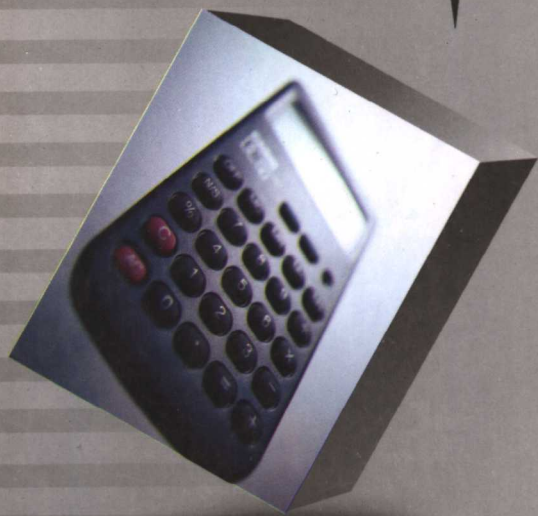


21 世纪高等学校会计学专业规划教材

高级财务会计

主 编 高艳茹 方光正



武汉理工大学出版社
Wuhan University of Technology Press

21 世纪高等学校会计学专业规划教材

高级财务会计

主 编 高艳茹 方光正
副主编 王义华 程明娥
丁 琦 张玉华

武汉理工大学出版社

内 容 提 要

本教材以 2006 年 2 月 15 日国家财政部颁布的新的《企业会计准则》为指导,在其内容的安排上,参考了一些国内外的同类教材,指导思想是既要满足当前我国会计实务的需要,又要考虑未来经济活动的发展对会计实务的影响,做到现实性与理论前沿的结合。全书共分十五章:绪论,企业合并,合并财务报表概述,合并财务报表的编制,股份支付,分部报告与中期报告,上市公司会计信息披露,租赁会计,外币会计,物价变动会计,期货合约会计,金融工具会计,企业清算与重组,企业年金基金,政府补助。本书适合于高等学校会计学、审计学、财务管理专业和其他经济管理类专业的本科教学,也可作为企业财务会计人员工作的参考读物。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/高艳茹,方光正主编. —武汉:武汉理工大学出版社,2007.2
(21 世纪高等学校会计学专业规划教材)
ISBN 978-7-5629-2501-9

I. 高… II. ①高… ②方… 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(2007)第 014844 号

出版发行:武汉理工大学出版社

地 址:武汉市武昌珞狮路 122 号 邮编:430070

<http://www.techbook.com.cn>

印 刷 厂:荆州市鸿盛印务有限公司

开 本:787×1092 1/16

印 张:24.75

字 数:513 千字

版 次:2007 年 2 月第 1 版

印 次:2007 年 2 月第 1 次印刷

印 数:1—3000 册

定 价:30.00 元

凡使用本教材的教师,可拨打(027)87395053 索取电子教案或邮件包。

E-mail: wutpcqx@163.com wutpcqx@tom.com

本社购书热线电话:027-87394412 87383695 87384729 87397097(传真)

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请向出版社发行部调换。

21 世纪高等学校会计学专业规划教材 出版说明

本系列教材以 2006 年国家财政部发布的 39 项企业会计准则、48 项注册会计师审计准则和新颁布的《企业会计准则——应用指南》为依据编写；内容力求简练，通俗易懂，并力求突出本系列教材“新颖、精练、实用”的特色。每章内容均包括：正文、本章小结、中英文对照专业名词、思考与练习、案例或实训题等。

本系列教材配有电子教案和邮件包（含模拟试卷和教材习题参考答案），供教师教学使用。

本系列教材计划出版 14 种，分期分批出版。

参加本系列教材编写的人员主要有中南财经政法大学、西南大学、哈尔滨工业大学、武汉理工大学、中国地质大学、广州大学、武汉科技学院、中原工学院、西南科技大学、太原科技大学、山东建筑大学、西安科技大学、武汉工业学院、河南理工大学等国内 20 多所高校相关院系的会计、财务和审计专业的骨干教师。

