

主 编 邵俊波

高等学校应用型规划教材·会计学系列

高级财务会计 理论与实务

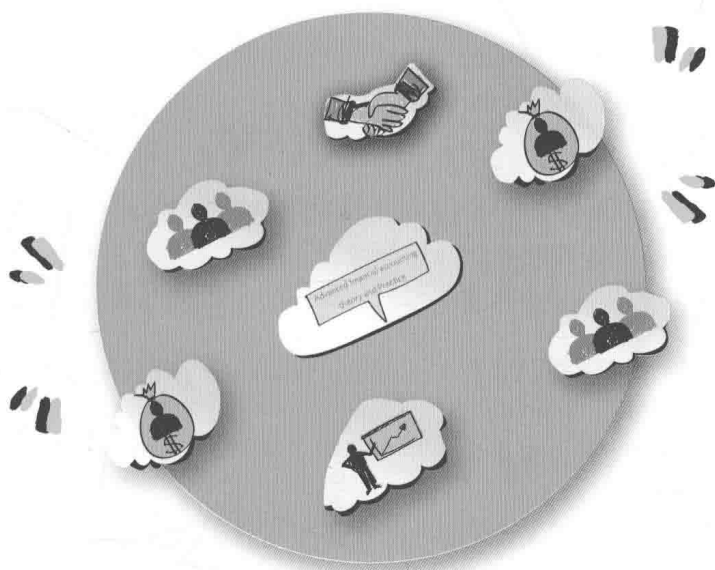


 复旦大学出版社

主 编 邵俊波

高等学校应用型规划教材·会计学系列

高级财务会计 理论与实务



复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计理论与实务/邵俊波主编. —上海:复旦大学出版社,2016.9
高等学校应用型规划教材·会计学专业
ISBN 978-7-309-12534-4

I. 高… II. 邵… 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(2016)第 206972 号

高级财务会计理论与实务

邵俊波 主编

责任编辑/岑品杰 姜作达

复旦大学出版社有限公司出版发行

上海市国权路 579 号 邮编:200433

网址:fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

门市零售:86-21-65642857 团体订购:86-21-65118853

外埠邮购:86-21-65109143

大丰市科星印刷有限责任公司

开本 787 × 1092 1/16 印张 16.75 字数 387 千

2016 年 9 月第 1 版第 1 次印刷

ISBN 978-7-309-12534-4/F · 2302

定价:32.00 元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社有限公司发行部调换。

版权所有 侵权必究

内容提要

本教材以专题的形式，先通过导读案例提出需要学习的实务问题，再提炼相关理论知识，配合一定的课内实训让学生积极主动地寻找解决实务问题的答案，最后结合课后案例进行分组讨论以培养学生的成就感和沟通表达能力，体现了“提出实务问题——理论基础辅助——综合操作实训——培养会计思维”的模式，学生通过这种模式的推进，在主动分析问题、寻找解决办法的过程中，积累会计实务处理经验，从个别到一般，再从一般到特殊，慢慢培养基本的会计思维，有助于学生进入职场后职业能力的长远提升。

教材重点关注高级财务会计的实务操作性，体现了近期企业会计准则新颁布或修订所带来的变化，从框架编排上包含三大块内容：2-6章为中级财务会计中不包含但实务中比较重要也比较频繁发生的业务；7-9章为会计调整类业务，在会计实务和审计实务中这类业务都极为重要；10-11章为合并及相关业务，属于经典的高级财务会计教材所包含的内容。此外，本教材注重与中级财务会计的衔接以及帮助学生提高应对各类会计考试的能力，如：会计证、初级会计职称、注册会计师考试。

本教材充分体现了理论与实务结合的特点，适合会计学、审计学及相关学科的高年级本科生完善专业知识结构、掌握相关理论与实务操作方法。此外，也可供从事会计或相关工作的专业人士作为辅助学习或参考的教材。

目 录

第一章 绪论	001
本章要点	001
导读案例	001
第一节 高级财务会计的产生和发展	002
第二节 高级财务会计包含的范围和内容	005
第三节 本教材的框架体系和对高级财务会计内容的选择	009
本章小结	009
本章复习题	010
讨论案例	010
第二章 分部报告	011
本章要点	011
导读案例	011
第一节 分部报告概述	012
第二节 报告分部及其确定	013
第三节 分部信息的披露	018
本章小结	021
本章复习题	021
讨论案例	021
第三章 中期财务报告	022
本章要点	022

