

浙江省重点建设教材

高级财务会计

主 编 王泽霞

浙江科学技术出版社

浙江省重点建设教材

高级财务会计

主 编 王泽霞

副主编 张武标 谢会丽

浙江科学技术出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/王泽霞主编. —杭州: 浙江科学技术出版社, 2010. 2

ISBN 978-7-5341-3778-5

I. ①高… II. ①王… III. ①财务会计
IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 028209 号

丛 书 名 浙江省重点建设教材
书 名 高级财务会计
主 编 王泽霞
副 主 编 张武标 谢会丽

出版发行 浙江科学技术出版社

杭州市体育场路 347 号 邮政编码: 310006

联系电话: 0571-85170300-61714

E-mail: scx@zkpress.com

排 版 杭州大漠照排印刷有限公司
印 刷 杭州大众美术印刷厂
经 销 全国各地新华书店

开 本	787×1092	1/16	印 张	19.25
字 数	476000			
版 次	2010 年 2 月第 1 版	2010 年 2 月第 1 次印刷		
书 号	ISBN 978-7-5341-3778-5	定 价	35.00 元	

版权所有 翻印必究

(图书出现倒装、缺页等印装质量问题, 本社负责调换)

责任编辑 施超雄
责任校对 张 宁

封面设计 金 晖
责任印务 徐忠雷

前 言

由于高级财务会计研究对象的特殊性、复杂性和创新性,会计理论界对高级财务会计学科的内容和范围还存在争议,国内相关教材的编写思路与结构差异颇大。在全球经济一体化空前发展、上市公司实务创新层出不穷的今天,会计的国际趋同亦愈演愈烈,而2006年我国新企业会计准则体系的发布,更标志着中国的财务会计理论发展与实务创新达到了前所未有的阶段。在这一背景之下,我们结合多年来浙江省精品课程《高级财务会计》亲身教学经验,根据我国新企业会计准则以及国际会计发展的最新动态编写了此教材,以帮助会计专业学生及会计实务工作者了解并运用相关会计理论与方法。

纵览国内高校目前使用的高级财务会计教材,均包括了高级财务会计中一些已经很成熟的内容,如企业合并、财务会计三大难题(合并会计报表、物价变动会计以及外币财务报表折算)、破产清算会计等。由于高级财务会计本身带有一些探索的意味,因此除上述这些成熟的内容之外,一些编者会将还处于争议阶段的内容(如人力资源会计、环境会计等)纳入到高级财务会计中,而另一些编者则不采用这种做法,这就导致了高级财务会计的体系出入很大。本教材采用一种稳健的做法,不将存在争议的内容包括进来。本教材由绪论、企业合并、合并财务报表、外币交易会计、外币财务报表折算、清算会计、物价变动会计、上市公司信息披露八大专题组成,共计十章。本教材在编写上有以下特点:

1. 结构清晰,化繁为简。教材每章内容前的“本章要点”,将本章的学习目的与重点进行概括,提纲挈领,便于读者预习或自学;每章内容后的“思考题”与“本章相关的法规、制度”帮助读者复习总结,扩展阅读;通过总结高级财务会计多年教学与答疑中学生的常见疑问与常犯错误,我们还编写了与教材配套的“练习题”,以帮助读者夯实基础,熟练掌握所学知识。

2. 内容更新,开阔视野。本教材严格根据我国新企业会计准则规范编写,力图将我国企业会计准则的最新变化及国际会计相关规范展现给读者,通过国际各种会计处理原理与方法的横向比较,以及对其历史沿革的简要梳理,开阅读

者的视野,便于读者深入理解相关知识。

3. 案例丰富,举一反三。我们在近几年的高级财务会计课程教学中,尝试将案例教学的方式引入课堂,深受学生的好评,在学期末的课程调查问卷中,百分之九十以上的学生表示,案例的演示、相关财务报表的分析与讲解,加深了其对相关知识的掌握,提高了其独立思考、解决问题的能力。本教材收录了我们在多年课堂教学中积累的经典案例,以及其他优秀教材的相关案例,丰富了教材内容,可帮助读者举一反三,提高运用知识的能力。

