

普通高等财经院校会计系列教材

高级 财务会计学

Advanced Financial Accounting 陈美华 主编



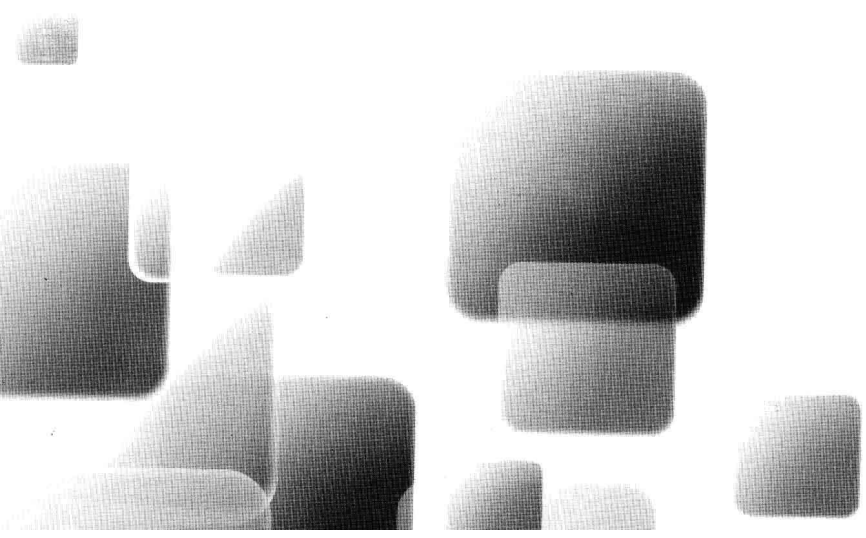
暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

普通高等财经院校会计系列教材

高级 财务会计学

Advanced Financial
Accounting

陈美华 主编



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计学/陈美华主编. —广州:暨南大学出版社, 2011. 8
(普通高等财经院校会计系列教材)
ISBN 978 - 7 - 81135 - 888 - 9

I. ①高… II. ①陈… III. ①财务会计 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 114783 号

出版发行:暨南大学出版社

地 址:中国广州暨南大学

电 话:总编室 (8620) 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)

传 真:(8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

邮 编:510630

网 址:<http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版:广州市天河星辰文化发展部照排中心

印 刷:湛江日报社印刷厂

开 本:787mm × 1092mm 1/16

印 张:26.5

字 数:640 千

版 次:2011 年 8 月第 1 版

印 次:2011 年 8 月第 1 次

印 数:1—2000 册

定 价:49.00 元

(暨大版图书如有印装质量问题,请与出版社总编室联系调换)

前言

在我国现行会计课程体系中，通常将财务会计学区分为初级财务会计学、中级财务会计学和高级财务会计学三个层次。其中，初级财务会计学主要介绍财务会计学的基本概念、基本方法和基本程序，因而又被称为会计学原理或基础会计学。由于该课程成型较早，人们对其内容界定基本不存异议。中级财务会计学与高级财务会计学均以能够充分体现企业相关各方共同要求的企业会计准则为依据而展开，其功能在于帮助学生全面学习各类企业不同业务类型的具体会计处理及报告问题，因此，二者通常又被并称为会计实务，但二者之间如何划分，以及高级财务会计学到底包括哪些内容，到目前为止仍无定论。