导读案例	022
第一节 中期财务报告概述	023
第二节 中期财务报告会计确认与计量的原则	026
第三节 比较中期财务报告报表的编制	029
第四节 中期财务报告附注的披露	029
本章小结	031
本章复习题	031
讨论案例	031
第四章 政府补助	032
本章要点	032
导读案例	032
第一节 政府补助概述	035
第二节 与收益相关政府补助的会计处理	038
第三节 与资产相关政府补助的会计处理	041
第四节 政府补助的会计披露	044
本章小结	044
本章复习题	045
讨论案例	045
课后实训	046
第五章 股份支付	048
本章要点	048
导读案例	048
第一节 股份支付的有关概念	052
第二节 股份支付的会计核算	058
第三节 股份支付条款和条件的修改	065
第四节 股份支付的披露	069
本章小结	070
本章复习题	070
讨论案例	071
第六章 外币业务会计	072
本章要点	072

导读案例	072
第一节 记账本位币的确定	073
第二节 外币交易的会计处理	076
第三节 外币财务报表折算	087
第四节 外币折算的会计披露	092
本章小结	092
本章复习题	092
讨论案例	093
第七章 所得税会计	094
本章要点	094
导读案例	094
第一节 所得税会计的核算程序	097
第二节 暂时性差异	099
第三节 递延所得税负债、递延所得税资产的确认和计量	108
第四节 所得税费用的确认和计量	111
第五节 所得税会计列报	118
本章小结	119
本章复习题	119
讨论案例	119
第八章 会计变更及差错更正	120
本章要点	120
导读案例	120
第一节 会计政策及其变更的会计处理	122
第二节 会计估计及其变更的会计处理	128
第三节 前期差错更正	134
本章小结	137
本章复习题	137
讨论案例	138
第九章 资产负债表日后事项	139
本章要点	139
导读案例	139

第一节	资产负债表日后事项概述	140
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理	143
第三节	资产负债表日后非调整事项	154
本章小结	.....	155
本章复习题	.....	156
讨论案例	.....	156
第十章	企业合并	157
本章要点	.....	157
导读案例	.....	157
第一节	企业合并概述	158
第二节	同一控制下企业合并的处理	163
第三节	非同一控制下合并会计处理	168
第四节	反向购买的处理	177
第五节	被购买方的会计处理	182
本章小结	.....	182
本章复习题	.....	182
讨论案例	.....	182
第十一章	合并财务报表	184
本章要点	.....	184
导读案例	.....	184
第一节	合并财务报表概述	185
第二节	购买日或合并日以后合并财务报表相关的调整分录和抵销分录	200
第三节	特殊交易的会计处理	223
本章小结	.....	241
本章复习题	.....	241
讨论案例	.....	241
附录一	2014 年上海浦东发展银行年报会计附注信息中摘录分部报告	244
附录二	2014 企业会计准则目录	248
附录三	《合并财务报表》新旧准则比较	250

第一章

绪论

【本章要点】

通过对本章内容的学习,你应能够:

1. 了解高级财务会计产生和发展的过程;
2. 理解高级财务会计的内容和课程体系;
3. 理解高级财务会计在实务中的经济和法律环境。

导读案例

高级财务会计是中级财务会计的后续课程,与会计专业的其他专业课,如成本会计、管理会计、财务管理、审计学等课程一起组成会计专业的知识体系。基础会计学为会计专业的学生打开了一扇门,认识了极为重要的复式记账方法,了解了确认、计量、记录、报告的会计循环,初步掌握了会计实务的基本操作方法;中级财务会计则以会计六大要素为研究对象,结合工商企业的业务特点,更为细致地讲述各项日常经济业务的会计处理方法,编制通用对外财务报告即结束;高级财务会计仍属于财务会计的范畴,是中级财务会计内涵和外延的拓展,包含一些特殊行业的会计业务(外币会计,租赁会计,基金会计等),特殊业务会计(政府补助、股份支付、非货币性资产交换等),特殊时期的会计业务(破产清算会计、债务重组、物价变动会计等),特殊组织形式的会计业务(合伙会计,分支机构会计,政府和非盈利组织会计,合并财务报表等)以及编制和对外报送财务报告前的会计调整事项(所得税会计、会计变更和差错更正、资产负债表日后事项等)。此外,一些高级财务会计中还会将人力资源会计、环境会计、社会责任会计等较为前沿的问题纳入体系中来。因此,相比较而言,高级财务会计更具有特殊性、理论性、技术性,掌握相关理论和实务有助于完善会计专业知识体系,使知识融会贯通,培养用会计思维解决会计问题的能力。

案例来源:根据网络资料整理。

【请思考】

1. 高级财务会计在会计知识体系中的地位,高级财务会计与中级财务会计的关系如何?