在本教材的编写过程中参阅了大量的文献和参考书目,受益匪浅,在此对文献和参考书目的作者表示诚挚的谢意。硕士研究生罗为宏、孔云翔、姚力其、沈萍萍、汪晓丽、孙鑫等在辅助收集资料及审核、校对等方面进行了大量的工作,衷心感谢他们的辛勤劳动。

高级财务会计教材涉及的探索性内容较多,对书中的错误和疏漏,恳请读者批评指正;更希望能够获得读者的反馈意见和建议,以便于以后修改完善。

编 者

2009 年 12 月

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 高级财务会计与会计学科分类	1
第二节 高级财务会计的内容	5
第三节 高级财务会计课程学习建议	9
第二章 企业合并	10
第一节 企业合并的动因与方式	10
第二节 企业合并的购买法	14
第三节 企业合并的权益结合法	22
第四节 购买法和权益结合法的比较	26
第五节 我国企业合并的会计处理	29
第六节 下推会计	36
第三章 合并财务报表概述	47
第一节 合并财务报表的意义和特点	47
第二节 合并范围	48
第三节 合并财务报表的编制原则和程序	51
第四节 合并理论	59
第五节 我国合并财务报表的相关规定	65
第四章 合并日合并财务报表的编制	90
第一节 非同一控制下企业合并日合并财务报表的编制	90
第二节 同一控制下企业合并日合并财务报表的编制	95
第五章 合并日后合并财务报表的编制	106
第一节 内部权益性投资的抵销处理	106
第二节 内部交易的抵销	109
第三节 内部现金流量的抵销处理	119

第四节 合并财务报表综合案例	121
第六章 外币交易会计	138
第一节 外币交易的基本概念	138
第二节 外币交易会计处理方法	144
第三节 外币交易的记账方法	153
第四节 外汇远期合同的会计处理	158
第七章 外币财务报表折算	179
第一节 外币财务报表折算概述	179
第二节 区分流动与非流动项目法	181
第三节 区分货币性与非货币性项目法	184
第四节 时态法	187
第五节 现行汇率法	190
第六节 外币财务报表折算方法的比较	192
第七节 我国外币财务报表折算方法	195
第八章 清算会计	207
第一节 解散、清算及清算会计	207
第二节 一般清算会计	210
第三节 破产清算会计	219
第九章 物价变动会计	236
第一节 物价变动及其对传统会计的影响	236
第二节 物价变动会计理论基础及其模式	240
第三节 一般物价水平会计	245
第四节 现行成本会计	256
第五节 现行成本/一般物价水平会计	263
第六节 我国恶性通货膨胀会计	267
第十章 上市公司信息披露	273
第一节 上市公司信息披露概述	273
第二节 上市公司入市报告制度	277
第三节 上市公司定期报告制度	281
第四节 上市公司临时报告制度	293
参考书目	302

第一章 绪 论

本章要点

深刻理解会计学的学科体系,特别是高级财务会计学与中级财务会计学之间的关系,从总体上把握这门课程,掌握高级财务会计学的基本理论和方法,提高学习的目的性、计划性和自觉性。

