问题采用新的、更先进的会计理论与方法进行核算,高级财务会计很自然地引进,并且很快得到新的发展。

(二)高级财务会计发展历程沿革

从资本主义国家高级财务会计的发展过程来看,大致可分为三个阶段:

1. 高级财务会计的萌芽阶段(20世纪初至20世纪40年代)

在这个历史时期,西方资本主义国家基本上完成的产业革命,企业规模不断扩大,其劳动生产力也得到了空前的提高,出现了历史上企业合并的第一次高潮,在会计上首次提出了合并会计报告的问题。第一次世界大战以后,资本主义国家出现了轻度的、持续的通货膨胀问题。

通货膨胀问题影响到会计信息的可靠性和准确性,引起会计学界的高度重视。美国早期会计学家亨利·W.斯威尼(Henery W. Sweeney)在1936年出版了《稳定币值会计》一书,提出了应对通货膨胀现象的会计理论及方法,标志着高级财务会计的产生。

2. 高级财务会计基本形成阶段(20世纪50—60年代)

第二次世界大战结束以后,资本主义国家都在积极的发展自身的工业,企业规模不断地扩大,对资金的需求量越来越大,传统的信贷方式已经无法满足其要求了。在这样的背景下,企业与银行联合起来,产生了以融资租赁为主的现代租赁业务,促使租赁会计形成。1953年美国会计程序委员会发表了《会计研究公报第43号》,规范了租赁会计的处理方法。此后,1959年美国会计程序委员会又发表了《会计研究公告第51号》,规范了合并会计报表的编制。1963年针对通货膨胀问题,美国注册会计师协会发表第6号会计研究公告:“呈报物价水准变动的财务影响”。美国会计原则委员会于1960年发表第3号公告:“重编一般物价水准变动的财务报表”,以指导会计处理物价变动对财务信息质量的影响。因此,20世纪50—60年代,高级财务会计的基本内容已经形成。

3. 高级财务会计不断发展阶段(20世纪70年代—至今)

进入20世纪70年代以后,西方资本主义国家陆续发布相关会计准则,指导、修订经济发展过程中出现的新的、特殊的会计问题。例如,美国财务会计准则委员会于1973年颁布第1号财务会计准则公告《外币业务的揭示》;1984年颁布第8号财务会计准则公告《期货合同的会计处理》;1987年颁布第96号公告《所得税会计》;1988年颁布第100号会计准则公告《所得税法》;1992年颁布多次修改后的会计准则公告《所得税会计》。国际会计准则委员会1977年发布第8号准则公告《会计对物价变动的反映》;1981年发布第15号准则公告《反映物价变动影响的资料》;1989年发布了第29号准则公告《恶性通货膨胀经济中的财务报告》;1993年12月发布《国际会计准则第3号——企业合并》,历经2001年4月、2004年3月至2008年1月修订;1996年10月发布《国际会计准则第12号——所得税》,历经1999年5月、2001年4月修订;1976年6月发布《国际会计准则第27号——合并财务报表和对子公司投资的会计》,历经1989年4月、1994年、1998年、2000年修订。从这些准则的制定中可以判断,高级财务会计作为一门专门会计的条件已经具备,已经形成了不同于中级财务会计的理论基础和方法体系,得到了会计职业界的广泛认同和接受,它是对中级财务会计中没有、也不能包括的内容进行补充,构成了完整的财务会计体系。

我国进入改革开放以后,对所面临的经济带来的新的、特殊的会计问题也从理论上和实务上予以规范,从1992年11月30日以国务院总理令形式颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》开始,我国政府陆续颁布并不断修订相应的会计准则,利用企业会计准则的形式对经济领域中的新问题、新方法进行规范,至2006年2月15日,国家颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则,特别是《企业会计准则第18号——所得税》、《企业会计准则第19号——外币折算》、《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第21号——租赁》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》、《企业会计准则第24号——套期保值》、《企业会计准则第27号——石油天然气开采》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》等,这些准则的颁布标志了高级财务会计在我国已初具规模,形成了相应的会计理论和实务处理方法。

二、高级财务会计概念及综述

高级财务会计概念一直是财务会计理论界讨论的一个问题,到目前为止,始终没有一个统一的认识和界定,国内各种版本教材及学术论文中都有不同的描述,在此做一综述。

谢诗芬(关于高级财务会计学若干理论问题观点评述,首都经贸大学学报,2001,第一期):高级财务会计学是研究高级财务会计及其理论的会计学,是在相对平衡的会计理论框架上有所变异的会计理论。