2. 查阅财政部 2010 年发布的《培养高层次会计人才的中长期规划 2010—2020》，思考如何规划自己的会计职业生涯。

第一节 高级财务会计的产生和发展

一、高级财务会计的产生

在多个版本的教材中，高级财务会计有许多不同的称谓，诸如高级会计学、高等会计学、企业特殊业务会计、特殊行业会计等。在教材中，大多没有对其进行明确和严格的定义。那么，到底高级财务会计包含哪些内容，它是何时产生的，何时被纳入现今会计课程的教材体系的呢？

如同会计学领域许多其他名词以及课程的开设一样，高级财务会计是从国外引入的。早期的高级财务会计教材，在内容、体例编排上，基本都遵照西方“Advanced Accounting”的内容和结构来安排。国外涉及高级管理会计的教材有专门的“Advanced Management Accounting”（高级管理会计），因此，“Advanced Accounting”就只讲述高级财务会计的内容，无论其内涵还是外延，都秉承了对外报告会计的核心思想。虽然国内有些教材的名称叫“高级会计学”，但教材包含的内容仍然归属财务会计体系。

分辨清楚高级财务会计的学科归属后，我们需要去探究从何时开始需要将高级财务会计与中级财务会计分开，来单独开设一门课程。现代会计产生于 20 世纪初，其标志是现代会计的基本理论、公认的会计原则（我国叫企业会计准则）以及确认、计量、记录、报告的完整实务操作体系已经形成，并得到理论研究和企业实践的广泛认可。当然，在很多讲述会计学原理的教材里，已经达成的共识是，会计的产生及其每个阶段的发展都是经济发展的产物。高级财务会计也不例外，第二次世界大战以后，世界范围内的科技革命推动了西方经济的快速发展，西方国家的经济环境发生了一些变化，从而对会计领域也提出了更多的需要。

（1）逐步由自由竞争走向垄断，市场竞争更加激烈，出现了多次企业兼并浪潮。为全面了解企业集团财务活动的全貌，便有了编制合并财务报表的需要，进而“导致了合并报表的广泛应用，从而产生了一些重要思想，包括经济实体的概念，合并产生的商誉等等”（恭维敬，1996）。以控股关系形成的企业集团的出现，使会计服务的对象扩大至由多个企业共同组成的企业集团，而不再局限于单个企业，会计主体的概念得以扩展，进而导致合并报表会计的广泛应用。与此相对应，伴随着企业外部对企业经营管理活动关注度的提高，一些原本不属于会计主体的企业内部相对独立的经济单位亦成为对外报告的会计主体，并形成了与此相适应的会计组成部分，如总分店会计和分部报告等。

（2）西方主要国家在 20 世纪 60—70 年代通货膨胀普遍加剧。1973 年发生第一次石油危机时原油价格从 1973 年的每桶不到 3 美元涨到超过 13 美元，随后 1978 年发生的第二次石油危机导致原油价格从 1979 年开始暴涨，每桶 13 美元猛增至 1981 年的 34 美元。除此之外，初级产品、工资的上涨也导致了消费品价格猛涨。这一次的通货膨胀不仅波及了亚洲的日本，也波及拉丁美洲，通货膨胀成为当时全世界面临的难题。由此催生的物价变动会

计,将名义货币换算成不变的一般购买力,从而解决由于通货膨胀时名义会计数据失去评价业绩作用的问题。

(3) 贸易更加自由,跨国经营更加普遍。从内部来说,竞争的加剧使很多企业开始寻求将生产基地迁移到一些原材料和人工成本更低廉的国家和地区,以降低产品成本;从外部来说,随着 20 世纪 40 年代世界银行和国际货币基金组织相继成立,1961 年世界经济合作组织成立,都给当时的跨国经营、国际贸易带来更多的机会。因此,企业迫切需要对国际结算、国际贸易业务找到客观、实用的外币业务汇兑、折算等会计处理方法,此后,关于外币报表折算如何选择汇率在理论上产生了现行汇率法、流动与非流动项目法、货币与非货币项目法、时态法四种方法,至今各国仍各有选择。