本教材依据以下原则确定高级财务会计学的基本内容：首先，高级财务会计学应属财务会计学范畴，因而应以能够充分体现经济主体各利害关系人共同需要的企业会计准则为会计确认、计量和报告的依据，至于主要以服务于内部管理为目的的会计方法或内容，如人力资源会计、内部责任会计及决策支持会计等均不应包含在本课程之中。其次，高级财务会计与中级财务会计均以指导学生全面学习企业会计实务为主要目的，二者在内容上应覆盖企业会计准则规范的全部会计业务，同时，二者之间应有恰当的分工与协作，在内容上既相互配合，又要尽量避免重叠和冗余。有些内容难免同时出现在两门课程之中，但应尽可能从不同的角度加以展开，以避免简单重复。再次，高级财务会计学与中级财务会计学同属财务会计学的基本内容，二者虽然在目标、方法及会计处理依据等方面是一致的，但在内容选择上应体现各自的特色，即中级财务会计学通常讲授一般企业常见会计业务的处理与报告问题，而高级财务会计学则主要讲授一般企业特殊业务或特殊环境下的会计处理与报告问题，以及特殊企业或特殊行业的会计处理与报告问题。最后，中级财务会计学与高级财务会计学的主要目标是帮助学生学习的会计实务，因此，对会计实务进行系统总结的会计理论问题不包含在本课程之中。

根据以上原则，本书所确立的高级财务会计学的基本内容主要从以下五个方面共分二十一章加以展开：第一编导论，主要介绍高级财务会计学的历史演变及内容界定；第二编特殊业务会计，主要介绍一般工商服务企业常见会计业务的处理与报告问题；第三编特殊行业会计，主要介绍生物资产、石油天然气开采等特殊行业的会计处理与报告问题；第四编特殊报告会计，主要介绍企业三大报表及其附表之外的特殊会计报告问题；第五编特殊环境会计，主要介绍企业在通货膨胀期间或无法持续经营等特殊环境下的会计处理与报告问题。

本书由陈美华教授担任主编，马玉珍教授和张荣武教授任副主编，各编写人员的具体



分工如下：第一章、第六章由陈美华编写；第二章、第三章、第四章、第八章、第九章由白革萍编写；第五章、第二十一章由孙燕东编写；第七章、第十五章、第十六章、第十七章、第十八章、第十九章由马玉珍编写；第十章、第十一章、第十二章、第十三章、第十四章由宇文献花编写；第二十章由张荣武编写。全书最后由马玉珍教授、张荣武教授负责总体审核。

鉴于本书涉及面较广，相关会计准则对某些具体问题的处理尚不明确，加之编者学识有限，书中难免出现错漏或不当之处，恳请各位读者批评指正。

编 者
2011 年 7 月

目 录

前 言	1
-----------	---

第一编 导 论

第一章 高级财务会计学概论	2
第一节 高级财务会计学的产生背景	3
第二节 高级财务会计学的内涵界定	7
第三节 高级财务会计学的内容框架	8

第二编 特殊业务会计

第二章 外币折算会计	14
第一节 外币折算概述	14
第二节 外币交易的会计处理	21
第三节 外币财务报表折算	31
第三章 租 赁	50
第一节 租赁概述	50
第二节 融资租赁的会计处理	52
第三节 经营租赁的会计处理	61
第四节 售后租回的会计处理	63
第四章 债务重组	67
第一节 债务重组概述	67
第二节 债务重组的确认和计量	68
第三节 债务重组的会计披露	76
第五章 非货币性资产交换	78
第一节 非货币性资产交换概述	78
第二节 公允价值基础上的非货币性资产交换	79
第三节 账面价值基础上的非货币性资产交换	82
第四节 多项非货币性资产交换的确认和计量	84
第五节 非货币性资产交换的会计披露	88



第六章 衍生工具会计	90
第一节 金融工具与衍生工具	90
第二节 衍生工具的计量	96
第三节 衍生工具的会计处理	104
第四节 套期保值会计	110
第五节 衍生工具的会计披露	121
第七章 企业合并	124
第一节 企业合并概述	124
第二节 同一控制下企业合并	127
第三节 非同一控制下企业合并	136
第八章 政府补助	150
第一节 政府补助概述	150
第二节 政府补助的确认和计量	151
第三节 政府补助的会计披露	154
第九章 股份支付	155
第一节 股份支付概述	155
第二节 以权益结算的股份支付的确认和计量	157
第三节 以现金结算的股份支付的确认和计量	159
第四节 股份支付的特殊问题	161
第五节 股份支付的会计披露	163
第三编 特殊行业会计	
第十章 生物资产	168
第一节 生物资产概述	168
第二节 生物资产的初始计量	170
第三节 生物资产的后续计量	175
第四节 生物资产的收获与处置	179
第五节 生物资产的会计披露	184
第十一章 建造合同	186
第一节 建造合同概述	186
第二节 合同成本	188
第三节 合同收入与合同费用	191
第四节 建造合同的会计披露	197