本系列教材主要适用于高等学校会计、财务、审计专业以及其他相关本科专业教学使用，也可供财会人员培训和自学使用。

21 世纪高等学校会计学专业规划教材编委会

2007 年 1 月

21 世纪高等学校会计学专业规划教材 编委会名单

主任：

罗 飞

副主任（按姓氏笔画排序）：

王福胜 张友棠 张龙平 彭 珏 韩传模

委员（按姓氏笔画排序）：

王 静 王珍义 王新红 王筱萍 孙世荣 李淑平 邹德琪 张立华

张楚堂 郝玉贵 钟新桥 高文进 高玉香 夏明会 蒋 葵 程明娥

秘书长（总责任编辑）：

崔庆喜

前 言

2006年2月15日,我国财政部在北京正式发布新修订的《企业会计准则》。为了更好地适应新准则体系,适应市场经济条件下对会计信息需求的多元化的需要,适应经济全球化下会计准则国际趋同的世界潮流,落实科学的发展观,我们以新的会计准则为指导,编写了这本《高级财务会计》教材。高级财务会计是建立在中级财务会计基础之上,但又有别于中级财务会计学的一个领域,它随着社会环境的变化而不断变化。特别是从2007年1月1日起又将实施新的《企业会计准则》,势必会给高级财务会计领域带来新的变革。因此,我们有针对性地对高级财务会计的内容进行了补充、延伸和拓展,利用财务会计的一些固有的方法,对于已经发生变化的一些特殊业务进行了较为深入的探讨。本书具有以下特点:一是新颖性。本书以最新的《企业会计准则》为指导,对新准则中变化颇大的内容,进行了较为系统、全面的阐述。如企业合并、企业年金基金会计、股份支付、政府补助会计等。二是系统性。在高级财务会计内容的安排上,尽量力求与学生已经学过的中级财务会计内容相互衔接,做到融会贯通,使中级财务会计与高级财务会计形成一个完整的有机的整体。三是注重理性认识与感性认识的结合。在系统阐述理论的同时,辅之以实例介绍,真正做到理论与实际的结合,由浅入深、通俗易懂,学为所用,为学生更好地适应社会奠定良好的基础。此外,每章均附有小结、中英文对照专业名词,并配有电子教案、练习题答案和模拟试卷,供教师参考使用。

本书由高艳茹担任主编,负责拟定全书的框架与编写大纲、总纂和定稿。哈尔滨工业大学管理学院会计系主任、博士生导师王福胜教授审定编写大纲。教材的编写分工如下:第一、二、三、十三、十四章由高艳茹执笔;第四章由丁琦执笔;第五章由高艳茹、李璞执笔;第六、七章由王义华执笔;第八、九章由方光正执笔;第十、十一章由程明娥执笔;第十二章由张玉华执笔;第十五章由高艳茹、王晓巍执笔。在教材的编写过程和出版过程中,得到了哈尔滨工业大学管理学院王福胜教授、武汉理工大学出版社的支持与帮助,在此一并表示由衷的谢意!

本书在撰写过程中参阅了相关的教材和著作,在此对这些教材和著作的作者表示诚挚的敬意和感谢!

由于本书涉及面较广,所讨论的问题中有的难度较大,而且恰逢新的《企业会计准则》及其应用指南刚刚出台,对新准则的理解和运用可能会有不恰当之处,特别是限于学识水平,因此在内容的安排及具体阐述方面难免出现疏漏,我们恳请读者提出宝贵意见,以便再版时修正和提高。