(4) 随着国际经济贸易的发展,国际金融市场逐渐发展成熟。国际资金流速增加,流向也更复杂,期货交易、融资租赁、衍生金融工具创新等新的业务越来越频繁,传统的会计核算方法,包括确认原则、计量基础等方面都受到挑战,实质重于形式、公允价值计量等新的概念应运而生。

二、高级财务会计的发展

如上所述,高级财务会计因客观经济实务的需求而产生,随之而来的是理论研究、准则框架修订等方面持续不断的发展和更新。下面,我们将从美国会计准则委员会产生和发展过程的分析,来从准则更迭角度探究高级财务会计的发展过程,以期达到“窥一斑而知全豹”的目的。

(一) 第一阶段——CAP

1937 年,美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)为了在建立统一的会计制度问题上发表自己的见解,专门设置了会计程序委员会(Committee on Accounting Procedures, CAP)。该委员会在 1939—1959 年间,共发表了 51 份《会计研究公报》(*Accounting Research Bulletins*, ARB)。在这 51 份公报中,其中前面公布的 42 份公报于 1953 年经 CAP 重新整理,作为第 43 号公报予以发表,因此目前适用的实际上仅存第 43—51 号共 9 份公报。但是这些公报并不是对协会会员的指令性文件,而只是在被会计界所公认时才具有权威性。

(二) 第二阶段——APB

1959 年会计程序委员会撤销,而代之以会计原则委员会(*Accounting Principles Board*, APB),另设会计研究分会(*Accounting Research Division*, ARD),两者都是美国注册会计师协会的下属组织。设置会计研究分会旨在拨出专门的研究经费,谋求制定权威性的原则,以加强工作的进程。会计原则委员会的成员基本上来自会计师事务所、全国各地以及产业界和学术界,因而具有较广泛的代表性。

在 APB 和 ARD 中,真正负责研究会计准则的机构还是 APB。APB 所发布的会计准则文件被称为“会计原则委员会意见书”(APB Opinions)。1960—1972 年,APB 共发表了 31 号“意见书”;此外,APB 还发表另一种研究性文件,被称为“会计原则委员会公告”(APB Statements),并且先后发表了 4 份这样的“公告”,但是这些“公告”只是作为“意见书”的理论依据,它们本身并不属于会计准则,因此也就不具备行为约束力。

ARD 的成员主要由会计学者组成,其研究成果被称为《会计研究论文集》(*Accounting*

Research Studies),该《论文集》是为 APB 制定会计准则提供理论基础的,它们本身也不属于会计准则。

（三）第三阶段——FASB

1973 年,财务会计准则委员会(Financial Accounting Standard Board, FASB)正式成立,自此它完全取代了 APB 的地位,由它来全面负责美国会计准则的制定工作。与 APB 不同的是, FASB 不是美国注册会计师协会的下属机构,其成员亦不全部来自会计职业界,而是由多方面的代表组成。它大致包括了会计职业界、工商界、会计学术界和政府部门等多方面的代表,因此它对于会计职业界来说,具有相对独立的地位。

此外, FASB 的委员也不再只提供兼职的无偿服务,而是全日制地为该委员会工作并领取相应报酬,这也使得它能吸引一批全国一流的专业人士。该委员会一共由 7 名委员组成,其中 3 名注册会计师,另 4 名委员中,1 名来自经济分析界,1 名来自教育界,2 名来自工商界。该委员会下设一个由 20 多名专家组成的财务会计准则咨询委员会(Financial Accounting Standards Advisory Council, FASAC)直接向其提供咨询服务。此外,它还聘请了 45 名专家从事各方面的研究。

FASB 是一个为美国证券交易委员会(Securities Exchange Commission, SEC)和会计职业界所承认的组织,是一个民间专业机构,它的建立及其委员会的任命由“财务会计基金会”(Financial Accounting Foundation, FAF)负责,该基金会向财务会计准则委员会每年提供约 1 500 万美元的活动经费,并对委员会的活动进行一般性的监督,但技术性事务不在监督之列。

