



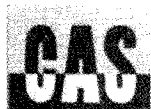
全国高等院校财经类专业通用教材 (2011年最新版)

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

主 编：徐 斌 吕昊明 杨茅甄

副主编：徐 洲 张 林



全国高等院校财经类专业通用教材(2011年最新版)

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

主 编：徐斌 吕昊明 杨茅甄

副主编：徐洲 张林



上海三联书店

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/徐斌 吕昊明 杨茅甄主编. —上海:上海三联书店, 2011. 8

ISBN 978 - 7 - 5426 - 3546 - 4

I. ①高… II. ①徐… ②吕… ③杨… III. ①财务会计
IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 057707 号

高级财务会计

主 编 / 徐斌 吕昊明 杨茅甄

责任编辑 / 陈启甸

装帧设计 / 徐 斌

监 制 / 研 发

责任校对 / 鲍惠兰

出版发行 / 上海三联书店

(201100)中国上海市都市路 4855 号 2 号楼 10 楼

印 刷 / 上海师范大学印刷厂

版 次 / 2011 年 8 月第 1 版

印 次 / 2011 年 8 月第 1 次印刷

开 本 / 710×1000 1/16

字 数 / 500 千字

印 张 / 23.5

书 号 / ISBN 978 - 7 - 5426 - 3546 - 4/F · 586

定 价 / 45.00 元

主 编：徐 斌 吕昊明 杨茅甄

副 主 编：徐 洲 张 林

编委成员：徐 斌 吕昊明 杨茅甄

徐 洲 张 林 邬向华

朱兆晶 李美萍 叶 俊

李彦辉

前 言

高级财务会计是高等院校财经类专业的主干课程之一,是继中级财务会计之后的专业课程。中级财务会计解决的是所有企业都要遇到的财务会计问题,因此又被称作为通用财务会计。其主要内容主要涉及两个方面:第一,各项会计要素的确认与计量;第二,编制企业的个别财务报表。而高级财务会计是解决企业一般财务会计问题之外的特殊财务会计问题。这些特殊业务基本可以分为两类:第一,企业集团会计中特殊的财务会计处理,主要包括企业合并与合并财务报表的编制。第二,其他特殊业务会计处理,主要包括外币交易会计、外币报表折算会计、租赁会计、所得税会计和衍生金融工具与套期保值会计等。

编写过程中我们严格按照财政部 2006 年制定的《企业会计准则(2006)》、财政部 2006 年制定的《企业会计准则——应用指南(2006)》和财政部会计司最新版的《企业会计准则讲解(2010)》为依据,体现目前高级财务会计最新的内容。本书中所涉及到的章节内容均与《企业会计准则》一一对应,始终做到以会计准则为准绳。我们集多年的教学经验,力求本书做到系统、全面、精简、实用。

本书主要适用财经类高等院校各类本科层次相关专业作为教材使用,也可作为研究生和各类财会人员学习提高业务能力的培训教材。本书每章后都将本章节涉及到的主要专业术语列示并配有相应的思考练习题,书后配有习题的部分答案。

本书共分四篇十六章,由徐斌、吕昊明、杨茅甄共同担任主编,负责全书的总体框架设计、提纲细目的确定和组织撰写,并对全书各章节的内容进行审阅和总纂。本书由徐洲、张林担任副主编。各章节执笔人依次为:第七章、第八章、第九章、第十章由徐斌编写;第一章、第四章、第五章、第六章由吕昊明编写;第十二章、第十三章、第十四章由杨茅甄编写;第三章由徐斌、徐洲共同编写;第十一章由徐斌、邬向华、朱兆晶共同编写;第二章由吕昊明、张林共同编写;第十五章由杨茅甄、李美萍共同编写;第十六章由杨茅甄、叶俊、李彦辉共同编写。本书前言由徐斌撰写。

