

高等院校会计学专业系列教材



高级财务会计学

GAOJI CAIWU KUAIJIXUE

●—— 贺彩虹 主编 ——●

F234.4-43

H309.1/2

8

会计专业系列教材

高级财务会计学

F234.4-43
H309.1/2

主 编：贺彩虹

主 审：周仁仪

编写人员：贺彩虹 汤 健

杨平波 邓 姣

朱双天 黄蕴洁

国防科技大学出版社

湖南·长沙

内 容 提 要

本书是会计学专业的主干课程之一,主要介绍了财务会计中的特殊问题、新问题以及仅在个别企业存在的问题。这些问题的研究范围在某种意义上说,已经超越了财务会计四项基本假设所作的限定,而且对财务会计应遵循的会计原则、程序和方法等也有不同程度的扩展和延伸。本书内容包括独资与合伙企业会计,分支机构会计,企业合并,合并会计报表,外币报表折算,中期财务报告与分部报告,租赁会计,所得税会计,会计调整,物价变动会计,商品期货会计,重组与破产清算会计等。

本书可作为高校会计专业、财务管理专业高年级本科生教材及其他经济类专业的教学用书,也可作为会计学专业教师和会计人员自学或继续教育的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学/贺彩虹主编. —长沙:国防科技大学出版社, 2004.8

ISBN 7-81099-121-3

I. 高… II. 贺… III. 企业管理-财务会计-高等学校-教材 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 079089 号

国防科技大学出版社出版发行

电话: (0731) 4572640 邮政编码: 410073

E-mail: gfkdcbs@public.cs.hn.cn

责任编辑: 唐卫葳 责任校对: 耿筠

新华书店总店北京发行所经销

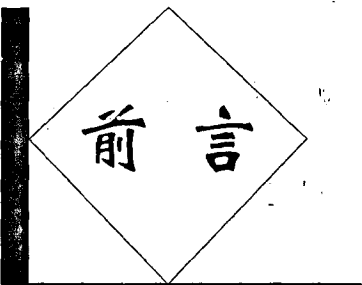
国防科技大学印刷厂印装

开本: 787×1092 1/16 印张: 26.25 字数: 544 千

2003 年 8 月第 1 版第 1 次印刷 印数: 1-4000 册

ISBN 7-81099-121-3/F·7

定价: 38.00 元



前言

随着经济体制改革的不断深入,现代企业制度的逐步建立,以及经济法规的日益完善,我国已出现了许多新的企业组织形式、新的经济现象和新的经济业务。所有这些,既向会计界提出了挑战,也为会计的发展提供了机遇。为了适应时代要求,不断完善会计教学内容,培养出高质量、高水平的会计人才,我们在吸收国内外相关教材长处的基础上,编写了这本《高级财务会计学》。本教材注重理论与实际相结合,在内容上,运用国际上通用的财务会计理论和方法,并结合我国的实际情况,按照我国最新会计准则的要求,同时考虑会计系列教材的衔接性,较为全面、系统地阐述了财务会计中的特殊问题、新问题。本教材将知识的系统性、实践性和前瞻性有机结合。由于篇幅所限,我们尽可能做到简明扼要、通俗易懂。同时为了方便教学和学生学学习,各章后面均有复习思考题和练习题。

《高级财务会计学》一书是集体劳动的成果,由贺彩虹副教授任主编,周仁仪教授任主审,具体参编人员及分工如下:

贺彩虹(副教授),第一章,第十章;

汤 健（副教授），第九章；

杨平波（副教授），第二章，第三章，第七章，第十一章；

邓 姣（注册会计师），第四章，第五章，第六章；

吴可夫（讲师），第十二章，第十三章，第十四章；

黄蕴洁（讲师），第八章。

本书初稿完成后，由贺彩虹进行修改、总纂，周仁仪教授审核。本书在编写过程中，参考了许多中外公开出版的教材和专著，在此不一一列举，敬请原谅。由于本书涉及的许多内容尚处于探索中，加之作者水平有限，本书难免存在许多不足甚至错误的地方，敬请有关专家、学者和广大读者给予批评指正。

《高级财务会计学》编写组

2004年6月于长沙

目录

第一章 总论

第一节 高级财务会计的概念	(1)
第二节 高级财务会计学的理论基础	(3)
第三节 高级财务会计学的内容	(7)
复习思考题	(10)

第二章 独资与合伙企业会计

第一节 独资企业会计	(11)
第二节 合伙企业会计	(18)
复习思考题	(37)
练习题	(37)

