



会计学系列精品教材
Accounting Series of Fine Materials

高级会计学

曾洁琼 主编

Advanced Financial Accounting



经济科学出版社
Economic Science Press

013029394

F230

462

会计学系列精品教材

高级会计学

曾洁琼 主 编
尹朝晖 徐雪霞 副主编



经济科学出版社



北航

C1638294

F230

462

0030690810

图书在版编目 (CIP) 数据

高级会计学 / 曾洁琼主编. —北京: 经济科学出版社,
2013. 3

会计学系列精品教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3023 - 2

I. ①高… II. ①曾… III. ①会计学 - 教材
IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 033064 号

责任编辑: 侯晓霞 侯加恒

责任校对: 王凡娥

责任印制: 李 鹏

高级会计学

曾洁琼 主 编

尹朝晖 徐雪霞 副主编

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

教材分社电话: 88191345 发行部电话: 88191537

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

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

北京密兴印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 17.75 印张 420000 字

2013 年 4 月第 1 版 2013 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3023 - 2 定价: 36.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

编委会

主 任：杜国良

执行主任：胥朝阳

委 员：（以姓氏笔画为序）

王珍义	刘圣妮	李甫斌	张耀武
杨 洪	祝建军	胡星辉	曾洁琼
简东平			

序

三十多年来,武汉纺织大学会计学院在高质量建设会计学省级本科品牌专业,充实财务管理、会计信息系统、中级财务会计等省级精品或优质课程的过程中,在教学与科研方面取得了显著进展。近年来,会计学院先后获得全国会计知识大赛三等奖、湖北省会计信息化大赛高校组第一名、湖北省大学生优秀科研成果奖等突出成绩,已成为高素质会计人才培养的重要基地。同时,随着经济全球化的演进,我国社会主义市场经济体制下会计改革的深入与发展,以及互联网的普及、可扩展企业报告语言(XBRL)的开发,为会计领域的国际协调与趋同提供了有力的政策及技术支持。

在以上背景下,为及时反映与跟踪国内外会计领域出现的重大变化,武汉纺织大学会计学院组织业务能力强、教学实践经验丰富的教师撰写了这套“会计学系列精品教材”。该套教材包括《会计学基础》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《政府与非营利组织会计》、《会计信息系统》、《会计模拟实验》、《审计学》、《财务管理学》和《财务报表分析》等11部会计专业主干课程的教科书,每部书的主编均为该课程主讲人或负责人。在书稿杀青之际,编委会邀我作序,我欣然为之。综观这套系列丛书,我认为它具有下列特点:

一是科学性——本系列教材以马克思主义经济学及现代管理学为指导,在深入阐明会计学科基本理论的基础上,展开对企业等经济活动主体具体业务的探讨。尤其是在阐明各种会计方法、技术和手段时,既注意从理论上进行解释,也注意案例分析与实务操作,达到了引导学生从源头上加以认识和把握会计学、审计学和财务管理学的目的。

二是系统性——本系列教材立足对企业经营活动作逻辑性的系统处理,对课程及教材之间的相关性进行充分论证,最大限度降低教材之间的重叠,较好实现了教材内容之间的合理划分与关联性对接。

三是实用性——本系列教材在力求构建理论框架的同时,紧贴当代经济活动,着重通过实例对专业知识点进行阐述,以方便学生理解、掌握或应用,体现出鲜明的时代特征。

四是前瞻性——本系列教材在一定程度上把握住了精品教材的创新力度，如教材中对产权经济学与法学原理的引入等，吸收了会计及相关交叉领域前沿的学术研究成果。

我相信这套教材不仅将受到会计专业学生的欢迎，而且也能得到实际工作部门的好评，成为实际工作者的必读参考书。

中南财经政法大学 郭道扬
2011年12月25日于竹苑

前 言

知识经济时代发展是永恒的主题，会计的不断发展、完善要求会计教育也要不断地随之改革、发展。作为长期从事会计教育的工作者，我们有一种职业的使命感，希望能不断地将全新的知识传授给学生，尤其是面对会计的日新月异变化，我们应该与时俱进，跟上时代的节拍，不断地调整会计教育知识体系，改革教学方法，因材施教，不断更新教材，力求最早、最快将最新的知识呈现在学生的面前，使学生成为有用之才。