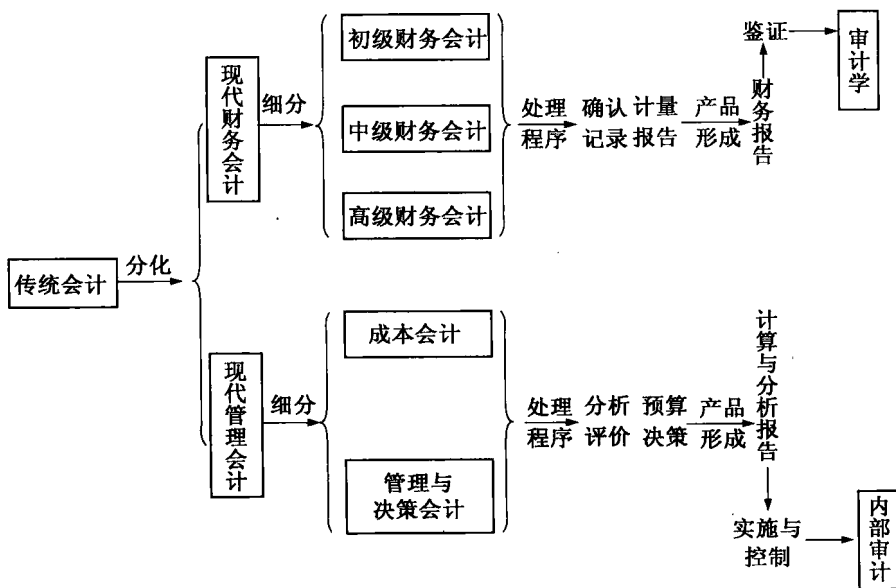
高级财务会计作为会计学基础、中级财务会计等课程的后续课程,是会计、财务专业的重点和难点课程,在学习内容和学习方法上都有其自身的特点。为了更好地学习高级财务会计,本章将帮助读者从总体上把握这门课程的学习内容和要点,了解高级财务会计的自身特点,并在此基础上对学习方法进行总结。

第一节 高级财务会计与会计学科分类

一、会计学的学科分类

尽管理论界对会计的本质认识有所不同,但是总体上都认为会计“是人类一项有目的的实践活动,有一整套方法体系,是为管理经济活动和提供经济效益服务的”(葛家澍,1986)。广义的会计学包括会计、审计和财务管理三部分,这三部分既相互独立又具有关联性;狭义的会计学即会计,包括财务会计和管理会计。会计学科分类体系如图1-1所示。

企业会计由财务会计和管理会计两大领域构成。财务会计主要是对企业已经发生的交易或事项,通过确认、计量、记录和报告等程序进行加工处理,并借助于以财务报表为主要内容的财务报告形式,向企业外部的利益集团提供以财务信息为主的经济信息。管理会计则从预算和内部管理两个方面提供内部管理所需的会计信息,它是以强化企业内部管理、实现最佳经济效益为最终目的,运用现代化管理的科学与方法,对财务会计提供的资料及其他有关资料加以处理分析,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价。财务管理是有关资金获得和有效使用的管理工作,具体包括资金的筹措、资金的使用、利润分配以及日常资金的营运等四个方面。审计是为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度,而客观地收集和评估证据,并将结果传递给有利害关系的使用者的系统

图 1-1 会计学科分类体系^①

过程。按审计活动执行主体的性质分类,审计可分为政府审计、独立审计和内部审计。政府审计是指由政府审计机关依法进行的审计。在我国,国家审计机关依法独立行使审计监督权,对国务院各部门和地方人民政府、国家财政金融机构、国有企业事业单位以及其他有国有资产的单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。独立审计是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价,审计结果向本单位主要负责人报告。内部审计具有显著的内向服务性,其目的在于帮助本单位健全内部控制,改善经营管理。

二、高级财务会计与初、中级财务会计的关系

从图 1-1 中我们可以发现,高级财务会计与初、中级财务会计都属于财务会计的范畴,其与初、中级财务会计之间既存在区别,也存在联系。

(一) 高级财务会计与初、中级财务会计同属于财务会计范畴,是财务会计的分支

财务会计解决的是经济事项的对外报告问题。初级财务会计主要介绍基本的记账程序和方法;中级财务会计是解决企业所面临的一般经济事项的对外报告问题的;高级财务会计解决的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、经营成果和现金流量情况的财务报表。也就是说,高级财务会计与中级财务会计(即传统财务会计)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

^① 石本仁,杨荣彦.高级财务会计.广州:暨南大学出版社,2005.