第三章 分支机构会计

第一节 分支机构会计的内容和方法	(40)
第二节 按成本计价的会计处理	(43)
第三节 按高于成本计价的会计处理	(48)
第四节 其他事项的会计处理	(53)
复习思考题	(60)
练习题	(60)

第四章 企业合并

第一节 企业合并概述	(66)
第二节 购买法	(77)

第三节 权益联营法	(79)
第四节 购买法与权益联营法的比较	(82)
复习思考题	(87)
练习题	(87)

第五章 合并会计报表——股权取得日的合并会计报表

第一节 合并会计报表概述	(89)
第二节 股权取得日合并会计报表的编制——购买法	(102)
第三节 股权取得日合并会计报表的编制——权益联营法	(112)
复习思考题	(118)
练习题	(118)

第六章 合并会计报表——股权取得日后的合并会计报表

第一节 股权取得日后首期合并会计报表的编制	(122)
第二节 股权取得日后连续各期合并会计报表的编制	(159)
第三节 外币报表折算	(173)
复习思考题	(189)
练习题	(190)

第七章 分部报告与中期财务报告

第一节 分部报告	(194)
第二节 中期财务报告	(202)
复习思考题	(214)
练习题	(214)

第八章 租赁会计

第一节 租赁会计概述	(216)
第二节 经营租赁会计	(220)
第三节 融资租赁会计	(227)

第四节 其他租赁会计.....	(246)
复习思考题.....	(252)
练习题.....	(253)

第九章 所得税会计

第一节 所得税会计概述.....	(255)
第三节 所得税会计处理.....	(258)
第三节 所得税会计的其他业务.....	(272)
复习思考题.....	(274)
练习题.....	(275)

第十章 会计调整

第一节 会计政策及其变更.....	(277)
第二节 会计估计及其变更.....	(278)
第三节 会计差错更正.....	(289)
第四节 资产负债表日后事项.....	(294)
复习思考题.....	(301)
练习题.....	(301)

第十一章 债务重组

第一节 债务重组概述.....	(305)
第二节 债务重组的会计处理.....	(306)
复习思考题.....	(317)
练习题.....	(317)

第十二章 物价变动会计

第一节 物价变动会计概述.....	(319)
第二节 一般物价水平会计.....	(327)
第三节 现行成本会计.....	(336)
第四节 现行成本与一般物价水平结合会计.....	(342)
复习思考题.....	(347)
练习题.....	(347)

第十三章 商品期货会计

第一节 商品期货会计概述.....	(350)
第二节 企业商品期货会计.....	(356)

第三节 · 经纪公司商品期货会计·····	(367)
第四节 · 期货交易所商品期货会计·····	(372)
复习思考题·····	(379)
练习题·····	(379)

第十四章 重组与破产清算会计

第一节 · 重组会计·····	(380)
第二节 · 破产清算会计·····	(386)
复习思考题·····	(408)
练习题·····	(408)
参考书目·····	(410)

第一章 总 论

第一节 高级财务会计的概念

一、高级财务会计的定义

随着社会主义市场经济的发展和完善,会计环境不断发生变化,高级财务会计日益受到我国会计理论和实务界的重视,在所有的会计系列教材中,高级财务会计均必不可少。但是,如何定义高级财务会计,在学术界颇有争议,尚未形成共识。在一般的高级财务会计学教材中均未对高级财务会计的定义进行过认真的探讨。我们认为,既然已将高级财务会计学专门作为一门课程,就应当按照我国惯例对高级财务会计学的定义及其相关理论问题进行必要的探讨。

高级财务会计是建立在对传统财务会计理论与方法体系进行修正的基础之上,对一些新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。理解这一概念,必须明确以下几点:

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,高级财务会计与中级财务会计(即通常所说的“财务会计学”)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、经营成果和现金流量的信息,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;特殊事项是企业在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;等等。

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。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而出现突破四项基本假设的特殊会计事项时,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价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、高级财务会计与中级财务会计之间的关系

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学。会计学原理主要阐述的是会计的基本概念、基本理论和基本方法,是会计的入门课程;中级财务会计学主要阐述企业经常发生和普遍存在的各项业务的处理要求和具体的操作方式,体现的是财务会计的普遍性和更具有共性的业务事项;而高级财务会计学阐述的则是中级财务会计学难以容纳,且在理论基础、操作方法都存在差别的特殊业务事项。由于高级财务会计与中级财务会计相关最为紧密,因此有必要分析两者之间的联系与区别。

(一) 两者的联系

如上所述,高级财务会计与中级财务会计都是财务会计的构成内容。这是说明两者之间有密切的联系,具体概括为:

1. 高级财务会计的主要作用是以会计报表的形式对企业、单位的外部关系人输出会计信息,应属企业对外报告会计的构成内容。
2. 高级财务会计也是以货币为主要计量单位进行核算,以合法的会计凭证作为记录经济业务的依据,并通过登记账簿而取得有总括意义的会计信息。
3. 从本质上看,它的主要职能也是对企业经营活动过程的反映和控制,也是以记录经济业务为手段而全面介入企业经营的一种管理活动。

因此,它与中级财务会计的本质特征一致,采用的方法也有较多的相同之处。两者相互补充,共同构成财务会计的完整体系。

(二) 两者的区别

高级财务会计与中级财务会计的区别也是显而易见。表现为以下几点:

1. 高级财务会计与中级财务会计在业务范围方面存在明显的区别。即中级财务会计存在于所有企业之中,构成了财务会计共有的业务内容;而高级财务会计要处理一般企业会计不常遇到,或者是不经常发生的业务事项,亦即一些新出现、有特殊性的业

务。这样,我们即可把企业普遍存在、发生,且有共性的业务归为中级财务会计,而将新出现、有特殊性的业务归为高级会计的内容。

2. 高级财务会计与中级财务会计在理论上也存在差别。高级财务会计与中级财务会计的分野,主要是一些新出现的业务已打破原有财务会计观念,并构成了其特定的体系。亦即:虽然有的业务有其新内容,但并没有冲出传统财务会计理论的制约范围;可是,一些业务不仅在反映内容和反映方法上与中级财务会计有别,而且用一般财务会计观念难以解释,那么,这就是高级财务会计的内容。

第二节 高级财务会计学的理论基础

要掌握和理解高级财务会计学的理论基础,首先必须明确财务会计理论框架的基本结构。我国的财务会计理论构架包括以下几层内容:(1)会计目标,包括提供对报表使用者决策有用的信息和对评价受托经济责任有用的信息;(2)会计信息质量特征,包括相关性、可靠性、可比性和清晰性特征;(3)会计基本假设,包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量假设;(4)会计基本要素,包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润要素;(5)会计基本要素及其确认和计量原则,包括权责发生制、配比原则、谨慎原则、历史成本原则、划分收益性支出和资本性支出原则以及资本保全原则。在这五项基本构成中,会计目标是根本的导向,会计信息质量特征是为达到会计目标而对会计信息提出的最基本的要求。这两个层次没有中级财务会计和高级财务会计之分,它们是不同的层次的财务会计得以统一的基础。会计基本假设、会计基本要素及其确认和计量的基本原则是客观社会经济环境为依托,随着客观社会经济环境的发展而不断完善和延伸,以适应会计信息质量特征和会计目标的要求。

因此,高级财务会计理论基础的特征具体体现于会计基本假设与会计基本原则这两个基本方面。

一、会计基本假设的松动

这里讲的“松动”有两层涵义,一是原有的客观条件发生了较大程度的变化,难以用原有的方式限制和解释;二是原有的条件被新的客观环境所限,被彻底否定。会计假设的松动只是会计理论发生变化的表现,其根本原因是客观经济环境的变化和由此形成的原有会计前提与新的环境不相适应的结果。

(一) 会计主体假设的松动

会计主体假设主要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。比如已构成母子公司关系的企业集团出现后,会计为之服务的主体已具有了双重性乃至多重性,会计核算的空间范围已处于一种模糊状态,因为母公司本身是一个独立核算的企业,且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,在个别报表的基础上采用专门的方法编制合并会计报表。因此,客观经济环境的变化已松动了会计主体这一假设,在此基础上形成了超越该假设的合并会计报表、分部报告等新的会计业务。我们应将这样的会计业务归为高级财务会计学的内容。

(二) 持续经营假设的松动

持续经营假设设定了企业在未来的一定时期内不会解体清算的前提条件,企业要在此基础上组织会计核算。但是,企业在未来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因素可能随时导致企业解体、重组或者破产。显而易见,企业因各种原因而形成的解体、重组、破产都是对持续经营假设的否定。综观国内外的高级财务会计学教材,有很多都将企业解体、重组、破产作为必述内容,其道理也在于此。持续经营假设为一一般财务会计业务限定了前提条件,而这一假设的松动,亦即非持续经营而形成的会计业务就理所当然地成了高级财务会计学阐述的内容。