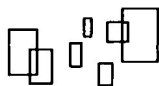
第十二章 保险合同	199
第一节 保险合同概述	199
第二节 原保险合同收入的确认和计量	204
第三节 原保险合同准备金的确认和计量	208
第四节 原保险合同成本的确认和计量	212
第五节 再保险合同	216
第六节 保险合同的列报与披露	223
第十三章 石油天然气开采	226
第一节 石油天然气开采概述	226
第二节 矿区权益的会计处理	228
第三节 油气勘探的会计处理	233
第四节 油气开发的会计处理	235
第五节 油气生产的会计处理	235
第六节 油气开采的会计披露	236
第十四章 企业年金基金	237
第一节 企业年金基金概述	237
第二节 企业年金基金会计概述	240
第三节 企业年金基金缴费	242
第四节 企业年金基金投资运营	244
第五节 企业年金基金收入	248
第六节 企业年金基金费用	249
第七节 企业年金待遇给付及企业年金基金净资产	252
第八节 企业年金基金财务报表	254
第四编 特殊报告会计	
第十五章 合并财务报表	262
第一节 合并财务报表概述	262
第二节 合并资产负债表	268
第三节 合并利润表	294
第四节 合并现金流量表	300
第五节 合并所有者权益变动表	307
第十六章 或有事项列报与披露	314
第一节 或有事项概述	314
第二节 或有负债和或有资产	315
第三节 预计负债的确认和计量	317



第四节	预计负债的会计处理	321
第五节	或有事项的会计披露	325
第十七章	关联方披露	327
第一节	关联方披露概述	327
第二节	关联方关系的认定	328
第三节	关联方交易	330
第四节	关联方信息披露	332
第十八章	中期财务报告	334
第一节	中期财务报告概述	334
第二节	中期财务报告编制中的确认和计量	335
第三节	中期财务报告的编制	337
第四节	中期财务报告附注	341
第十九章	分部报告	345
第一节	分部报告概述	345
第二节	经营分部的确定	346
第三节	报告分部的确定	350
第四节	分部信息的披露	355
第五编 特殊环境会计		
第二十章	物价变动会计	364
第一节	物价变动会计概述	364
第二节	一般物价水平会计	369
第三节	现行成本会计	377
第四节	现行成本/不变币值会计	382
第二十一章	企业清算会计	387
第一节	企业清算会计概述	387
第二节	普通清算会计	392
第三节	破产清算会计	399
参考文献		415

编头案例

美的集团有限公司创建于1968年，是一家以家电业为主的大型综合性现代化企业集团，旗下控制美的电器、小天鹅A、华凌集团（香港上市）及威灵控股（香港上市）四家上市公司，并拥有制冷家电、日用家电、电机及房地产四大产业集团，是中国最具规模的白色家电生产基地和出口基地之一。与此同时，美的集团还控制或共同控制美的集团财务有限公司、金鹰基金管理有限公司、美的地产发展集团等多个集团公司，产业范围拓展至房产、物流、金融等多个领域。1980年，美的正式进入家电业；1981年开始使用美的品牌。目前，美的集团有员工20万人，旗下拥有美的、小天鹅、威灵、华凌等十余个品牌，在国内建有广东顺德、广州、中山，重庆，安徽合肥、芜湖，湖北武汉、荆州，江苏无锡、淮安、苏州，山西临汾，河北邯郸，江西贵溪等14个生产基地，辐射华南、华东、华中、西南、华北五大区域。在海外建有越南、白俄罗斯、埃及三个生产基地。美的集团拥有中国最大最完整的产业链，包括空调产业链、洗衣机产业链、冰箱产业链、微波炉产业链和洗碗机产业链，拥有中国最大最完整的小家电产品群和厨房家电产品群。2010年，美的集团整体实现销售收入达1150亿元，其中出口额50.8亿美元。在“2010中国最有价值品牌”的评定中，美的品牌价值达到497.86亿元，名列全国最有价值品牌第六位。2010年2月，在国际知名机构，英国品牌价值咨询公司Brand Finance公布的“全球最有价值500品牌排行榜”中，美的集团作为唯一的中国家电企业入选。2010年9月，在中国企业联合会、中国企业家协会发布的“中国企业500强”中，美的集团列第67位。迅速扩充的企业规模和产业范围，以及层层叠叠、错综复杂的控股关系，使美的集团会计业务的复杂程度远远超出了原来以单一制造业企业为主的会计处理模式。截至2010年，美的集团熟悉各行业及各种业务类型的会计人员达数千人，仅下属控股上市子公司美的电器一家公司的会计人员就多达802人。