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需求。除此之外,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的。

(二) 高级财务会计处理的是企业面临的特殊经济事项,中级财务会计处理的是企业面临的一般经济事项

构成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、所得税的会计核算,对这些一般事项的处理属于中级财务会计范畴。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事项、跨国经营情况下的外币财务报表折算等,这些经济业务一般企业会计不常遇见,对这些特殊事项的处理则属于高级财务会计范畴。因此,我们把企业普遍存在、发生,有共性的业务归为中级财务会计的内容,而将一般企业不经常发生的、有特殊性的业务归为高级财务会计的内容。

(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与方法的拓展与修正

中级财务会计所论及的财务会计目标、会计信息质量特征、会计确认及计量理论等问题中,都严格遵守四项基本会计假设。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会计假设的特殊会计事项时,便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。

在分析了高级财务会计与初、中级财务会计的异同的基础上,我们将高级财务会计定义为:高级财务会计是在对传统财务会计理论与方法体系进行修正的基础上,对企业新出现的特殊经济事项进行会计处理的理论与方法的总称。高级财务会计的任务是从会计目标出发,在传统财务会计的基础上,进一步研究解决在会计环境发生较大变化的情况下财务会计如何更好地为报表使用者服务,以满足他们在各种情况下决策所需要的信息。

三、高级财务会计的理论体系

(一) 财务会计的理论体系

国际会计理论界曾经认可的财务会计理论体系有两种:一是以会计基本假设为核心的财务会计理论体系,二是以会计目标为核心的财务会计理论体系。前者主张会计假设是建立财务理论和实务的基础,会计原则是在会计假设的指导下控制会计实务、制约会计行为规范的信条。其逻辑体系是:会计假设、会计原则、会计程序、会计方法、会计要素、财务报告。后者主张财务会计理论体系以会计目标为核心。其逻辑体系是:会计目标、会计假设、会计要素、会计准则、会计实务。会计目标具有将会计系统与会计环境联系起来、会计理论与会计实践联系起来的特性,以会计目标为出发点构成的现代会计理论体系可随时反映到会计系统中来,可增强会计理论的实践性和检验性。

（二）高级财务会计的理论体系

国内具有代表性的看法认为,以会计假设为核心的会计理论体系由于是以一定的前提条件为支撑的,其范围必然要受到前提条件的制约,很难容纳超越其前提条件的内容。这样,当会计环境发生了变化,一些新的经济业务超越了前提条件的限定后,以会计假设为核心的会计理论体系就很难支撑下去了。但是,以会计目标为核心的会计理论体系由于冲破了会计假设的限制,因此,它在变化了的会计环境中也能发挥作用。由于受到假设限定范围的制约,以四项会计假设为基础前提的会计理论体系只适用于一般的财务会计,应当是中级财务会计学的理论基础;而以会计目标为核心的会计理论体系有了更大范围的适应性,可以容纳高级财务会计,因而可以被视为高级财务会计的理论基础。高级财务会计理论体系如图 1-2 所示。