编 者

2007年1月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 高级财务会计产生的理论基础	(1)
第二节 高级财务会计的含义	(6)
第三节 高级财务会计研究的内容与方法	(8)
本章小结	(12)
中英文对照专业名词	(13)
思考与练习	(13)
第二章 企业合并	(14)
第一节 企业合并概述	(14)
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	(19)
第三节 非同一控制下合并的会计处理	(25)
第四节 信息披露	(36)
本章小结	(38)
中英文对照专业名词	(38)
思考与练习	(38)
第三章 合并财务报表概述	(41)
第一节 企业合并报表的合并理论	(41)
第二节 合并财务报表的合并范围和条件	(44)
第三节 合并财务报表编制的种类、原则和程序	(47)
本章小结	(51)
中英文对照专业名词	(51)
思考与练习	(51)
第四章 合并财务报表的编制	(52)
第一节 股权取得日合并财务报表的编制	(52)
第二节 股权取得日后合并财务报表的编制	(63)
第三节 股权取得日后连续各期合并财务报表的编制	(74)

第四节 连续各期合并财务报表编制方法运用	(84)
本章小结	(99)
中英文对照专业名词	(100)
思考与练习	(100)

第五章 股份支付	(104)
第一节 股份支付概述	(104)
第二节 以权益结算的股份支付	(106)
第三节 以现金结算的股份支付	(112)
第四节 股份支付的披露	(115)
本章小结	(116)
中英文对照专业名词	(117)
思考与练习	(117)

第六章 分部报告与中期报告	(119)
第一节 分部报告	(119)
第二节 中期报告	(131)
本章小结	(143)
中英文对照专业名词	(143)
思考与练习	(144)

第七章 上市公司会计信息披露	(146)
第一节 上市公司会计信息披露概述	(146)
第二节 上市公司股票初次发行上市阶段的信息披露	(150)
第三节 上市公司经营阶段的信息披露	(161)
本章小结	(171)
中英文对照专业名词	(172)
思考与练习	(172)

第八章 租赁会计	(174)
第一节 租赁概述	(174)
第二节 经营租赁的会计处理	(178)
第三节 融资租赁的会计处理	(181)
第四节 售后租回业务的会计处理	(192)

本章小结·····	(196)
中英文对照专业名词·····	(196)
思考与练习·····	(197)
第九章 外币会计 ·····	(198)
第一节 外币会计概述·····	(198)
第二节 外币交易会计·····	(201)
第三节 外币财务报表折算·····	(210)
本章小结·····	(220)
中英文对照专业名词·····	(220)
思考与练习·····	(221)
第十章 物价变动会计 ·····	(223)
第一节 物价变动会计概述·····	(223)
第二节 物价变动会计模式·····	(233)
第三节 一般物价水平会计·····	(235)
第四节 现行成本会计·····	(246)
第五节 现行成本和一般物价水平结合的会计·····	(254)
本章小结·····	(261)
中英文对照专业名词·····	(262)
思考与练习·····	(262)
第十一章 期货合约会计 ·····	(265)
第一节 期货交易与期货市场·····	(265)
第二节 期货合约会计·····	(272)
第三节 期货经纪公司会计·····	(280)
本章小结·····	(286)
中英文对照专业名词·····	(287)
思考与练习·····	(287)
第十二章 金融工具会计 ·····	(288)
第一节 金融工具会计概述·····	(288)
第二节 金融工具的确认和计量·····	(294)
第三节 金融工具的会计处理·····	(300)

第四节 金融资产的转移	(304)
第五节 金融工具的列报	(307)
本章小结	(308)
中英文对照专业名词	(308)
思考与练习	(309)
第十三章 企业清算与重组	(310)
第一节 概述	(310)
第二节 企业解散清算会计	(315)
第三节 企业破产清算会计	(322)
第四节 企业重组会计	(335)
本章小结	(343)
中英文对照专业名词	(344)
思考与练习	(344)
第十四章 企业年金基金	(348)
第一节 企业年金基金概述	(348)
第二节 企业年金基金资产	(352)
第三节 企业年金基金负债	(359)
第四节 企业年金基金收入和费用	(361)
第五节 企业年金基金净资产	(365)
第六节 企业年金基金财务报表	(367)
本章小结	(372)
中英文对照专业名词	(373)
思考与练习	(373)
第十五章 政府补助	(376)
第一节 政府补助概述	(376)
第二节 政府补助的确认和计量	(380)
第三节 政府补助的列示与披露	(383)
本章小结	(383)
中英文对照专业名词	(384)
思考与练习	(384)
参考文献	(386)