根据相关章程的规定, FASB 的委员必须切断他们和可能与之有利害冲突的组织的一切联系,每届任期为 5 年,也可以连任,但初始的任期除外,以便让较多人员轮流担任,避免委员会成员固定不变。 FASB 不仅有权发布准则,并且可以对它前任机构的正式文件,即对 CAP 的《会计研究公报》和 APB 的《意见书》发表解释。它主要发表了以下几种文件:①“财务会计准则公告”(Statements of Financial Accounting Standards, SFAS);②“财务会计准则委员会解释”(FASB Interpretations);③“财务会计准则委员会技术公报”(FASB Technical Bulletins);④“财务会计概念公告”(Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC)。

上述所有文件构成目前美国的公认会计原则(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP),为了与国际会计准则和中国会计准则叫法一致,一般也称之为“美国会计准则”。 GAAP 由美国 SEC 批准后公布,但其制定权则非正式地交给了 FASB。总的来说,美国会计准则委员会的更迭过程经过了三个发展阶段,可以说,高级财务会计的发展过程基本与此一致。

第一阶段从 20 世纪 30 年代开始,合并的浪潮以及二战之后美国等西方国家持续的轻度通货膨胀,都呼吁新的会计处理方法的出现。1936 年美国会计学家亨利·W. 斯维尼(Hemery W. Sweeney)出版的《稳定币值会计》一书,标志着物价变动会计的诞生,甚至被会计学界誉为“物价变动会计之父”。这也成为高级财务会计发展史上的一个里程碑。

第二阶段从 20 世纪 50 年代开始到 20 世纪 70 年代,第二次世界大战后,西方各国开始恢复经济发展,军工企业逐渐转向民用,企业对扩大投资规模,更新旧有设备的需求越来越

强烈,因此,银行作为中间的担保机构,开始产生大量的融资租赁业务。1953年国际会计准则委员会的前身美国会计程序委员会(CAP)发表了《会计研究公报第43号》,提出了融资租赁会计处理方法的若干意见。随后,1959年CAP针对当时第二次合并浪潮,发表了《会计研究公报第51号——合并财务报表》,首度对合并财务报表的编制提出了若干指导意见。此后,理论界也开始对合并财务报表相关的理论进行研究,甚至形成了不同派别,直到今天这些理论仍对各国《合并财务报表》准则的颁布、修订和实施产生深远的影响。

第三阶段从20世纪70年代开始,1973年和1975年FASB先后发布与会计业务有关的第一号和第8号财务会计准则公告;1972年美国芝加哥商业交易所开始推出外汇期货合约交易;1975年芝加哥期货交易所出第一张抵押证券期货合约;1982年荷兰的阿姆斯特丹交易所进行了世界上第一笔外汇期权交易,于是1984年FASB颁布了指导期货会计处理方法的第80号财务会计准则公告。这些特殊经营业务在会计处理上通常有别于企业一般经济业务,且大多属于非常见业务,因此,在学科设置上往往将此类问题归于高级财务会计学。进入21世纪后,美国会计准则委员会加强了与国际会计准则委员会(International Accounting Standards Board, IASB)的交流和合作^①,加快国际会计准则的趋同,我国2014年就是在此背景下新增和修订了原来的39项准则,变成了现行的41项准则,尤其是《公允价值计量》和《合营安排》准则,都是FASB和IASB合作研究的成果。

总的来说,高级财务会计的发展过程都会受到当时经济环境变化的极大影响,且逐渐形成完整的指导准则体系,在现阶段和将来,都呈现国际交流合作和不断融合趋同的态势。

第二节 高级财务会计包含的范围和内容

诸多教材中对高级财务会计的概念没有形成共识,其包含的业务范围和内容也有不同的观点。基于对上文中高级财务会计产生和发展过程的分析,同时结合多本教材中比较有代表性的观点,本书将高级财务会计的研究范围和内容划分为如下几个层次。

一、会计基本假设松动所产生的业务

会计假设最早由美国会计学家威廉·安德鲁·佩顿(William Andrew Paton)在其1922年所著的《会计理论》(*Accounting Theory*)一书中提出,即当时著名的七项基本会计假设:经营主体、持续经营、资产负债恒等式、财务状况与资产负债表、成本与账面价值、应计成本、收益和期后影响。此后近百年,这一概念不断发展、丰富,受到会计学界广泛关注。20世纪80年代,我国会计学界也开始了对会计假设的研究,著名会计学家娄尔行、葛家澍都分别在自己的著述《资本主义财务会计》《会计的基本概念》中作了相关阐述。现在我们所说的传统会计假设是指我国财政部于1992年11月30日发布的《企业会计准则》第一章中的四项会计基本前提,即会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设。