《新编高等会计学》(林钟高、项有志、席彦群、张力著,立信会计出版社,2000年4月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,具体内容包括:企业合并会计;外币交易;外币报表折算;衍生金融工具会计;物价变动会计;股东权益会计;所得税会计;公司清算与重整;总分店会计;期货会计;社会保障会计;租赁会计;人力资源会计;房地产会计;政府与非盈利组织会计等。

《高级财务会计》(余国杰主编,武汉大学出版社,2002年7月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,具体内容包括:企业合并;长期股权投资;合并会计报表;分支机构会计;外币交易会计;外币报表折算;公司清算、改组与重整;合伙企业会计等。

《高级财务会计》(万宇洵主编,西南财经大学出版社,2003年1月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,具体内容包括:租赁;企业合并会计;商品期货;衍生金融工具;外币会计;物价变动会计;分支机构会计;分部报告;破产会计等。

《高级财务会计》(张文贤、高建兵主编,首都经贸大学出版社,2003年3月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,具体内容包括:合伙企业会计;总分部会计与联合会计报表;跨国企业经营会计;外币业务与报表折算;合并会计报表;政府会计;非盈利组织会计;增值会计;公司清算、改组与重组;所得税;租赁会计;中期与分部报表等。

厦门大学会计系列教材《高级财务会计》(杜兴强主编,厦门大学出版社,2004年5月第1版):没有明确高级财务会计的概念,指出高级财务会计研究的内容包括:企业特殊交易的会计处理,如租赁、所得税、养老金会计;物价变动会计、外币会计,包括外币交易会计外币财务报表折算;合并会计,包括合并财务报表、分部报告。

《高级财务会计学》(郭立田、李桂荣主编,南开大学出版社,2004年12月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,具体内容包括:企业合并与合并会计报表;合伙与分支机构会计;跨国经营会计,包括外币交易、外币报表折算;特殊业务会计,包括租赁、金融工具会计、期货交易、破产清算会计;特殊会计报告,包括分部报告、中期报告、物价变动会计等。

《高级财务会计》(王则斌主编,东北财经大学出版社,2005年1月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,具体内容包括:公司会计的特殊问题,包括公司所得税会计、公司清算与公司重组;外币会计,包括外币交易和外币报表折算;物价变动会计;企业合并与合并财务报表;特殊行业(业务)会计,包括租赁会计、期货、政府与非盈利组织会计等。

《高级财务会计》(石本仁、杨荣彦主编,暨南大学出版社,2005年3月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,具体内容包括:长期股权投资与企业合并;合并财务报表编制的基本程序与方法;公司间交易的抵消;分支机构会计;外币交易;外币报表折算;合伙会计;企业破产清算会计;政府会计;非营利组织会计;上市公司信息披露;物价变动会计;退休金会计等。

《高级财务会计》(储一昀主编,复旦大学出版社,2006年8月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,内容框架包括:企业合并及合并财务报表;金融工具会计;分部报告与中期报

告;租赁会计;养老金会计;公司财务困境;物价变动会计;分支机构会计;合伙企业会计等。

《高级财务会计》(赵雪媛主编,中国财政经济出版社,2007年6月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,内容框架包括:外币会计;借款费用;或有事项;资产负债表日后事项;非货币性资产交换;租赁;会计政策变更与差错更正;关联方关系与披露;企业合并;合并报告;分部报告;中期财务报告等。

《高级会计学》(阎达五、耿建新、戴德明主编,中国人民大学出版社2007年8月第4版):高级会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一种会计,即利用财务会计的固有方法,对现有财务会计未包括的业务,以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务以新的会计观念进行反映和监督的会计。

《高级财务会计》(刘三昌主编,清华大学出版社,2007年9月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,内容框架包括:财务报表调整与附注;租赁会计;企业合并及合并财务报表;中期财务报告;外币会计;物价变动会计;清算会计;合伙与分支机构会计等。

《高级财务会计》(汤湘希主编,经济科学出版社,2008年1月第1版):本书没有明确高级财务会计概念,内容框架包括:公允价值会计;外币折算;套期保值交易会计;资本减值会计;所得税会计;会计政策、会计估计变更和差错更正;企业合并;合并财务报表;清算会计等。

综上所述,首先,国内会计学界就会计问题的命名基本一致,大部分教材被命名为《高级财务会计》。不同的是,立信会计出版社始终认定该学科应命名为《高等会计学》,保持学术的一家之言。另外,还有南开大学出版社出版的教材定名为《高级财务会计学》。其次,高级财务会计研究的内容,或是包括的具体业务,众说纷纭,各不相同。有些甚至包括一些中级财务会计学的内容。最后,高级财务会计研究的内容是随着社会经济环境变化而变化的。例如,早期教材中主要包括外币业务、企业合并及合并财务报表、物价变动会计、租赁会计、清算会计、合伙与分支机构会计等。随期货市场的发展,教材中出现套期保值会计。近期因为受全球金融危机影响,公众开始怀疑公允价值的可靠性,教材中出现公允价值会计和资产减值会计的内容。我们认为,这一学科命名为高级财务会计比较妥当。理由之一,高级财务会计只是研究财务会计领域中的特殊的、有难度的、发展变化着的内容,不可能涵盖会计学中除初级和中级会计以外的所有内容;理由之二,高级财务会计是以特殊问题的专题形式进行研究和规范的,并没有形成一个完整的理论体系,仍然在财务会计框架下进行的,所以,称之为高级财务会计学有失严谨。