第一章 绪 论

高级财务会计是财务会计学科的重要组成部分,其理论与方法正处于完善过程之中。随着我国会计改革不断深入和会计继续教育的进一步深化,高级财务会计的相关内容发生了很大的变化,特别是 2006 年 2 月颁布的《企业会计准则》,对高级财务会计的相关内容作了进一步的调整。通过本章的学习,学生应掌握高级财务会计的概念、产生的理论基础、在财务会计学科中的地位、研究范围及包括的内容等基本理论问题。

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。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,财务会计需要根据这种变化,不断完善其理论体系和方法体系。

一、高级会计学的基础理论特征

按照我国《企业会计制度》的提示,一般财务会计的理论首先应当是会计主体、持续经营、会计分期、货币计量四项会计基本前提以及真实可靠性与内容完整性、相关性、清晰性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性一般原则;其次才是会计假设、会计原则、密切相关的会计要素及其确认、计量的基本要求。《企业会计制度》的其他内容和行业会计制度,是在会计假设划定的框架内,以会计原则作为指导思想而建立的指导会计业务实践的行为规范。因此,我们可以将四项基本假设和八项一般原则视为财务会计学的核心理论。会计理论界在以此为核心进行理论研究时,都将会计假设视为会计理论的最高层次,即认为它是建立财务会计理论和实务的基础;同时将会计一般原则视为会计理论核心的另一重要组成内容,即认为会计原则是在会计假设指导下控制会计实务、制定会计行为规范的信条。

公认的会计原则的基础正在逐渐变化。美国注册会计师协会(AICPA)的一个专门小组正在提议改变企业对外报告的数据。该专门小组的成立是为了增加财务报告所披露的信息。20 世纪中叶以后,美国会计界放弃了以会计假设作为会计理论研究起点的研究方式,代之以财务会计目标为会计理论研究的逻辑起点,并在较短的时间内建立起以财务目标、财务报表构成要素、会计信息质量特征、会计确

认、会计计量、资本保全为核心的会计理论框架结构。

会计假设被会计界认为是“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。在西方会计理论中，假设通常被认为是原则赖以存在的基本假定。人们探求的会计理论正是要确定假设与原则的联系，以及假设、原则与会计法之间的关系。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很大差别，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。

二、会计假设的松动

(一) 会计主体假设的松动

会计主体是会计为之服务的单位。会计确认、计量和报告是用来说明特定企业所发生的交易或事项的，是对该对象个体的各项生产经营活动的记录和反映，应当与其所有者的活动、债权人的活动以及交易双方的活动相分离。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的核算单位，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，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。因为，母公司的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子公司构成的整体。即会计不仅要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) 持续经营假设的松动

持续经营假设是指会计主体的经营活动按照现在的形式和既定的目标无限期地继续下去，在可以预见的将来，会计主体不会进行清算，它所持有的资产将按照预定的目的在正常的经营过程中被耗用、出售或转让，它所承担的债务也将如期偿还。

持续经营假设是整个权责发生制赖以建立的基础。例如，资产的计量尺度有历史成本(购买成本)、重置成本、现行市价、变现价值、公允价值等多种形式。在一份财务报告中究竟采用哪一种计量尺度，就与企业是否能够持续经营下去这个前