高级会计是伴随着社会经济环境的发展变化而产生和发展的。当市场经济不断深入发展，企业的经济活动也日趋复杂，并逐渐产生一些新的会计业务，例如金融市场发展过程中不断涌现的衍生工具交易、特定经济问题所引起的会计问题、企业分立合并后形成的特殊会计主体的会计核算及信息披露问题等。这些新的经济形势下产生的特殊会计问题已无法用传统会计理论与核算模式来解释与处理，需要对传统会计理论进行拓展与延伸，以适用于这些特殊会计业务的核算需要。高级会计学是专门研究如何对那些传统会计未包括的会计业务，或者需要进行深入探讨的特殊会计理论，以及随着客观经济环境变化而产生的特殊会计业务进行反映和监督的会计分支，它与传统财务会计互相补充，共同构成了财务会计的完整体系。可见，高级会计自 20 世纪中期出现以来，对一般的传统会计的理论与实务带来很大的冲击，并仍处于不断的发展和完善之中。

本教材在编写上具有如下特色：

1. 强化与新会计准则的一致和协调。本教材以我国 2006 年颁布和实施的新企业会计准则体系为基本依据，并参考国际财务报告准则和美国财务会计准则。在内容安排时，尽可能考虑进一步与新企业会计准则体系的对应与协调。
2. 注重理论分析与实际应用并重。本教材既反映国际会计惯例和会计理论与实务发展的最新动态，又紧密结合我国财务会计，尤其是上市公司财务会计的实际，理论分析与实际应用并重。每章都以具体的案例引出问题，这样以便读者能联系实际。

3. 重视学生能力的培养。本教材尽力以问题为导向的编写思路,引导学生从解决问题的角度去学习、理解相关的理论与方法,希望有助于培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。最后通过一个案例讨论结束,以便学生对知识更好地融会贯通。

4. 明确本科教材的定位。本教材强化本科教材的定位,内容和结构的安排,都以更好地满足本科层次的教学需求为基本原则。既考虑提供给本科生最新的会计理论问题,又能满足本科生所需要的实务能力的培养。

5. 加强基础知识和基本技能的掌握。本教材每章都附有思考题和各类练习题,便于考核学生对所学知识的掌握程度以及应用这些知识解决问题的能力。

本书既可作为高等院校会计学、财务管理以及相关专业学生学习高级会计的教材,也可作为会计职称考试和注册会计师考试配套教材,还可以作为广大会计实务工作者自学高级会计的参考用书。

本书由9位高校专任专业教师共同写作完成。初稿写作分工如下:曾洁琼负责第一章和第六章的编写,并负责统稿、定稿;邓敏负责编写第二章;程芙蓉负责编写第三章;谢国芳负责编写第四章;蔡艳芳负责编写第五章;徐雪霞负责编写第七章;袁莉负责编写第八章;尹朝晖负责编写第九章;汪四新负责编写第十章。

由于作者的业务水平有限,书中可能存在疏漏、错误和表述不当之处,期待和欢迎读者批评指正,以便将来再版时进行修正、改进。

编 者

2012年10月

目 录

第一章 绪论 \ 1

- 第一节 高级会计概论 \ 1
- 第二节 高级会计的理论基础 \ 4
- 第三节 高级会计的研究范畴 \ 6

第二章 外币折算 \ 10

- 第一节 外币折算概述 \ 10
- 第二节 外币交易的会计处理 \ 15
- 第三节 外币财务报表折算 \ 20

第三章 非货币性资产交换 \ 32

- 第一节 非货币性资产交换的认定 \ 33
- 第二节 非货币性资产交换的确认与计量原则 \ 34
- 第三节 非货币性资产交换的会计处理 \ 37
- 第四节 非货币性资产交换的信息披露 \ 48