传统的会计基本假设是将变化不定的社会经济环境设为不变,并据此选定会计处理方法,确定会计要素的确认、计量、报告等有关业务内容,但在现行经济环境条件下,出现了与

^① 欧盟国家多采用国际会计准则。

基本假设相矛盾的多种情况。

（一）会计主体假设放宽

建立现代企业制度是以股份有限公司和有限责任公司为主要的组织形式,这样因控股或被控股关系形成了企业集团,按照《合并会计报表暂行规定》,当母公司对被投资企业的投资超过被投资企业半数的权益性资本或者在实质上拥有了控股权时,控股公司和被控股公司除了要提供其单独的财务报表以外,还要由母公司编制反映企业集团的财务状况、经营成果和资金变动情况的财务报表,即合并会计报表。作为构成企业集团的各公司均是独立的法律主体,各自构成会计主体,由它们构成的企业集团在性质上是模糊的,只是一个法律主体或称为经济实体,它能否作为纳税的依据、能否作为债务偿还的实体,就编制合并报表而言都有待进一步规范。但这一活动却使传统会计主体假设由核算主体放宽到报告主体。

（二）持续经营假设和会计分期假设的突破

在竞争激烈的市场经济体制下,有些公司可能陷入财务困难的境地,当一个公司无力偿付到期债务,或者负债总额超过其资产的公允价值时,此公司被视为无偿债能力。依照《破产法》《民事诉讼法》的规定,上述企业通常在破产法庭的监督下进行清算或改组。

宣告破产清算或改组的企业意味着其正常生产经营活动即行停止,从而持续经营假设不再存在,原有的会计核算方法不能继续使用。取而代之的是,法院在宣告公司破产之日起15日内成立清算组,接管企业。清算组以可变现价值确认清算组清算期间取得的资产与负债,以历史成本记录清算前形成的资产与负债,从而确认清算损益。对于改组企业,原企业被新成立的公司所取代,其资产将以市价入账,原留存利润被消除,某些债权人可能成为股东,公司章程将加以修改等。

（三）物价变动对币值稳定的冲击

货币计量与币值稳定是基本假设之一,传统的财务会计以经济业务发生时的历史成本确认成本与收入,按配比原则计算损益。然而,现实经济生活中物价却是经常变动的,据统计,我国近年来的物价上升也曾经达到过两位数以上,在此情况下,按历史成本计量的资产难以反映其真实价值,收益难以反映实际的经营成果,受物价上升的影响会计信息的可理解性减弱,企业的再生产能力下降。

为了消除物价变动对会计的影响,在会计核算上应区分货币性项目和非货币性项目,把名义货币换算为稳值货币,计算货币性项目的购买力损益,重新编制会计报表,从而构成物价变动会计。

除此之外,20世纪90年代后逐渐兴起的虚拟公司(virtual corporation),即“两个或两个以上具有资源互补优势的企业,为达到某些共同的战略目标,通过各种协议、契约结成的利益风险共享的松散型联合体,是一种企业间的暂时联盟形式”(艾柯卡研究小组,1991)。其公司经营在空间上无形、时间上预期有限、以信息网络为支持和媒介,对传统的四项基本会计假设都带来了极大冲击:从会计主体假设来说,虚拟公司作为一种暂时的动态联盟,不具有法人实体,更不具备实在的经营场所和设备,因为其通过网络通信技术来实现资源的高效配置导致虚拟公司的边界都难以界定;从持续经营假设来说,由于虚拟公司的组建仅仅为了快速捕捉市场机遇,一旦机遇消失或项目完成,虚拟公司随之解体,因此,传统的持续经营假设基础上来划分资本性支出和收益性支出的做法在虚拟公司将不再适用;从会计分期假设

来说,具有临时性和动态性的虚拟公司,它并不需要人为的会计期间上的划分来进行定期报告,基于发达信息网络通信技术基础上的实时报告将取而代之;从货币计量假设来说,记账本位币唯一、币值稳定是其隐含的假设,虚拟公司的主要资源是知识产权和人力资本,这使得货币计量变得极为困难。