提有密切关系。

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,为解决会计核算中资产计价问题提供了基础。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对决策者提供有用的信息;也正是在这一假设的前提下,会计确认和计量的原则和方法才具有稳定性和可比性。但是,实际上很多不确定性因素会影响到企业的持续经营能力,一旦有迹象表明企业因某种原因而面临破产或面临被兼并、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、计量的原则和方法无法采用。例如,当企业破产清算时,将采用破产清算程序,自查已清算价格计价,并编制清算开始日和结束日财务报表。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,如破产清算会计正是该假设动摇的结果。

(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。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报告,因此,需要将持续经营的生产经营过程人为地划分若干间隔时间跨度,为分期确定企业损益提供前提条件,并以此为基础编制财务报表。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

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。货币计量假设是会计对企业资产、负债、所有者权益、收入、费用以及利润的核算以货币为统一计量单位,财务报表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。即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,在此期间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。因此仍以币值稳定为假设前提、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货币进行研究。

货币计量的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。”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,一方面突破了原来会计主体观念,出现了合并财务报表,且报表合并范围并不限于国内的子公司,即跨国集团为了实现对遍及于其他国家的子公

司的管理,为了向报表的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的合并报表;另一方面,合并财务报表编制的前提之一是个别财务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,必须将以子公司所在国货币为记账本位币编制的财务报表折算成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或地区的货币编制的财务报表按固定汇率折成本国货币即可。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。

三、会计原则的强化和延伸

会计原则的强化,是指原有的、建立在会计假设基础之上的会计原则面临新的经济业务而进一步发挥了它原有的作用,将其指导思想贯穿于新的经济业务之中;会计原则的延伸是指面对新的经济环境,原有的、建立在会计假设基础之上的会计原则将其最初适用范围扩大,从而又在会计处理方面产生了新的效应。在原有的会计原则发生变化后,与之相关的会计原则是否仍在发挥作用。在新的经济环境下,会计假设虽然发生了很大的变化,但会计原则的作用不但没有减弱,而是得到了进一步的加强,它们的加强来自于弥补会计假设变动后出现的理论空缺的需要,也是促成高级财务会计业务真正成为财务会计处理惯例的理论依据。在以国际会计准则理论框架的内容为基础的前提下,将与高级财务会计理论基础有关的会计原则的强化、延伸作如下阐述。

(一)相关性原则

企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或将来的情况做出评价或者预测。这里所说的相关性是指会计信息的预测价值、反馈价值和及时性。当企业合并和破产清算时所需的资料;新出现的期货业务、衍生的金融工具业务带来的利益和风险;企业融资租入资产的实际利益和风险的转移;企业形成集团化经营后,非法人实体的经济实体的结合状况及其经营成果;企业在两种以上货币进行业务经营时发生的外币业务,等等。所有这些业务必须按照相关性原则的要求予以会计处理并适当地报出。在新的经济环境下,相关性原则的作用处于更为重要的地位,得到了进一步的强化,为高级财务会计的形成奠定了坚实的理论基础。

(二)重要性原则

企业提供的会计信息应当反映企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的

所有重要交易或事项。如果某种会计资料的省略或发生差错会影响报表使用者进行正确的经济决策,则该种会计资料就具有重要性。例如企业集团的综合会计资料是重要的,期货、衍生金融工具等风险较大的业务信息也是重要的,租赁资产的特有利益,风险转移信息是重要的,披露企业年度报告以外的中期信息、分部信息也是重要的,等等。因此,对外报出合并财务报表、中期报告、分部报告,报告有关的期货、衍生的金融工具业务,对融资租赁是否采用特殊原则记录和报告,以及以特有的方式报告企业有关合并、解体清算会计信息也显得非常必要。凡此种种,都促使会计在新的经济环境中采取积极措施,运用新的方法来处理并反映上述有用信息,由此便为高级财务会计的形成和进一步发展提供了内在的动力。