第四章 债务重组 \ 51

- 第一节 债务重组的定义和重组方式 \ 51
- 第二节 债务重组的会计处理 \ 53
- 第三节 债务重组的信息披露 \ 67

第五章 所得税 \ 71

- 第一节 所得税会计基础 \ 71
- 第二节 资产、负债的计税基础 \ 72
- 第三节 所得税暂时性差异 \ 78
- 第四节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认 \ 80

第五节 所得税费用的确认和计量 \ 85

第六章 租赁 \ 93

第一节 租赁概述 \ 93

第二节 经营租赁的会计处理 \ 98

第三节 融资租赁的会计处理 \ 100

第四节 售后租回交易的会计处理 \ 111

第七章 衍生金融工具会计 \ 116

第一节 衍生金融工具会计概述 \ 116

第二节 非套期性衍生金融工具会计处理 \ 121

第三节 套期性衍生金融工具会计处理 \ 126

第四节 衍生金融工具的信息披露 \ 133

第八章 企业合并 \ 137

第一节 企业合并概述 \ 137

第二节 同一控制下企业合并的会计处理 \ 144

第三节 非同一控制下企业合并的会计处理 \ 153

第四节 企业合并的信息披露 \ 163

第九章 合并财务报表 \ 167

第一节 合并财务报表的理论基础 \ 168

第二节 控制权取得日合并财务报表的编制 \ 177

第三节 控制权取得日后合并财务报表的编制 \ 184

第四节 企业集团内部交易的合并处理 \ 190

第五节 合并财务报表附注 \ 204

第六节 合并财务报表的编制综合举例 \ 206

第十章 资本市场的其他财务会计问题 \ 230

第一节 股份支付 \ 232

第二节 会计政策、会计估计变更和差错更正 \ 239

第三节 资产负债表日后事项 \ 250

第四节 每股收益 \ 260

参考文献 \ 273

第一章 绪论

【本章学习目的】通过本章的学习，了解高级会计的产生，理解高级会计的研究范畴，弄清高级会计的定义，并掌握高级会计的内涵，以及高级会计的理论基础。

【案例导引】

某会计学院大二学生问会计老师：假如某个公司很快要破产了，这个时候会计人员该怎么核算呢？如其机器设备还要与往常一样计提折旧吗？另外，一些产品没有销售合同，拿去偿债，该怎么来核算？我发现学了《中级财务会计》之后还是没办法去处理这些问题。

会计老师回答：这些问题问得好，我现在暂时不作回答，等到大三你们学完《高级会计学》后你们自己就能解决这些问题了。

第一节 高级会计概论

一、高级会计的定义

高级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，对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓，即对现有财务会计未包括的业务，以及随着经济环境变化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。它与会计学原理、中级财务会计相互补充，共同构成了财务会计的完整体系。具体地讲，这一概念包括以下含义：

1. 高级会计属于财务会计范畴。财务会计和管理会计构成企业会计的两大分支。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。高级会计仍然是以货币作为主要计量单位对经济活动进行反映和监督，解决的问题仍然是经济事项的对外报告问题，为利益相关者提供相关信息。例如，合并财务会计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，高级会计与中级财务会计的目标是一致的，都是向投资者、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，以满足他们决策所需的财务会计信息需要。

2. 高级会计处理的是企业面临的特殊事项。财务会计对象以内的经济事项可分为一般事项和特殊事项。一般事项和特殊事项的划分标准是其发生的频率。一般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；特殊事项是企业经营的某一特定阶段或某一特定条件下出现的事项，如合并财务报表、外币报表折算、租赁等等，很多是突破了传统会计观念的业务与事项，并形成了一定的体系。