第一章 高级财务会计学概论

【学习目标】

通过本章的学习，了解高级财务会计学的产生背景，正确理解高级财务会计学的内涵及外延，熟悉高级财务会计学的基本内容，从理论的高度认识和把握高级财务会计学产生和发展的基本规律，并为后续章节的学习奠定良好的基础。

【知识点】

初级财务会计学、中级财务会计学、高级财务会计学、特殊业务会计、特殊行业会计、特殊财务报告、特殊呈报事项、特殊环境会计。高级财务会计学的产生背景、高级财务会计学的本质特征、高级财务会计学的基本内容。

会计有广义与狭义之分，广义的会计是指对经济主体以货币表现的经济活动进行反映和控制的一种管理活动，具体包括财务、审计及狭义的会计等；狭义的会计，即一般意义上的会计，是针对特定经济主体而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。^① 狭义的会计按照服务对象的不同又可分为财务会计和管理会计两个分支，其中，财务会计以经济主体各相关利害关系人作为主要服务对象，因此，又被称为外部会计，其加工、处理会计信息的主要依据是能够充分体现经济主体各相关利害关系人共同需要的会计准则，所提供的会计信息具有完整性、连续性及系统性的特征；管理会计以经济主体管理当局为主要服务对象，因此，又被称为内部会计，其加工会计信息的方法具有针对性和灵活性。

在财务会计体系中，人们通常依据功能、难易程度或业务范围的不同将财务会计学分为初级财务会计学、中级财务会计学和高级财务会计学三个层次。其中，初级财务会计学主要介绍财务会计学的基本概念、基本方法和基本程序；中级财务会计学主要介绍一般行业常见经济业务的会计处理问题；高级财务会计学则主要介绍特殊行业或一般行业特殊业务的会计处理与报告问题。因此，初级财务会计学又常被称为会计学原理或基础会计学，而中级财务会计学与高级财务会计学则被并称为会计实务。近年来，尽管国内外有关高级财务会计学的著作与日俱增，高级财务会计学的研究范围亦渐趋稳定，但对于什么是高级财务会计学，以及高级财务会计学到底包括哪些内容，目前仍无定论。本教材从高级财务会计学的产生背景及其与中级财务会计学的关系方面对其进行理论总结，以期对高级财务会计学研究范围及内容作出恰当的界定。

① 葛家澍. 会计学导论 [M]. 上海: 立信会计图书用品社, 1988.