(三)真实可靠性与内容完整性

企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。真实可靠性是指会计信息值得信赖的程度,它又分为如实反映、可验证性和中立性。它要求在财务资料遇到不足以如实反映情况的风险时采用两种方法处理:对有的事项可以不予反映;对一些事项则应予以确认但同时揭示其确认和计量方面存在着差错的风险。这条原则要求企业即使面对确认、计量方面的风险,也必须反映一些新出现的经济业务,使高级财务会计需反映的业务事项具有不同的角度和不同的侧面,从而使高级财务会计在处理方法和披露方式上不断创新。

(四)可比性原则

企业提供的会计信息应当具有可比性。同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。确需变更的,应当在附注中说明。不同企业发生的相同或相似的交易或事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。会计核算的相关性、重要性、如实反映原则还要求企业在会计计量方面进行历史成本与市场价格比较,此为可比性原则在新的经济环境下延伸的突出表现。成本与市价的比较不仅存在于企业期末存货的计价方面,而且还是资产评估、企业合并、兼并等会计处理的基础。从高级会计的角度看,物价变动会计的形成与发展,企业合并中商誉的确认和计量,外币业务汇兑损益的确认和计量,期货、期汇交易的盈亏确认,等等,都和这一原则的延伸相关。从另一角度看,会计处理方法在不同的企业、不同时期的一致性,要求会计界逐步统一已有的会计处理方法;而正是在这种原则制约之下,才逐步形成了一些新的会计处理惯例,构成了高级会计学基本内容和现有体系。

(五)实质重于形式原则

企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或事项的法律形式为依据。这项要求可以理解为当法律形式不能准确表达交易或事项的经济实质的时候,应穿越法律形式,按照交易或事项的经济实质进行核

算。从另一个角度,这项要求也可理解为:税法等法律、法规对相应的会计确认、计量和报告作出了规定,如坏账准备的计提比率等,但这并不表示以真实再现企业财务图像为目标的财务报表也要遵从此类法规而违背交易或事项的经济实质。这种认识是对会计功能定位的理念性改变。实质重于形式是从制度层面确保会计信息真实性的核心原则。例如,企业购售控股权以后的各法人与企业集团合并财务报表的会计主体之间的巨大差异,以及由此而形成的财务报表内容不一致;合并财务报表报出的销售收入额与法律上认可的集团企业的销售收入汇总额不一致;融资租赁资产被承租方确认为资产核算有悖于资产所有权转移的要求;一般提及的衍生金融工具的金融资产和金融负债,及其与其相近的期货合约价值,并不符合确认资产、负债的条件,却也要作为表内事项反映,等等。这些事项都是会计界棘手的问题,而对这些问题的处理原则则是实质重于形式,因此而形成的一系列业务处理方法,构成了高级财务会计的主要内容。

(六)谨慎性原则

企业对交易或事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或费用。谨慎性原则反映了会计人员对其所承担的责任的一种态度,它可以在一定程度上降低管理当局对企业通常过于乐观的态度所可能导致的危险。新的经济环境对这条原则提出了新的要求,本原则要与中立性和可靠性原则相结合,不仅要合理核算可能发生的损失和费用,还要按谨慎性的要求合理核算可能形成的利得和收益。因而要求面对一些高收益、高风险的经济业务,或者是另外一些重要的经济业务,采用特殊的确认、计量方法,即各种损益没有最终形成,但需要进行提前确认的经济业务事项。例如外币业务的汇兑损益,期货交易的损益,物价变动时期的特殊报表等等。有很多预先确认损益的事项已体现在了高级财务会计之中,也构成了高级财务会计理论基础的又一组成部分。

上述会计原则的强化和延伸在高级财务会计各项业务的方面起了很大的作用。现阶段的会计原则已与早期的会计原则有了很大的区别,这种区别源于客观经济环境的变化,是客观经济环境变化在会计原则方面的反映。正是这样的变化,亦即会计原则的强化和延伸弥补了四项会计假设松动产生的理论空缺,形成了一种新的理论环境,高级财务会计就是建立在上述会计原则的强化和延伸的理论基础之上,它与中级财务会计学共同形成了财务会计的完整体系。