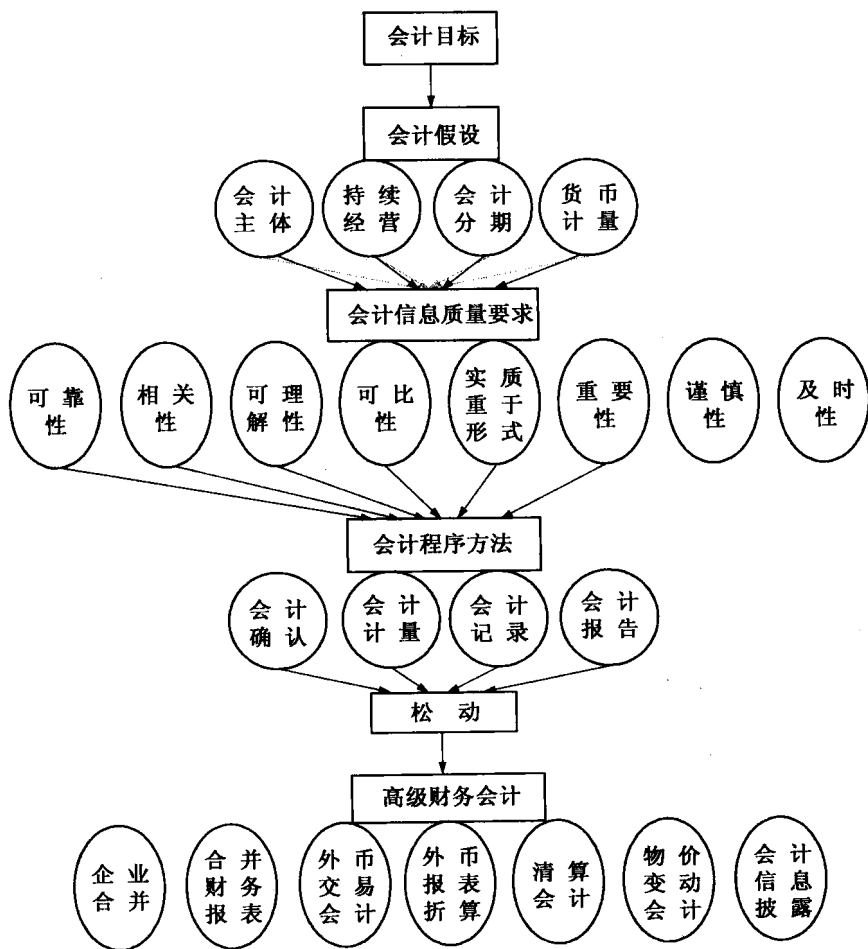


图 1-2 高级财务会计理论体系^①

^① 阎达伍,耿建新,戴德明.高级会计学.北京:中国人民大学出版社,2005.

经济的发展和深化直接对会计环境产生影响,促使财务会计理论的丰富和发展。能够容纳高级财务会计的财务会计理论框架是对原有的、适用于中级财务会计的传统会计理论的框架的深化和发展,这种变化主要体现在对原有的会计基本假设限定的超越和对原有的会计原则的丰富和延伸。

1. 对基本的会计假设所做限定的超越

阎达伍等教授认为,客观经济环境的变化造成的会计假设松动是高级财务会计形成的基础。① 会计主体假设的松动表现为实践中产生了多层次、多方位的会计主体,由此形成了合并财务报表、分部报告等特有的会计事项。② 持续经营假设的松动表现为实践中有些企业难以维持持续经营而需要重组或解体,由此形成了企业清算、破产与重组的会计业务。③ 会计分期假设的松动表现为实践中突破了以年度为核心的会计期间,由此形成了一些特殊的确认事项,如衍生金融工具的损益确认期限。④ 货币计量假设的松动表现为实践中由于存在不同的货币引发的有关记账本位币的确定和币值不稳而引发的物价变动,由此形成了外币业务会计和物价变动会计。可见,高级财务会计的内容已经脱离了传统会计理论的四个基本假设的限制,进一步发展了传统财务会计理论,使新的财务会计理论框架不仅能指导一般的会计实务,也能够指导那些超越会计基本假设的高级财务会计实务。

2. 对会计原则的丰富和延伸

在财务会计理论体系中,会计假设是制定会计原则的理论依据,会计原则直接体现着会计基本假设的内在要求。会计假设的松动直接波及与之密切相关的会计原则,表现为对会计原则的丰富和延伸。

客观反映企业的财务状况和经营成果是客观性原则的基本要求。合并财务报表会计实务、企业集团内部交易的抵销等,都体现了对传统财务会计理论的客观性原则内涵的丰富和延伸。

合理确认和计量可以预见的损失和费用是谨慎性原则的基本要求。物价变动会计披露的购买力损益和持有损益、外币业务的汇兑损益,都体现了不仅要合理确认和计量可能发生的损失和费用,还要按谨慎性的要求合理确认、计量、披露可能产生的利得和损失,丰富了谨慎性原则的内容。

企业的收入必须与为取得这些收入所耗费的成本和费用相配合,计算经营成果。在新的会计环境下,经济事项的合理配比已经不仅仅限于收入与成本和费用之间,企业集团内部债券业务中,所确认或未确认的债券的赎回利得、损失与利息收入、利息费用之间的配比,企业集团内部固定资产业务中折旧费用和已实现利得的配比等,都丰富了配比原则的基本内涵。