第一节 高级财务会计学的产生背景

高级财务会计学的前身是合并财务报表会计、通货膨胀会计及外币交易会计等特殊事项会计。这些特殊事项会计要么基于企业经营环境的剧烈变化而形成,要么顺应企业新型经营业务的出现而产生。大约在20世纪60年代,为适应教学及会计实践的要求,这些特殊事项会计逐步融合成为一门相对独立的学科——高级财务会计学。因此,高级财务会计学的产生与发展是会计环境演变的必然结果,也是财务会计自身发展的客观要求。

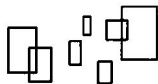
一、会计基本假设的突破

会计假设是对系统运行条件和运行环境的一种合理判断或约定。环境是系统的外部制约因素,由于系统的外部制约因素极为复杂且缺乏稳定性,因此,必须采取抽象分析的方法,对其进行概括总结,并剔除其不稳定因素,以创立一个能够保证系统正常运行的外部环境,因此,会计假设是一系列会计方法和程序建立的前提。1964年,美国伊利诺伊州立大学一个研究小组曾发表题为《基本会计假设与原则说明》(*A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles*)的研究报告。该报告认为会计假设具有五个特征:①假设在本质上是具有普遍性的,而且是指导其他命题的基础;②假设是不言自明的命题,它们直接与会计职业相关或是其构成的基石;③假设虽是普遍认可有效的,但却是无法证明的;④会计假设应具有内在一致性,它们不会互相冲突;⑤每个会计假设都是独立的基本命题,并不会与其他假设重复或交叉。也就是说,假设所代表的前提虽具有普遍意义,但并不排除意外情况或特殊环境的出现。事实上,只要这些意外情况或特殊环境不是很明显地违背会计系统运行的基本前提,人们可以将其忽略不计,这也正是会计假设提出的原因。然而,当客观经济环境发生剧烈变化,会计基本假设所要求的运行环境或运行条件被严重背离时,建立在这些基本假设基础上的会计方法和程序将不再适用,在这种情况下,必须寻找与特定环境或特定运行条件相适应的会计方法或程序,高级财务会计学的许多重要内容实际上就是在这种特殊背景下产生的。

(一) 会计主体假设的突破

会计主体是对会计服务对象的范围所作的限定。典型的会计主体是一个具有独立经济活动的单个经济主体。20世纪初,西方国家逐步由自由竞争走向垄断,市场竞争更加激烈,于是出现了以控股合并为主要形式的第一次企业兼并浪潮。控股合并形成了以控制为联结点的企业集团。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。第一次世界大战后,在美国经济快速发展的带动下,又产生了第二次企业兼并浪潮,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”。^①20世纪60年代末,随着科学技术的突飞猛进,新型工业技术如计算机、激光、航天、核能、海洋开发及合成材料等的不断兴起,要求企业拥有巨额资本,继而出现了第

^① 龚维敏. 企业兼并论[M]. 上海: 复旦大学出版社, 1996.



三次企业兼并浪潮,“本次企业兼并是以混合兼并占主导地位,包括相关联的各类企业,通过兼并,凑合成一个混合体,这个混合体在一个企业主统一指挥、统一管理、统一经营下进行运转”。^①以控股关系形成的企业集团的出现,使会计服务的对象不再局限于单个企业,会计主体的概念得以扩展。与此相对应的是,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,并形成与此相适应的会计组成部分,如总分店会计和分部报告等。

(二) 持续经营假设的突破

持续经营是指会计主体将按照既定的经营目标和经营方针持续地经营下去,在可预见的将来不会发生倒闭或清算。一般而言,任何企业都有在未来发生破产清算的可能性,也正是这一原因,才需要通过“假设”为会计方法的建立铺平道路。因此,持续经营假设是一系列会计方法建立的重要前提,离开这一前提,会计确认、计量及报告将失去存在的基础。然而,在激烈的市场竞争中,企业由于经营失败而陷入破产清算,或由于兼并或重组而被迫终止经营的情况时有发生,在企业持续经营的环境遭到破坏的情况下,原有的建立在持续经营条件下的会计方法或程序将失去存在的基础。为此,我国企业会计准则第30号《财务报表列报》第二章第四条明确规定:企业应当以持续经营为基础,根据实际发生的交易和事项,按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量,在此基础上编制财务报表。以持续经营为基础编制财务报表不再合理的,企业应当采用其他基础编制财务报表,并在附注中披露这一事实。也就是说,当持续经营假设不再成立时,必须放弃以此为前提的会计方法或程序,代之以与特定经营条件相适应的会计方法进行确认、计量和报告,由此产生了一些适用于非持续经营基础上的会计处理方法,如破产清算会计、企业合并会计、企业重组会计,以及非持续经营条件下的会计披露事项等。