第二节 高级财务会计的含义

一、高级财务会计的定义

近几年,我国经济的发展促使会计环境的变化,并发生了大量的特殊的经济业

务事项,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。高级财务会计是在对原财务会计理论和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和方法的总称。它包含以下几点:

(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的情况下的对外会计信息披露问题;合并财务报表则以企业集团为会计主体研究如何在个别报表的基础上编制能反映集团整体的财务状况、经营成果和现金流量情况的财务报表。即高级财务会计和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情况的信息,以满足他们进行决策时对财务会计信息的要求。

(二)高级财务会计处理的是企业面临的特殊事项

构成高级财务会计对象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在一定时期发生的频率。一般事项属于企业经营过程中的经常事项,如固定资产、存货、投资、应收账款、应付款项的会计核算;特殊会计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,如公司在濒临破产的情况下进行的清算事项;跨国经营情况下的外币报表折算等。

(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和方法的拓展和修正

在中级财务会计所涉及的财务会计目标、会计信息质量特征、会计确认和计量原则等理论问题中,都严格遵守四项基本假设。当会计所处客观经济环境发生变化而出现突破四项基本假设的特殊会计事项时,就产生了高级财务会计。即会计假设松动必然引起以四项假设为基础的财务会计理论和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。

二、高级财务会计在财务会计学科中的地位

在会计学中,属于财务会计领域的有会计学原理、中级财务会计学和高级财务会计。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,属于入门的课程。中级财务会计着重阐述企业一般会计事项,如货币资金、应收账款、存货、流动及长期负债、投资、固定资产、债务重组、非货币性资产交易、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。高级财务会计着重研究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”,是它对特殊事项的处理,无论在假设和原则上面,还是在程序和方法上面,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,再掌握高级财务会计知识,才能对财务会计学科有一个比较系统的了解。

第三节 高级财务会计研究的内容与方法

一、高级财务会计研究的内容

(一)企业合并会计

企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,合并的形式分为控股合并、吸收合并和新设合并。控股合并行为是指合并企业法人资格都继续存在,它们之间形成母子之间的关系;吸收合并是指合并一方的法人资格继续存在,另一方法人资格取消,并入到续存企业;新设合并是指成立一家新企业,原合并各方法人资格取消,都并入到新成立的企业,成立一家新企业,原合并各方法人资格继续存在,成为新成立企业的全资子公司。因此,合并会计主要解决两个问题:一是不同企业合并所应采取的方法;二是合并财务报表的编制。围绕这两个问题,企业合并会计共分为三章:

第二章企业合并:本章主要阐述企业合并的种类和形式及其企业合并的会计处理方法——购买法和权益结合法的基本原理。

第三章合并报表概述:本章主要阐述合并报表的合并理论,合并报表的合并范围和条件,合并报表编制种类和程序。

第四章合并财务报表的编制:本章主要阐述股权取得日合并财务报表的编制,股权取得日后合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表的编制,股权取得日后连续各期合并财务报表的编制。企业集团内部交易事项的处理:主要阐述集团公司内部存货交易、内部往来、固定资产交易等事项的抵消的会计处理。

(二)股份支付

股份支付主要包括股份支付的概念、分类以及确认的原则。掌握以权益结算的股份支付会计处理的一般原则。掌握以换取职工服务的以权益结算的股份支付:授予后立即可行权的得以权益结算的股份支付、授予后须经过等待期的以权益结算的股份支付。掌握以权益结算的股份支付换取其他服务的会计处理、以权益结算的股份支付在行权日的会计处理。掌握以现金结算的股份支付的会计处理原则及会计处理。了解股份支付的披露。

(三)分部报告与中期报告

分部报告主要包括分部报告的适用范围,报告单位的确定,分部报告的信息披露及其他内容;中期报告主要包括中期报告的处理方法,中期报告的所得税会计,中期财务信息的披露。