(三) 会计分期假设的松动

会计分期假设将企业持续不断的经营活动人为地划分为等距的会计期间,它是权责发生制的基础,也是会计确认、计量的依据。但是,随着客观经济环境变化而出现的一些新的经济业务也波及到了这一假设,形成了一些依赖这一假设不能解决的会计事项。比如,企业按投资者要求的中期报告事项,以企业清算期为特殊报告期的特有报告事项,对企业期货、期汇业务设定的确认交易损益的专门期间等。由此可知,超越常规的分期(包括短于或长于一个会计年度的分期和不等距分期),亦即等距期间前提的松动,也形成了一些一般财务会计难以容纳的会计业务,它们也是高级财务会计的内容。

(四) 货币计量假设的松动

众所周知,货币计量假设已在现实经济活动中受到了极大的震撼。会计要以货币为具体计量单位的涵义已由同一企业拥有不同货币而转化为“记账本位币假设”;货币币值不变的涵义也由持续的物价变动而否定,陆续出现了物价变动会计的几种模式。在这种情况下,记账本位币制度中的一种货币被另一种货币所计量的事实,已很难再用货币计量假设说明;而物价变动对经济带来的影响又强烈地冲击着建立在货币计量假设基础上的历史成本原则,使会计界不得不在痛定思痛之时寻求新的会计计量方式。很明显,货币计量假设的松动,使外币业务会计和物价变动会计成了现实的会计业务并归于高级财务会计之下,而建立在原有货币计量假设基础上的会计业务只能是一般财务会计学阐述的内容。

二、会计原则的强化与延伸

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更进一步发挥了它原有的作用,将其指导思想信条贯穿于新的经济业务之中;会计原则的延伸,则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适应基础扩大范围,从而又在会计处理方面产生了新的效应。可以说,高级财务会计的形成与会计原则的强化、延伸有着内在的本质联系。在会计假设发生变化的同时它们非但没有发生依附性的变化,反而在新的理论体系中得到了肯定的发展。在此,我们将与高级财务会计理论基础有关的会计原则的强化、延伸情况分别说明如下:

(一) 相关性原则

当会计资料对报表使用者的决策有用时,会计资料就有了相关性,因此也就要求会计将有用的信息进行处理并对外报出。我们认为,下面的会计信息对报表使用者来说是相关的:企业合并和破产清算方面的资料;新出现的期货业务、衍生金融工具业务带来的利益和风险;企业融资租入资产(未取得其实际产权)的实际利益与风险的转移;企业形成集团化经营后,非法人实体的财务状况及其经营成果;企业在用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时报出。可以说,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。也正因为如此,高级财务会计的形成有了坚实的理论依据。

(二) 重要性原则

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决策,则该种会计资料就具有重要性。据此可知,企业集团的综合会计资料是重要的,期货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,对外报出合并会计报表、中期报告、分部报告、报告有关期货业务,对融资租赁事项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、解体清算的会计信息也就显得非常有必要。所有这些,都在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,这就使高级财务会计的形成和进一步发展有了内在动力。

(三) 真实性原则

真实性原则要求会计如实反映理当反映的经济事项,它也要求在财务资料遇到不足以如实反映所拟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(如企业内部产生的商誉);对一些事项则应予以确认但应揭示其对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,这就使高级财务会计需要反映的业务事项有了不同的角度和不同的侧面,从而促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

可比性原则不仅要求同一时期不同企业之间的会计报表可以相互比较,也要求不

同时期的会计报表能够相互比较。为此,它要求企业之间、企业内部采用相对稳定的会计政策,并在会计政策变化时揭示出变化的原因和对当期会计资料的影响。但从当前的实际情况看,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。这是可比性原则在新的经济环境下延伸的突出表现。从高级财务会计的角度来看,物价变动会计的形成与发展,企业合并时商誉的确认与计量,外币业务汇兑损益的确认与计量,期货、期汇交易的盈亏确认等,都和这一原则的延伸有关。从另一角度看,会计处理方法在不同企业、不同时期的一致性,要求会计界逐步形成了一些新的会计处理惯例,构成了高级财务会计的基本内容和现有体系。我们还认为,可比性原则的延伸为计算由于物价、汇率变动给企业带来的实际或潜在损益提供了理论上的依据,这也是高级财务会计建立、形成的重要理论基础。