二、对会计原则强化和延伸的业务

传统的财务会计原则对复杂经济业务的会计处理仍起作用,但在应用中得到了进一步强化和延伸。

通过融物最终达到融资目的的租赁业务是现代企业的一项重要经济活动。以资本租赁为例,尽管在财产所有权上的风险和报酬的大部分均由承租人负担,但其所有权仍归出租人所有,所以客观上在整个租赁期内形成所有权与经营权分离。租金总额由设备买价、租期内价款的利息和租赁费三部分组成,因此租金总额必定高于设备买价。在租约到期时,一般会涉及余值问题(余值是否担保)。上述诸问题的会计处理都需要对传统意义上的资产取得的确认、计价、价值补偿等方面的理论进一步强化和延伸。

所得税会计问题的产生,拓展了配比原则的含义,使其不仅局限于收入与费用的配比,还包括利润与费用的配比。鉴于以国家利益为中心这一大原则,所得税的会计核算在借鉴传统财务会计理论的基础上更富于弹性,表现在:①收入、费用确认的口径、时间上体现政府意图;②在收入确认方面,权责发生制的税务会计由于在一定程度上被现金流量原则所覆盖而包含着一定的收付实现制的方法;③在费用扣除问题上,税务会计尽可能避免财务会计上采用的审慎原则,即倾向较早报告收入或较迟报告费用。

三、仅在某类企业中存在的特殊业务

相对于传统的现货交易而言,为了解决现货交易中因供需变化而产生的价格波动等矛盾,出现了与现货交易相对应的远期交易,在远期交易方式下,交易双方在交易合同中订明交易商品的数量、品种规格、价格、付款方式、交货时间等,在合同规定的时间内履行交付商品或支付货款的义务即所谓期货业务。与常规的现货交易相比,其会计处理也相对特殊,包括:投资、缴纳期货保证金、平仓了结合约、实物交割,以及在会计报表上列示等内容。

有些企业常在外地设立分店以图营业的发展,谋取更多的利润。作为所有者权益统一而组织形式特殊的总分店经营方式,企业除了进行本身的对外业务核算外,总店和分店之间的往来核算也占比较大的比重。总店向分店发送商品的计价、联合会计报表的编制等方面都与传统的会计核算原则存在较大差异。总店在奖金和商品购销上对分店的控制程度不同,分店的制度也各不相同,分为集中制和分散制两种,在发送分店商品的计价上和传统的计价方法存在较大差异,总店与分店之间、分店与分店之间的往来核算也占较大比重,从而形成了总分店会计。

随着现代经济活动的国际化,国际经营业务和流动日益增多,使得很多企业在其经营活动中会发生诸多涉及外国货币的经济业务,但各国会计的计量单位一般都是本国货币。由于不同国家的货币币值不尽相同,并经常处于波动之中,因而产生了与外国企业进行外币标价的交易;为了避免可能发生外汇风险而签订的远期外汇合同套期保值业务、把公司国外经

营的财务报表折算成以公司记账本位币反映的财务报表等诸多外币业务,以及由此而产生的汇兑损益的合理会计处理都是有待解决的难题。

四、特殊经营方式紧密相关的业务

通常意义上现代企业组织形式是属于公司的形式,但是还有两种广泛采用的企业组织形式——独资与合伙,它们与公司组织形式的主要差别是负有无无限责任。基于此,独资企业和合伙企业的所有者权益并不仅仅反映其原始投资和追加投资数额,同时还应反映业主企业现金和资产的情况,业主本人受惠而支用企业的资金,收回企业的应收账款而业主自己留用了所收的资金;独资企业不作为一个独立存在的纳税人,而是独资企业的业主将其所有来自企业和其他一切来源的应纳税所得或损失填到其个人的纳税申报表中。

合伙企业的合伙关系是根据契约而产生的,尽管从会计的观点出发把合伙企业当作一个独立营业个体来处理,但在法律上并不具备法人资格;按照有关的法律规章的规定,在合伙活动范围内所发生的事情,每个合伙人都是其余各个合伙人的代理人。在权益转让和收益分配上均区别于公司形式。合伙企业同样是非纳税主体,而将每一合伙人应享的收益份额纳入其本人的纳税申报中,从而导致其会计核算的特殊性。