本书在编写过程中参考了大量文献,在此谨对这些文献的作者表示感谢。由于时间仓促,以及作者水平有限,书中难免有不妥之处,恳请专家、学者、同仁、读者不吝指教、斧正。

作者电子邮箱: sh_xb@126. com 或 sh_xb@hotmail. com

徐 斌

2011 年 8 月于上海财经大学继续教育学院

目 录

第一篇 高级财务会计绪论

第一章 高级财务会计概述	3
第一节 高级财务会计的产生	3
第二节 高级财务会计的定义	7
第三节 高级财务会计的内容	9
【本章重要术语】	11
【思考练习题】	11
第二章 长期股权投资	13
第一节 长期股权投资概述	13
第二节 长期股权投资的初始计量	15
第三节 长期股权投资的后续计量	18
【本章重要术语】	23
【思考练习题】	24
第三章 财务报表调整	26
第一节 会计政策、会计估计变更与差错更正	26
第二节 资产负债表日后事项	43
【本章重要术语】	50
【思考练习题】	51

第二篇 企业合并会计

第四章 企业合并会计概述	57
第一节 企业合并的定义与范围	58
第二节 企业合并的方式与类型	62

第三节 企业合并的会计处理方法	67
第四节 企业合并的会计信息披露	69
【本章重要术语】	70
【思考练习题】	71
第五章 同一控制下的企业合并	74
第一节 同一控制下企业合并的会计处理原则	74
第二节 非控股合并方式同一控制下企业合并的核算	76
第三节 同一控制下控股合并的核算	82
【本章重要术语】	83
【思考练习题】	83
第六章 非同一控制下的企业合并	86
第一节 非同一控制下企业合并的会计处理原则	86
第二节 非控股合并方式非同一控制下企业合并的核算	88
第三节 非同一控制下控股合并的核算	91
【本章重要术语】	93
【思考练习题】	93

第三篇 合并财务报表会计

第七章 合并财务报表概述	97
第一节 合并财务报表的基本原理	97
第二节 合并财务报表的编制理论	103
第三节 合并财务报表的合并范围	107
第四节 合并财务报表编制的步骤	112
【本章重要术语】	115
【思考练习题】	116
第八章 购并日合并报表编制	118
第一节 购并日合并报表概述	118
第二节 同一控制下合并日的合并财务报表编制	119
第三节 非同一控制下购买日的合并财务报表编制	124
【本章重要术语】	131
【思考练习题】	132

第九章 购并日后合并报表编制	137
第一节 同一控制下合并日后的合并财务报表编制	137
第二节 非同一控制下购买日后的合并财务报表编制	146
第三节 投入资本变化情况下合并财务报表的编制	154
第四节 合并财务报表综合举例	162
【本章重要术语】	174
【思考练习题】	174
第十章 集团内部交易的合并处理	177
第一节 内部存货交易的抵销	177
第二节 内部固定资产交易的抵销	186
第三节 企业集团内部债权与债务关系的抵销	191
【本章重要术语】	197
【思考练习题】	197
第十一章 信息披露	201
第一节 上市公司信息披露概述	201
第二节 分部报告的信息披露	205
第三节 中期报告的信息披露	208
【本章重要术语】	211
【思考练习题】	211

第四篇 其他特殊业务会计

第十二章 外币交易会计	215
第一节 外币交易概述	215
第二节 外币交易处理方法	223
第三节 开立外汇账户	229
第四节 外币交易业务核算	234
【本章重要术语】	241
【思考练习题】	242
第十三章 外币报表折算会计	247
第一节 外币报表折算概述	247
第二节 外币报表折算方法	248