3. 高级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与深化。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，出现了特殊的经济业务与会计事项，因而严格遵循四项基本会计假设的传统财务会计已无法适应，必须对四项基本假设进行突破，这样就产生了高级会计。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价假设中隐含的币值稳定假设时，人们必然要寻找新的会计模式替代“历史成本/名义货币”会计模式。

二、高级财务会计在财务会计学科中的地位

财务会计构成：

1. 会计学原理。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。

2. 中级财务会计。中级财务会计着重阐述企业一般会计事项，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。

3. 高级财务会计。高级会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理。高级会计之所以“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，掌握高级会计知识，才能对财务会计学科有一个比较系统的了解。

三、高级会计的产生

第二次世界大战以后，世界范围内的科技革命推动了西方社会经济的迅猛发展，西方资本主义国家经济环境产生了以下巨大变化：

1. 各国经济不断发展壮大，由自由竞争逐步形成垄断，公司间相互渗透形成了庞大的企业集团，母子公司成为一种普遍的社会现象，企业间的横向和纵向经济联系更加紧密、依赖性更强，出现了第三次企业兼并浪潮，把互无关联的各类企业，通过兼并组合成一个拥有巨额资金的强大混合体，社会经济资源的配置进一步优化，社会对会计信息的要求和依赖性越来越高，会计在企业中的地位也就越来越重要。

2. 西方主要国家在 20 世纪 60 ~ 70 年代通货膨胀普遍加剧, 对会计信息的真实性和有用性产生了较大的冲击, 引起了会计实务界和学术界的普遍关注, 并进行了大量研究, 逐步形成了不同的学术观点, 以指导会计处理物价变动对会计信息质量的影响。

3. 同时, 国家对企业加强了所得税的征管, 允许应税收益与会计收益有一定的区别, 如何重新计算应税收益将直接影响到企业交纳所得税的多少, 从而影响企业的净收益。故所得税会计也应运而生。

4. 贸易投资自由化、跨国经营普遍化。这样外币折算问题不得不引起大家的关注。

5. 金融国际化, 经济一体化, 金融工具不断创新, 衍生金融工具会计成为了大家关注的焦点之一。

6. 企业投资规模不断扩大, 设备不断更新, 而传统的信贷方式已无法满足资金需求, 在银行和企业的共同参与下, 为解决各国各行业资金不足的问题, 出现了融资租赁业务, 这样就产生了租赁会计。

由于上述环境的变化必然产生许多新的会计业务, 而这些新的会计业务又都突破了现有财务会计和管理会计的范围, 其程序与方法并不能处理这些新业务, 主要表现在以下几个方面:

1. 企业集团内部存在着母公司与子公司、子公司与子公司之间以内部价格转移财产或劳务的业务往来, 为了全面综合集团公司整体财务状况、会计期末应编制集团公司的合并报表, 如果是跨国性的集团公司, 如果所属国外子公司会计报表中使用的货币种类与母公司不同时, 还应首先进行外币报表的折算, 然后再编制合并报表。

2. 在进行国际贸易和国际间投资及劳务输出过程中, 必然发生外币兑换、外币交易与折算, 以及外币远期合同, 套期保值和融资的互换交易等事项。

3. 通货膨胀的存在与发展, 必然严重地冲击财务会计的币值稳定假设, 如果不采取一定的措施对物价变动影响进行剔除, 必然影响会计信息的质量、影响会计信息价值的实现。

4. 国际金融市场的形成, 各种衍生金融工具的创新, 期货市场和融资租赁业务的发展, 必然出现风险及逃避风险, 远期汇率与即期汇率、租赁契约、价值担保等一系列特殊问题。

5. 企业的兼并与合并、清算与破产, 也必然严重冲击会计主体假设与持续经营假设。企业的兼并与合并不仅需要编制合并报表, 而且在会计处理过程中涉及若干会计主体, 会计人要扮演多种角色, 站在不同的立场上, 为不同的主体服务; 企业的清算与破产, 宣告企业的经济活动的终结, 原有的企业不复存在, 这必然与企业持续经营假设相矛盾, 如何进行破产清算, 这确是会计领域的一个新问题。