(三) 会计分期假设的突破

会计分期假设,即人为地把持续不断的经营活动分割为首尾相接、间隔相等的期间。之所以要对持续不断的经营活动进行人为分期,是因为企业的经营活动持续不断,此起彼伏,很难按企业经营活动的周期截然分开,只有通过人为分期的方式才能及时或定期反映企业的经营成果和财务状况及现金流量。典型的会计分期包括年度和中期。年度,即以一个完整的会计年度为会计期间;中期,即以一个短于一年的期间为会计期间,具体包括月度、季度或半年度。但在会计实践中,这种分期方法常常由于特殊情况的出现而被打破,如在企业创建时期,企业的会计年度通常为企业经营活动开始日至当年12月31日;在企业破产清算期间,企业的年度一般为当年年初至法院裁定的破产清算日。当企业会计政策发生变更时,有必要对前期事项按变更后的会计政策进行追溯调整,此时的会计期间实际上已远远超过一个完整的会计年度。对于工程承包业务或农业企业往往要根据其特定的生产周期选择特定的会计期间,由于此类会计期间的选择有其特殊性,其会计处理方法自然不同于常规会计处理方法。

(四) 货币计量假设的突破

货币计量假设是指会计计量应采用而且只能采用同质的货币单位作为计量单位。货币

^① 龚维敬. 企业兼并论 [M]. 上海: 复旦大学出版社, 1996.

计量是会计最重要的特征。之所以将会计计量称为假设,是因为货币计量至少蕴涵着以下三层含义:①在多种计量单位并存的情况下,会计计量只能选择货币作为计量单位;②在多种货币单位并存的情况下,会计计量只能选择一种货币作为记账本位币;③在选定的货币单位很难保证同质,即很难保证单位货币购买力相同的情况下,必须假定币值相对稳定,即所谓币值不变,只有这样才能保证货币单位的综合性和可比性。

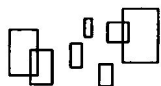
就货币计量假设的第一层含义而言,这一假定尽管未受到严峻挑战,但会计信息使用者的多元化,要求会计必须提供越来越多的非货币单位信息,或以会计报表附注的形式提供更多的文字信息。就货币计量假设的第二层含义而言,随着国际贸易的迅速发展,资本市场的日益全球化,产生了大量的非记账本位币业务和汇兑业务,与此同时,跨国经营集团合并报表的编制又引发了外币报表折算问题。就会计计量假设的第三个层次而言,20世纪初西方国家发生的持续20多年的通货膨胀,以及60年代发生的持续性通货膨胀,对币值不变假设带来巨大冲击,为此,会计理论界和实务界不断寻找对策,最终形成了通货膨胀会计,而通货膨胀会计思想的出现则直接促进了高级财务会计学的产生。

二、特殊业务的不断涌现

第二次世界大战以后,尤其是1973年美国财务会计准则委员会(FASB)成立以后,财务会计学逐步走向成熟,财务会计学的内容亦渐趋稳定。也正是在这一期间,随着经济全球化步伐的加快,逐渐兴起了一些特殊经营业务,如衍生工具业务、租赁业务及债务重组业务等。这些特殊经营业务在会计处理上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。