第三节 外币报表折算示例	253
【本章重要术语】	260
【思考练习题】	260
第十四章 租赁会计	266
第一节 租赁概述	266
第二节 承租人会计处理	274
第三节 出租人会计处理	284
第四节 售后租回交易	291
第五节 租赁业务列报	295
【本章重要术语】	296
【思考练习题】	297
第十五章 所得税会计	303
第一节 所得税会计概述	303
第二节 资产、负债的计税基础与暂时性差异	310
第三节 所得税会计核算	315
【本章重要术语】	327
【思考练习题】	328
第十六章 衍生金融工具与套期保值会计	329
第一节 现货与期货	329
第二节 衍生金融工具概述	334
第三节 衍生金融工具确认与计量	342
第四节 套期保值会计处理	345
第五节 金融工具与衍生金融工具列报	361
【本章重要术语】	362
【思考练习题】	362
各章习题参考答案	363
主要参考文献	366

第一篇

高级财务会计绪论

第一章 高级财务会计概述

【本章内容提要】

本章是第一篇高级财务会计绪论中,对高级财务会计基础理论的一般概括介绍,包括三节内容:

高级财务会计的产生。20 世纪 60 年代客观会计环境的巨大变化是高级财务会计产生的现实基础;财务会计核心理论框架结构的重大发展是高级财务会计产生的理论基础。

高级财务会计的定义。高级财务会计是在传统财务会计的理论和方法基础上,对于因客观社会经济环境变化而产生的各种背离和突破会计假设核心理论的特殊会计事项,以及某些复杂、疑难、非常规的经济业务和新的会计问题。以新的会计理念进行核算与监督的一种专业会计。

高级财务会计的内容。根据是否背离和突破会计假设核心理论的基本原则,以及我国企业会计准则体系的实施和企业财务会计课程内容层次的划分惯例,高级财务会计的内容主要包括:企业合并会计、合并报表会计、外币交易会计、外币报表折算会计、租赁会计、所得税会计、衍生金融工具会计与套期保值会计等其他特殊业务会计。

第一节 高级财务会计的产生

现代会计产生的基本标志,一是 20 世纪 20 年代以来,在传统会计基础上发展形成的会计信息主要满足于企业外部需要的规范的“财务会计”,出现了由民间会计专业团体或国家政府会计管理机构制定与公布的受到社会公认的企业会计准则或会计标准;二是 20 世纪 50 年代从传统会计中分离出来的会计信息主要满足于企业内部经营管理决策与控制等需要的、不受会计准则规范约束的“管理会计”。

作为应遵循公认会计准则规范或会计标准的财务会计,在会计实践中逐步形成了以会计假设为核心、由会计核算一般原则和会计要素确认、计量与报告的规范为结构框架的理论方法体系。但是随着客观社会经济环境的不断迅速

变化,出现了会计实践中面临的许多新问题。诸多如企业兼并、跨国经营、融资租赁、金融衍生工具,通货膨胀等特殊的会计事项与经济活动,使原有的传统财务会计理论框架和方法体系难以容纳与解决,会计领域对传统理念和规范的突破与发展势在必行。

一、客观会计环境的巨大变化是高级财务会计产生的现实基础

第二次世界大战之后,世界经济进入一个相对和平稳定与迅速发展的时期。特别是 20 世纪 60 年代以来,由于世界范围内的科技革命取得突破性的进展,推动了西方经济乃至全球经济的迅猛发展,会计环境发生了巨大的变化。

(一) 科技革命使各国经济迅速发展,自由竞争加剧企业兼并的过程,控股合并和混合兼并占据了主导地位,并在此基础上形成了规模巨大、经营业务繁杂的跨国混合联合集团公司,由此产生了不同形式企业合并、合并报表编制等一系列的特殊会计业务。

(二) 国际贸易、国际投资、国际金融等经济活动的越来越普通化、自由化、多元化和全球一体化,由此产生了不同类型的外汇业务、外币兑换、外币交易与外币报表折算等一系列的特殊涉外会计业务。

(三) 商品市场、资本市场、金融市场等各类市场的迅速发展和交易工具的不断创新,由此产生了不同内容的期货交易业务、衍生金融工具、套期保值、融资租赁等一系列的特殊会计业务。