第二节 高级财务会计的内容

到目前为止,我国已出版了数十本有关高级财务会计方面内容的教材、专著(教材名称

主要为《高级财务会计》、《高级会计学》、《高等会计学》^①、《特殊业务会计学》^②、《企业特种会计》^③等)。由于国内学者在高级财务会计研究范围、研究内容等问题上没有形成统一的认识,因此各教材在内容上是各有千秋,相互之间也存在着很大的差异。总体来说,几乎所有的教材都包括了高级财务会计中一些已经很成熟的内容,如企业合并、财务会计三大难题(合并会计报表、物价变动会计以及外币财务报表折算)、破产清算会计等。由于高级财务会计本身带有一些探索的意味,因此除上述很成熟的内容之外,一些编者会将还处于争议阶段的内容(如人力资源会计、环境会计等)纳入到高级财务会计中,而另一些编者则不采用这种做法,这就导致我们看到的高级财务会计的体系出入很大。本教材采用一种稳健的做法,不将存在争议的内容包括进来。

一、确定高级财务会计内容的基本原则

确定高级财务会计的内容首先需要将财务会计的全部事项在中级和高级两个不同层面上做出恰当的区分。这种区分,首先应以客观标志为依据,决定内容的归属;然后再考虑以主观便利为条件,进行内容的搭配。但是我们并不认为只要是中级财务会计没有容纳的内容就自然应由高级财务会计承担,我们认为高级财务会计内容划分的基本原则应包括如下几个方面:

(一) 以会计事项是否超越会计假设范围为基本标志

由于客观经济环境的变化造成的会计假设松动是高级财务会计形成的基础,因此划分中级财务会计和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会计假设的限定范围之内。限定在四项会计假设的范围之内的就属于中级财务会计的研究范围;超出了会计假设的会计事项则归于高级财务会计的研究范围。这是因为超出了会计假设的特殊会计事项的处理所采用的原则、程序与方法是中级财务会计所无法提供的。我们之所以将外币会计、物价变动会计、企业合并、合并财务报表、清算会计等内容归于高级财务会计正是基于这点考虑的。

(二) 以与中级财务会计及其他会计课程的有效分工和衔接为主观依据

从前面的论述中我们可以看出,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。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,即常规内容。有些会计事项虽未背离四个基本假设,但在确认、计量等方面有其特殊性,且不具有普遍性。同时由于中级财务会计和高级财务会计之间的联系是很紧密的,常规内容和超常规内容的划分也是相对的,这就在所难免使得一些完整的业务事项会交织在两部分内容之中,客观上存在着学科体系中各门类的分工、协调和衔接问题。因此有些内容中级财务会计中已经涉及,只是遇到新情况后需要部分调整的,可以保留在中级财务会计中作进一步处

① 王文彬、林钟高. 高等会计学. 上海: 立信会计出版社, 1995.

② 徐兴恩. 特殊业务会计学. 北京: 航空工业出版社, 1994.

③ 罗飞. 企业特种会计. 武汉: 湖北科学技术出版社, 1994.

理,如租赁业务会计、所得税会计;而有些内容已从整体上(或主体部分)超出了常规范围,即使有次要部分仍属常规内容,也应将其完整内容交由高级财务会计来研究。例如,上市公司的特点决定了其信息披露有不同于非上市公司的法律要求,尽管其财务会计报告的编制方法本身已在中级财务会计中作了介绍,但需就其信息披露内容、形式的特殊性进行阐述,故亦纳入高级财务会计的范围。

(三) 相关内容的协调

本教材不包括有的高级财务会计学教材中阐述的非营利组织会计、金融企业会计、分期收款销售与寄销会计、人力资源会计、环境会计、遗产和信托会计、合伙会计等等。对上述其中一些内容,我们认为将其做如下安排更为妥当:

(1) 政府和其他非营利组织会计以及金融企业会计问题。美国及其他一些国家的论著中大多数把政府和其他非营利组织会计纳入高级财务会计的研究范围。但根据中级财务会计和高级财务会计的划分原则,它并不具备内容复杂、问题新颖的特征。此外,我国已单独颁布了《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《行政单位会计制度》、《金融企业会计制度》、《民间非营利组织会计制度》,对该类会计实务进行规范。因此无论从理论研究角度出发,还是从会计教育角度出发,将政府和其他非营利组织会计单独设置,作为独立于中级财务会计学的一门课程更为恰当。