(五) 谨慎性原则

谨慎性原则的核心是财务报表的编制者必须考虑到许多事件和情况下必然会有不确定因素,在对外输出信息时,不抬高资产和收益,也不压低负债和费用。应当说,新的经济环境又对这条原则提出了新的要求,主要是这条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,还要按照谨慎相结合,合理核算可能形成的利得和收益。这就要求会计面对一些高收益、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,即各种损益虽然没有最终形成,但却要进行提前确认的业务事项。比如,外币业务的汇兑损益、期货交易损益、物价变动时期的特殊报表,等等。事实上,国际会计界通行的以市价(而不是成本与市价孰低)作为外币项目的计价标准,及时确认外币交易的汇兑损益就是这条原则延伸和修正的体现。从理论上分析,除一般财务会计的加速折旧、提取坏账准备和存货变现损失准备、按成本法核算长期投资时价值永久性下跌等关于损失和费用的确定方式之外,有很多预先确认损益的事项已体现于高级财务会计之中,它构成了高级财务会计理论基础的又一组成部分。

(六) 配比原则

这一原则虽未列示于国际会计准则理论框架的财务报表质量特征之中,但它在会计处理中,尤其是进行成本核算、确定损益时仍有着不可动摇的地位。所以,我国会计界将它作为会计核算中计量和确认的重要原则加以阐述。我们认为,这条原则在新的环境下又有所发展,比如,套期保值时期汇、期货事项与被套期保值事项的配比,所得税费用与应纳所得税额之间差额的跨期配比,以及会计政策变更、会计估计变更时数据的跨期配比,等等。可以说,上述难题的最终处理依据的是配比原则,各种新的处理方法的形成及其不断完善,则是配比原则的强化和发展。

(七) 收入确认的相关原则

收入可分为资产置存收益和营业收入两类。现行会计一般不承认未实现的置存收益,但有些会计主体的产品主要是知识密集型产品,具有很高的增值性,因此,收入确认的原则将不仅包括营业收入的确认,而且包括资产置存收益的确认,在物价变动会计中

持有损益的确认就运用了这一原则。

(八) 实质量于形式原则

这条原则要求:如果会计要想如实反映其所拟反映的经济事项,就必须根据它们的实质和经济现实,而不是仅仅考虑它们的法律形式。也就是说,如果实质性的内容超过了外在形式的限制,那么会计应以实质性内容为依据进行记录和报告。从现行高级财务会计的各个版本看,有很多内容与这条原则有关。比如,企业取得控股权益后的各法人主体与企业集团合并会计报表的会计主体之间的巨大差异,以及由此而形成的会计报表内容的不一致;合并会计报表报出的销售收入额与法律上认可的集团各企业的销售收入汇总额不一致;融资租赁资产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,并不符合传统资产、负债的条件,却也要作为表内事项反映,等等。这些事项都是当前会计界最棘手的问题,而对这些问题的处理原则则是实质重于形式,由此而形成的系列会计业务同样构成了高级财务会计的主要内容。

第三节 高级财务会计学的内容

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属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。

(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内的会计事项属于中级财务会计的内容,超出四个基本假设的会计事项归属于高级财务会计。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、租赁业务等。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、政府及非盈利组织会计、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,将所得税会计放入高级财务会计后,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,外币业务本应纳入高级财务会计之中,但该部分内容在国际会计学教材中已作详细阐述,故在此不再重复。单独开设政府及非盈利组织会计的院校,高级财务会计则不包括这部分内容;而将政府及非盈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盈利组织会计课程。

二、高级财务会计的内容

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) 独资与合伙企业会计

独资、合伙企业是两种企业组织形式。与其他企业组织形式相比,有其独特的会计问题,独资、合伙企业会计在会计假定、权益以及清算等方面与其他企业会计有所不同,因此,在高级财务会计学中予以探讨。

(二) 分支机构会计

分支机构会计是以企业的分支机构为研究对象,通过对分支机构会计的特点分析,探讨分支机构及总公司基本经营活动的会计处理,并介绍联合会计报表的编制程序和编制方法。

(三) 企业合并

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会计处理方法。

(四) 合并会计报表

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,母公司和其下属公司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。合并会计报表着重介绍合并报表理论、合并报表范围、合并报表的编制方法等问题。另外,由于篇幅所限,外币报表折算也附加在该部分之后。

(五) 分部报告与中期财务报告

由于明晰性与及时性等会计基本原则的强化,上市公司必须按照确定的企业内部组成部分提供各部分有关收入、资产和负债等有关的信息,这就是分部报告;另一方面,企业的年度财务会计报告通常只能待年度终了后的一定期间(在我国,上市公司的年报一般在年度结束后4个月内对外提供)内才能对外提供,此时很多信息已经时过境迁,对于会计信息使用者而言已不具有有用性,因此,上市公司必须提供一个中期的会计信息,为有关使用者提供有用的信息,这就是中期财务报告,两者都是会计基本原则强化的结果。