三、高级财务会计的概念

(一)高级财务会计的概念

高级财务会计是指在中级财务会计理论与实践的基础上,根据社会经济发展需要研究、不断修正和创建新的会计理论和方法,并应用这些理论和方法对因社会经济发展而产生的、中级财务会计无法涵盖的会计事项进行核算与监督的会计。具体包括:独资和合伙企业会计、租赁会计、所得税会计、外币交易会计、外币会计报表折算、企业合并会计、合并财务报表编制、物价变动会计、企业破产清算与重组会计等。

(二)高级财务会计概念解析

根据高级财务会计产生与发展历程以及研究对象,高级财务会计属于财务会计的范畴,可以从以下五个方面理解:

1. 会计目标方面

财务会计的目标是,以财务报告的形式向财务报表使用人提供决策有用的会计信息。管理会计的目标是,从预算和内部管理控制两个方面提供企业内部管理层决策有用的会计信息。目前认定高级财务会计解决的问题仍然是企业会计事项的对外报告问题。例如,租赁会计是研究承租人和出租人在租赁活动中会计要素的变动情况,并对外披露相关会计信息;所得税会计是研究企业如何确定能够从利润中扣减的所得税费用、当期所得税以及递延所得税费用(收益),并在财务会计报告中予以揭示;物价变动会计研究物价变动达到一定程度的情况下如何对外提供有用的会计信息问题;合并财务报表则是以企业集团作为一个新的报告主体,研究如何在母公司、子公司个别会计报表的基础上编制和披露能反映企业集团整体财务状况、经营成果、现金流量情况。所以,高级财务会计与中级财务会计的目标是一致的,就是明确为什么要提供会计信息,向谁提供会计信息,提供哪些会计信息的问题。

2. 会计信息质量特征方面

高级财务会计要求企业提供的会计信息应当满足于企业利益相关者的需求,应当与其经济决策有关,因此,符合《企业会计准则——基本准则》中对会计信息质量的要求,即可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。所以,高级财务会计与中级财务会计的对会计信息质量要求是一致的。

3. 研究内容方面

高级财务会计研究的是企业所面临的特殊业务或事项,但是这些业务或事项必然导致企业会计要素发生变化。因此,高级财务会计核算的对象仍然是会计的基本要素,这与财务会计核算对象相一致。所以,高级财务会计的研究对象与中级财务会计的研究对象实质上是一致的,应属于财务会计范畴。但是,高级财务会计主要处理企业在生产经营活动中面临的特殊事项或交易,如外币业务、租赁、期货、物价变动、合并财务报表等。而中级财务会计主要处理的是企业生产经营活动中一般性质的,即大部分企业都可能面临的通常事项,如投资、收入、存货、固定资产等。所以,高级财务会计的研究领域比中级财务会计更广泛、更复杂。

4. 会计理论和方法传承方面

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创新和修订,是在更高一个层面建立起来的理论与方法,并不是完全脱离中级财务会计理论与方法。中级财务会计中关于会计目标、会计信息质量特征、会计确认与计量等都严格遵循财务会计的四项假设。当社会经济发展,会计环境发生变化后,中级财务会计就无法进行相应的会计核算,其会计处理的灵活性和可商榷性不足。而高级财务会计就是针对新的社会经济环境变化产生的特殊业务设计会计理论和方法,并应用于会计实践中,它在会计处理上是存在灵活性和可商榷性的。例如,当原会计主体由于各种原因无法持续经营时,破产清算会计理论与方法则应运而生;当物价变动冲击货币计价假设中包括的币值不变假设时,人们必然寻求新的会计模式替代“历史成本/名义货币”会计模式;当个别主体的财务报告不能够可靠地反映企业集团财务会计信息时,合并财务报告的理论和方法就产生了;当企业经济活动跨出国门,无法用本国货币作为唯一计量币种的时候,外币会计及外币财务报表折算方法被设计和运用;当企业以年金基金的方式为员工提供补充养老保险时,企业年金基金会计应运而生。

5. 会计技术方法方面

高级财务会计运用的会计技术方法与中级财务会计运用的会计技术方法基本一致。首