(2) 合伙会计问题。这一部分可作为专题讲座加以介绍。

(3) 分期收款销售与寄销会计。这些会计事项已成为会计实务中的一般业务,而且在中级财务会计中已作过解释,不应再列入高级财务会计的研究范围。

(4) 遗产和信托会计等内容。这些会计事项不属于企业会计的内容,放在专题讲座中单独予以介绍更为适当。

(5) 人力资源会计、环境会计和社会责任会计等问题。这些问题目前在国内外理论界还是存在很大争议的,因此我们不将其纳入高级财务会计教材,可作为前沿专题加以介绍。

二、高级财务会计的内容构成

(一) 企业合并

企业合并按其法律形式分为吸收合并、新设合并和控股合并。经吸收合并或新设合并后,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。但经控股合并后,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,在控股合并下就涉及了企业会计主体假设的松动。企业合并主要涉及企业合并的动因与方式、购买法的基本原理及应用、权益结合法的基本原理及应用、购买法和权益结合法在会计处理上的主要差异以及由此带来的经济影响。

(二) 合并财务报表

无论是吸收合并后继续存在的企业,还是新设合并后新成立的企业,都是一个统一的法律主体和会计主体,企业合并后的会计报表的编制与一般的企业相同。但是控股合并下形

成了母子公司关系,会计主体与企业法律主体出现了不一致的现象,从而带来了新的会计问题——合并财务报表的编制。合并财务报表主要涉及合并财务报表的合并范围、合并理论以及合并财务报表的具体编制方法。

(三) 外币交易

就外币交易会计而言,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,其核心问题是选用何种汇率对外币交易进行处理。外币交易主要涉及外币交易的基本概念、外币交易会计处理方法和外汇远期合同套期保值及投机牟利的会计处理。

(四) 外币财务报表折算

外币财务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征决定着不可能采用某一单一汇率以报告货币对外币报表进行再一次计量。高级财务会计则必须研究外币财务报表折算方法的系统设计问题。外币财务报表折算主要涉及外币财务报表折算的目的、外币财务报表折算的一般方法以及对外币财务报表折算方法的比较。

(五) 清算会计

企业面临解体、破产或重组,都会使原会计主体处于不再持续经营状态,从而进入不按正常会计期间进行核算的特殊时期,此时必须采用破产会计程序。在企业解体、破产或破产重组过程中,需要进行资产、负债、所有者权益的全面清算或清理调整,此时会计要素的确认、计量,以及会计报表体系均与持续经营状态下的会计存在着重大的差别。清算会计主要涉及清算会计的特点、一般清算的基本程序及会计处理方法、破产清算的基本程序及会计处理方法。

(六) 物价变动会计

物价作为商品、劳务价值的货币表现,它客观上会随着商品、劳务价值的波动而发生相应的变化,从而使得各个时期的物价水平不一致。在持续通货膨胀时期,一般物价水平呈上涨趋势;在持续通货紧缩的时期,一般物价水平呈下降趋势。当历史成本与现行物价水平相距甚远时,会计对企业财务状况和经营成果的反映则失去了客观性,会计信息将无法成为制定经济决策和处理各方经济利益的可靠依据。为了消除物价变动对会计事项的歪曲反映,真实再现企业财务状况和经营成果,必须在传统的财务会计模式之外寻求新的会计模式。如何消除物价波动的影响,就是物价变动会计所要研究的内容。物价变动会计主要涉及物价变动对传统会计的影响、物价变动会计理论,一般物价水平会计、现行成本会计以及现行成本/一般物价水平会计等。