(四) 全球范围通货膨胀的持续存在,物价的剧烈振荡与变动,经济结构与产业结构的不断调整,国家对企业所得税的征管加强,由此产生了不同方法的物价变动会计、公允价值会计、资产重组会计、破产清算会计、所得税会计等一系列的特殊会计问题。

综上所述,由于客观会计环境的巨大变化,在会计实践不断产生一些在传统财务会计中很少涉及或涉及不广不深,甚至从未涉及的特殊会计事项与繁杂的经济业务,当传统的财务会计理论和方法体系难以合理正确地全面规范这些特殊会计业务的核算与监督时,就必然会推进传统财务会计的发展与变化,因此客观会计环境的巨大变化是高级财务会计产生的现实基础。

二、财务会计核心理论框架结构的重大发展是高级财务会计产生的理论基础

传统财务会计理论体系是以会计假设为核心的。由于会计活动的环境存

在很多不确定的因素,包括空间范围、时间范围和计量手段等各方面情况的不确定性与主观随意性。因此要组织会计活动、规范会计行为和正常地进行会计核算,就必须首先对会计环境中这些最基本的情况作出合理的设定和合乎逻辑的推断,这就是会计假设,即会计核算的基本前提条件。在会计假设的基础上产生了会计核算的一般原则和会计要素确认、计量、报告的方法体系,从而形成“会计假设核心论”的框架结构,但是这种传统的财务会计理论体系由于以一定的假设前提条件为支撑,其适用范围必然受到前提条件的限制与制约,很难容纳超越或背离其前提条件的新内容。于是,当会计环境发生了巨大变化,一些新的特殊的会计业务出现,一旦与会计假设发生冲突与矛盾,传统的“会计假设核心论”体系就难以为继了。

20 世纪六、七十年代以后,西方会计界改变了以会计假设为核心与逻辑起点的架构方式,代之以会计目标为核心与逻辑起点的架构模式,建立了“会计目标核心论”的财务会计理论体系。“会计目标核心论”将财务报表目标作为理论体系的最高层次,突破了会计假设的限制,淡化了会计假设的约束性。只将权责发生制和持续经营作为基础性假设,从而使“会计目标核心论”具有了对新的特殊会计业务的广泛包容性。由于客观会计环境的巨大变化,推动了财务会计核心理论框架结构的重大发展,造成了会计假设的松动,其结果产生了有别于传统一般财务会计的特殊业务会计。

(一) 会计主体假设的松动适应了会计实践中出现的会计主体多层次、多元性,从而产生了企业合并会计、合并报表会计、分部报告会计、企业年金基金会计等特殊业务。

(二) 继续经营和权责发生制假设的松动适应了会计实践中出现的企业重组、清算、破产等非持续经营的会计事项,从而产生了重组会计、清算会计、破产会计等特殊业务会计。

(三) 会计分期假设的松动适应了会计实践中需不定期提供财务报告或按特殊报告期确认损益期限等非等距会计期间的独特事项,从而产生了中期报告会计、清算期报告等特殊业务会计。

(四) 货币计量假设的松动适应了会计实践中出现的不同货币互换与折算、币值不稳定和物价持续大幅变动等有悖于记账本位币与币值稳定假设的会计事项,从而产生了外币交易会计、外币折算会计、物价变动会计等特殊业务会计。

现代财务会计理论体系的发展,“会计目标核心论”取代了“会计假设核心论”,无论是美国财务会计准则委员会(FASB)发布的“财务会计概念框架”、英

国会计准则委员会(ASB)的“财务报告原则公告”,还是国际会计准则理事会(IASB)制定的“编报财务报告框架”,都体现了以财务报表目标为核心的会计理论架构。其具体内容除了突出与强调财务报表目标外,还包括会计基础假设、财务报表的质量特征、财务报表的构成要素及其确认与计量、资本和资本保金等概念。