面对会计领域诸多的新问题, 原有的财务会计的框架难以容纳, 而这些又是财务会计必须解决的问题, 因此必须在原有的财务会计学的基础上, 谋求建立一门新的学科来解决这些会计领域的新问题, 于是高级会计在 20 世纪 60 年代就应运而生了, 其主要内容已基本形成, 并已形成了一定的会计处理原则。随着经济的发展和环境的不断变化, 新的会计业务不断出现, 会计学术界和实务界的不断研究和完善, 20 世纪 80 年代以来, 高级会计的基本内容、处理指导思想和方法都已大致形成, 并逐渐成为一种会计惯例, 被实务界广泛认可和接受, 标志着高级会计已进入成熟期。

第二节 高级会计的理论基础

会计假设是建立财务会计理论和实务的基础。通过前面的分析,可知高级会计属于财务会计的范畴,所以会计假设也是高级会计的理论基础。但由于随着社会经济环境的变化,各种特殊会计事项的出现,导致有些超越了原有的会计假设,对会计假设有所背离。这种背离的诠释是构成高级会计内容的基点。所以,高级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

会计主体假设是设定会计为之服务的对象,即限定会计核算的空间范围。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,并通过编制会计报表系统反映该主体的财务状况和经营成果。但是,现代经济的发展和由此出现的会计业务已向这项假设提出了挑战。比如,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会计报表。所以,在当前的情况下,会计主体假设已随客观经济环境的变化而有了新的更丰富的内容,实践促使会计主体这一假设有了松动,在此基础上产生了超越该假设前提条件的合并财务报表等新的会计业务。

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,企业在未来的时期内能否持续经营取决于多种因素。即,现代经济中的很多不确定性因素可能随时导致企业解散、重组或者破产。显而易见,企业因各种原因而形成的解散、重组或者破产都是对持续经营假设的否定。这些非持续经营而形成的会计业务就理所当然地成为了高级会计需要阐述的内容。即对持续经营假设进行了松动。

三、会计分期假设的松动

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陈报,因此需要将持续经营的企业划分为相等的时间跨度,以此为基础编制会计报表。故出现了会计分期假设。会计分期假设和持续经营假设为解决会计核算中资产计价和收益确定等问题提供了基础。例如,正是基于持续经营假设和会计分期假设,对资产的计价采

用历史成本而不用变现价值，以等同的时间间隔编制会计报表。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决策有用的信息。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出于某种原因而面临破产或兼并、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会计报表。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分期假设动摇的结果。

另外，会计分期假设是权责发生制的基础，也是会计确认、计量的依据。但是随着经济环境的变化而出现的新的经济业务也涉及了这一假设，从而形成了依赖这一假设不能解决的一些会计事项。例如，由于企业有一些特殊的跨期摊配事项，由此形成了所得税费用的跨期摊配；期货业务、衍生金融工具的出现与发展，已使现行的定期财务报告制度难以及时提供有效的信息。这些都要求对会计分期假设进行松动。

四、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，会计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—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会计报表要能够为投资者、债权人以及会计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其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会计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会计报表必然会严重失实，引起报表使用者的误解，迫使人们对物价变动会计进行研究。

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，出现了合并会计报表。但是，报表合并的范围并不限于国内的子公司。跨国集团为了对遍及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会计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会计报表转化成以母公司本国货币表述的会计报表。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

折算成为高级会计研究的课题之一。

除此之外，还有一些与上述事项交错并生的会计业务。如会计主体、货币计量假设变化而形成的外币报表折算；会计主体、持续经营假设变化而形成的企业合并；会计分期、货币计量假设变化而形成的以套期保值为核心的期货、期汇会计等等。

第三节 高级会计的研究范畴

一、确定高级会计研究范畴的基本原则

（一）以经济事项与四项假设关系为理论基础确定高级会计的研究范畴

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及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、所得税会计、合并会计、租赁会计等内容归于高级财务会计正是基于这一点考虑的。