(七) 上市公司信息披露

上市公司的组织形式使企业的所有者从为数较少的股东进一步扩展到了社会公众,这使过去只为企业管理当局和小范围投资者提供各种信息的会计,其核心转移到了要与社会公众有关的信息予以公布,即上市公司信息披露。上市公司两权分离、股票公开发行和交易的特点,决定了其信息披露的特殊性,形成了有别于其他企业的信息披露的基本框架。上

市公司信息披露主要涉及上市前以招股说明书和上市公告书为主要形式的首次披露、上市后以年度报告和中期报告为主要形式的定期披露以及临时披露。

第三节 高级财务会计课程学习建议

高级财务会计是会计学的主干课程之一,同时由于它针对的是企业特殊的交易事项,故要学好这门课程会存在一定的难度。为了帮助同学们掌握这门课程,以下提出几点学习建议以供参考。

(一) 扎实的初级、中级财务会计的基础是学好高级财务会计的前提

本课程是一门高层次的专业课,因此在学习之前应注意与各先行课程内容相联系,希望同学们能从总体上把握这门课程,勤思考,掌握会计处理的基本理念和方法,从而提高学习的目的性、计划性和自觉性。

(二) 课堂教学与课外学习相结合,以现实强化高级财务会计学习

高级财务会计课程是一门应用类课程,不仅与现实联系得非常紧密,而且法律法规体系的完善也会对其产生影响。例如新《中华人民共和国破产法》的颁布实施对破产清算的债务清偿顺序产生影响。因此,希望同学们课堂外能够多读多看,关注国内外会计准则和相关法规的差异和变动。

(三) 案例学习培养学生综合素质

提高学生独立学习能力,培养创新思维能力是本课程教学的目的。由于高级财务会计处理的是企业清算、企业合并、外币交易与特殊交易事项,这些事项受到媒体的广泛关注,故我们可以通过报纸、网络等传媒收集相关案例,并将其融入高级财务会计的学习过程中。同学们可通过案例分析、小组讨论等互相交流心得,深化对高级财务会计课程内容的理解和掌握,提高思维创新能力和分析、解决问题的能力。

思考题

结合自己的学习基础,思考如何学好高级财务会计。

本章相关的法规、制度

《企业会计准则》,中华人民共和国财政部,2006

第二章 企业合并

本章要点

- 通过本章的学习,了解企业合并的动因,掌握企业合并的方式及涉及的会计问题;
- 掌握购买法与权益结合法的特征及其会计处理,理解购买法与权益结合法的理论依据
- 及对合并方会计报表的影响,了解权益结合法的演变;掌握我国同一控制下企业合并
- 与非同一控制下企业合并的会计处理及两者的差异。

第一节 企业合并的动因与方式

一、企业合并的动因

企业合并指两个或两个以上企业的经济资源和经营活动因资金纽带关系而置于一个管理机构或集团控制之下的企业组合方法。随着经济的全球化和新经济的发展,企业的生存环境日新月异,面临更多的机遇和挑战。为了更好地求生存、谋发展,企业间并购事件层出不穷、此起彼伏。迄今为止,国际上经历了五次合并浪潮,在国内,自新中国成立以来共经历了三次合并浪潮。

在充分竞争条件下,企业会处于不平等的发展状态。有些企业外部条件好,经营管理得当,在市场中处于优势地位;另一些企业则处境维艰,难以立足。企业的所有者必然会对这种状况做出灵活的处置,也就是在经济状况良好、市场前景广阔时,会通过并购其他企业扩大经营规模,以获取更大的盈利;在企业经营不善、前景黯淡时,势必会采取相应的措施,如转让企业所有权以换取货币性资产,以避免遭受更大的损失。即使有些企业经营状况较好,但通过被其他企业合并,其资产可望得到更加有效的利用,也有必要被合并。因此,在市场经济条件下,由于企业间的竞争而引发的产权转让,终将导致企业间的合并。企业合并是市场经济发展的必然产物。

从宏观经济的角度看,企业合并具有现实的经济意义,主要可以概括为以下几方面:

(1) 从整个社会考察,让经营良好的扩张型企业合并那些经营管理不善的企业,至少可以做到现有资本的保全,中止亏损企业对经济资源的浪费,避免对社会造成负面影响。将被