我国2006年2月15日以财政部令第33号发布的、作为部门规章从2007年1月1日起施行的《企业会计准则——基本准则》,其具体内容与国际上通用的“财务会计报表概念框架”类似,也包括财务会计报告的目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素及其确认、计量与报告等。相比较我国1992年11月30日发布、1993年7月1日起施行的原《企业会计准则——基本准则》有了重大的修订。明确了“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。”将原《基本准则》中的会计核算“一般原则”修改为与国际会计标准趋同的“会计信息质量要求”,增加了“会计计量”的有关规定,会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。

我国财政部又分别在2006年2月15日和2006年10月30日以财会[2006]3号和财会[2006]18号规范性文件的形式印发了38项《企业会计准则——具体准则》和《企业会计准则——应用指南》,其中第10号——企业年金基金、第18号——所得税、第19号——外币折算、第20号——企业合并、第21号——租赁、第22号——金融工具确认和计量、第23号——金融资产转移、第24号——套期保值、第32号——中期财务报告、第33号——合并财务报表、第35号——分部报告、第37号——金融工具列报等12项具体准则,是对涉及特殊会计事项或复杂经济业务的会计处理规范。由此可见,我国2006年新的企业会计准则体系,包括基本准则、38项具体准则和企业会计准则应用指南以及2007年至2010年发布的企业会计准则解释第1号、第2号、第3号、第4号,基本实现了与国际财务报告准则的趋同,体现了我国的财务会计理论体系也从“会计假设核心论”发展为“会计目标核心论”。

综上所述,由于财务会计核心理论框架结构的重大发展,使原来仅适用于一般财务会计业务的以会计假设为核心的财务会计理论体系,发展为也可容纳和适用特殊、复杂与疑难财务会计业务的以会计目标为核心的财务会计理论体系。因此传统财务会计理论的突破、修正、深化、完善、延伸与开拓,是高级财务

会计产生的理论基础。

第二节 高级财务会计的定义

通过上述对高级财务会计产生的介绍,可见随着现代会计环境与会计实践的巨大变化和发展,原有的传统财务会计学理论体系对于一些新的特殊的会计问题已难以容纳,从而产生了高级财务会计。在会计专业的教学体系中,高级财务会计已成为继基础会计学(初级财务会计)、财务会计学(中级财务会计)课程的一门后续的独立课程。但如何对高级财务会计给出一个确切的定义,使之与传统的财务会计学(中级财务会计)能进行明晰地区分,目前在会计理论界、学术界和教育界中仍存在着不同的观点,“仁者见仁、智者见智”,尚未达成一致的共识。不过高级财务会计应当属于财务会计的范畴,它是传统财务会计的发展,这一点应该没有什么太大的疑义,关键的是如何来理解“高级”一词在会计学中的含义。

一、高级财务会计的概念

关于对高级财务会计中“高级”一词的理解,首先,“高级”是相对于“初级”、“中级”而言的。“初级”一般指“入门”级别的,因此初级财务会计主要阐述的是会计核算的基础原理,即会计核算方法体系和程序等会计基本知识。“中级”一般指“登堂”级别的,因此中级财务会计主要是对会计核算方法体系和程序在一般企业日常资金运动的具体应用过程中,如何在会计基本假设的前提条件下,对企业会计要素进行确认、计量、核算与报告,着重阐述企业一般会计事项和经济业务的会计处理方法。而“高级”是指“入室”、“更上一层楼”这种级别的,因此高级财务会计主要是针对企业在资金运动中发生的一些特殊会计事项,以及复杂、疑难的经济业务或一些非常规的会计新问题,探索、研究并最终规范地进行特殊的会计处理。

其次,“高级”又包含着在会计观念和会计理论方面的提升。由于传统的会计观念和会计理论体系是以会计方法运用的必要前提条件,即会计基本假设为核心的。随着会计环境与会计实践的变化发展,这种传统理念越来越暴露出其难以包容一些特殊的、非常规的经济业务和会计事项的局限性。而高级财务会计将会计理念提升到以“会计目标为核心”的更高层次,这就大大拓展了财务会计理论与方法体系的适用性。