（二）考虑与中级财务会计及其他会计课程的衔接

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内的会计事项属于中级财务会计的内容，超出四个假设的会计事项归属于高级财务会计。但是，中级财务会计阐述的是基于四个假设基础之上的一般会计事项，但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，如商品期货、衍生金融工具、租赁业务、上市公司会计信息披露等。纵观各院校目前所出的会计系列教材，将企业合并与合并会计报表、物价变动会计、破产清算会计、外币报表折算等作为高级财务会计的内容目前已达成共识，而所得税会计、所有者权益会计、政府及非营利组织会计、独资企业会计、合伙企业会计、上市公司信息披露是否列入高级财务会计，各校的系列教材间存在着差别，其主要原因在于是否将这些内容纳入高级财务会计，主要考虑会计系列教材的衔接性。例如，将所得税会计列入高级财务会计后，中级财务会计则不再讲述这部分内容，否则必须将其列入中级财务会计。再比如，单独开设政府及非营利组织会计的院校，高级财务会计则不包括这部分内容；而将政府及非营利组织会计列入高级财务会计的院校，则不再单独开设政府及非营利组织会计课程。

二、高级财务会计的研究范畴

根据上述两项原则，我们将高级财务会计的内容确定为以下几个方面：

（一）企业合并与合并会计报表的编制

企业合并包括多种类型，不同类型的合并应采用不同的会计处理程序和方法。企业合并会计主要研究企业合并的性质及其与会计处理方法的关系。

企业合并按其法律形式分为吸收合并、创立合并和取得控制股权。经吸收合并或创立合并后，仍然只有一个经济实体从事其经营活动，从会计角度而言，合并后只有一个会计主体。但取得控制股权后，母公司和子公司仍然是单独的经济实体，从会计角度看，不仅企业集团是一个会计主体，母公司和其下属的每一个子公司也仍然是一个相对独立的会计主体。因此，合并日后存在着合并会计报表的编制问题。

（二）外币折算会计

本章在介绍外币会计涉及的基本概念基础上，阐述了外币交易会计的核算原理和外币报表折算的方法。对于外币交易会计而言，其货币计量不仅表现为以原币来表述交易事项，还表现为以记账本位币来对外币进行再一次计量。外币报表折算实际上是跨国公司中的母公司将境外子公司以外币表述的报表转换为以母公司报告货币来表述的报表，由于汇率的波动以及报表中不同项目的特性决定着不可能采用某一单一汇率用报告货币对外币报表进行再一次计量。也就是说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。

（三）衍生金融工具会计

金融工具的创新冲击了一直沿用的财务会计模式，迫使我们重新思考，对会计确认、计量基础与标准进行修正或补充，金融工具会计也由此而成为当今会计界的前沿性课题。金融工具包括基础金融工具和衍生金融工具。现金、票据、证券等基础金融工具已在中级财务会计中做了系统的阐述，且向传统会计模式提出全方位挑战的主要是衍生金融工具，因此在本教材中，我们只对衍生金融工具的会计确认、计量与报告进行论述。在此需指出的是，我国衍生金融工具市场发展所必备的条件目前尚不完全具备，本教材主要以国际较流行的四种主要衍生金融工具，即远期合同、期货合同、期权合同和互换交易为对象，对金融工具会计理论及实务进行探讨。

（四）租赁会计

传统租赁通常只涉及出租人、承租人两方当事者，主要表现为融物。现代意义上的租赁则是涉及多方当事人的一种新的信贷活动，通过融物达到融资的目的。租赁可按多种标准分类，各国通用的做法是按其性质分类：按与一项资产所有权有关的全部风险和报酬是不是转移为标志，可将租赁业务分为融资租赁与经营租赁；按照租赁资产的资金来源可将租赁分为售后回租、杠杆租赁和转租赁。经营租赁的会计处理较简单，但融资租赁的会计处理则较复