五、政府与非营利组织会计

政府的基本目标是向社会公众提供服务,而不以营利为目的,这一特点决定了政府会计有别于其他一般性的营利企业会计。由于政府机构的性质与目标决定了政府财务报告的目标应在表彰个体的服务业绩之上,政府机构的资金流动则受到法令的规定与限制,它必须按特定的来源取得收入,并按特定的目的支用经费,因此,政府机构就应以特定来源与特定用途的基金作为会计主体;政府机构不以营利为目的,因此基金会会计也不能以按期确定收益为目标,而应以依照预算执行为前提,因此就应将遵循权责发生制作为次要的目的。如果资金未被支用,一般意味着政府没有提供应该提供的服务,因此,政府会计的目的并不在于如何列示收入和支出的差额,而应反映所取得的收入是否在规定时间内按特定目的被支用。正因为如此,倘若有关法律规定普通基金与专项收入基金中的某项预算按收付实现制编列,则基金会会计要与预算置于同一基础,即应采用收付实现制处理相关事项(政府会计处理即不是严格意义上的权责发生制,也不是严格意义上的现金收付制,而是修正的权责发生制)。

非营利组织是指为社会、而非为某一个人或组织谋取利益的法律或会计个体。非营利组织兼有政府机构和营利企业两方面的特点。大多数非营利组织与会计个体是各种类型的基金。与政府机构相比,非营利组织向整个社会或特定团体提供服务,其目标不是为了赚取利润,资金来源取之于民,有代管资财之责,强调预算,与营利企业一样,非营利企业由通过选举或任命的董事会等相应管理机构进行管理,需要计量所有消耗与支出,因此绝大多数非营利组织的会计基础为权责发生制(通常无须向政府纳税)。

综上所述,高级财务会计的理论基础并没有突破传统的财务会计理论,但为了适应会计环境的变化,在研究范围上侧重于对传统理论扩展和延伸的业务,解决传统财务会计理论未能涵盖的会计难题。

第三节 本教材的框架体系和对高级财务会计内容的选择

一、本教材的框架体系

本教材的框架体系如下所示：

- (1) 针对上市公司特殊会计信息披露要求的内容(第二章和第三章)；
- (2) 针对我国目前比较新、比较热的特殊业务(第四章、第五章和第六章)；
- (3) 涉及比较复杂的会计调整事项(第七章、第八章和第九章)；
- (4) 涉及企业合并及合并财务报表编制的事项(第十章和第十一章)。

二、本教材对高级财务会计内容的选择

汇总诸多版本教材中对高级财务会计内容的介绍有如下这些：物价变动会计、分支机构会计、破产清算会计、分部报告、中期财务报告、每股收益、企业合并、合并财务报表、外币业务、租赁业务、所得税会计、会计变更和差错更正、资产负债表日后事项、合伙企业会计等。如果要将这些内容全部容纳进一本教材，实在无可能也没有必要。本教材的选择主要考虑有些学校的会计专业在中级财务会计课程体系里讲到财务报告就结束了，而所得税、会计变更和差错更正、资产负债表日后事项等实务中极为重要的内容，如果不纳入高级财务会计课程，学生毕业后将无法处理这类重要但并不频繁发生的业务。此外，分部报告和中期财务报告属于上市公司特殊的会计信息披露要求，是作为对中级财务会计课程中财务报告内容的重要补充。本书选择了政府补助、股份支付、外币业务，但没有讲述租赁业务，这四项都属于我国会计实务中比较新、比较热的特殊业务，很多版本教材也都包含这四章，考虑到2016年1月14日国际会计准则委员会发布了新的租赁业务准则，取消了对融资租赁和经营租赁的划分，相信我国租赁准则也会尽快修订以期趋同。考虑到时效性和指导性，没有将该内容纳入本教材体系。关于合并及合并财务报表，一直是高级财务会计各版本教材必须包含的内容，无论是从其理论上区别于传统财务会计，还是实务中不断变化的并购行为，都将是高级财务会计的重点内容。而且2014年修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》相较之前的旧准则来说变化很大，非常值得好好学习和探讨。

总的来说，本教材内容的编排，理论上遵循前人的研究成果，但更注重理论与实务的结合，兼具时效性和实践指导功能。建议学生在使用本教材时，细心完成每章的课内实训，领会某一业务会计处理的核心思想；此外，每一章的导读案例和课后讨论案例会增加一些延伸知识和复杂的实务案例或者现行法规的要求，也请学生发挥团结协作精神，利用好网络资源，将所学的知识点融会贯通，达到活学活用的目的。

本章小结

本章主要介绍高级财务会计产生和发展的过程、高级财务会计包含的范围和内容以及