租赁业务是将资金融通、货物买卖与租赁融为一体的特殊经济业务,是现代企业的一项重要活动,其中的融资租赁业务在表面上或在法律形式上采取了租赁的形式,但其经济实质却是“资金融通”与“货物买卖”的合体。以租赁期满支付象征性买价的设备融资租赁为例,当承租人基于某种特殊需要向出租方提出购买某特定设备的请求时,出租方垫资购买该种设备并出租给承租方使用,这一行为可以认为是一种典型的融资行为;在租赁期间,承租人只有使用权而无所有权,并定期交纳租金,从而使这一行为具备了“租赁”的外观;租赁期满后,承租人只要支付一笔象征性的买价,就可以最终取得该设备的所有权,这一行为实质上又是一种典型的购买行为。因此,融资租赁实际上是资金融通、货物买卖和租赁等行为的合成,这种特殊的经济活动在会计处理上必然与简单交易形式有所不同。

现代企业的经济往来通常是建立在信用基础之上的,在债务人发生财务困难的情况下,债权人往往会通过适当让步与债务人达成给自己带来最小经济损失的方案,即通过债务重组使自己的损失减至最低。由于债务重组所涉及的问题极为复杂,这其中既有债权人的问题,又有债务人的问题;债务重组方式既包括以资产清偿债务、将债务转化为资本、修改其他债务条件,又包括三种方式的多种组合;所涉及的收益或损失既有债务重组本身带来的,又包括其他原因造成的。由于此类业务会同时涉及多个会计问题,若将其分散于财务会计的不同章节之中,会割裂其完整性和逻辑一致性,因此,将其单列于高级财务会计学之中是一种较为妥当的选择。



20 世纪 80 年代以来,世界范围内掀起了金融自由化浪潮,各种金融衍生工具应运而生,并得到快速发展。远期合约、期货合约、期权和互换等衍生工具不断创新,衍生金融工具市场和交易量达到了空前的规模。相对于传统的资产负债项目,金融工具尤其是衍生金融工具的会计处理有其特殊之处,如远期交易方式下的交易双方只是在交易合同中订立了交易的有关条款,而实际交货付款则要在合同约定的交割时间进行,因此,在会计处理上必然与常规的现货交易有所不同,在合约签订、缴纳合约保证金、平仓了结合约,以及实物交割等方面的会计处理及会计报告方面必然有其特殊性。

全球经济一体化步伐的不断加快,使很多企业发生了涉及外国货币的经济活动,如外币交易业务、外币报表折算,以及为规避外汇风险而进行的远期外汇合同套期保值业务等。此类业务在会计处理上具有系统性和复杂性,因而不便在中级财务会计学中予以展开。

三、分行业、分经济成分会计制度的融合

1992 年我国企业会计制度改革之前,一直沿用适用于计划经济体制的分行业会计制度。针对新出现的股份制企业及外商投资企业等新型经济体的特点,我国于 1992 年 11 月 30 日首次颁布了各行业、各种经济成分共同遵行的《企业会计准则——基本准则》,但仍分行业、分所有制形式制定了相应的分行业、分经济成分的会计制度。由于这种会计制度忽视了企业会计制度的统一性,在会计科目乃至会计报表格式和编制要求方面都存在较大差异,导致相同或类似的会计事项因所处行业或经济成分不同而有不同的会计处理方法和结果。针对这种情况,我国从 1997 年开始陆续公布了 13 项适用于所有企业的不分行业和经济成分的会计准则,并于 2000 年 12 月颁布了通用于各行业和各种经济成分的《企业会计制度》。这一制度的颁布,标志着我国过去分行业、分经济成分的会计制度正式退出历史舞台。

不分行业和经济成分的会计制度实行的同时,带来了另外一个问题,即企业的行业性质及业务性质极为繁杂,如果将企业可能面临的所有会计业务统置于同一个会计制度之中,必然使其失去针对性和适用性。同样,在同一本财务会计学教材中,如果将基本业务与特殊业务的会计处理混在一起,或者将一般行业会计业务与特殊行业会计处理混在一起,既不利于教学和学习,也难以保证各章节之间的内在逻辑性。针对这种情况,我国于 2006 年 2 月参照国际惯例制定并颁布实施了由 1 项基本准则和 38 项具体准则组成的会计准则体系。这一准则体系既考虑到各行业及各种业务会计处理的通用性,又考虑到特种行业或特殊业务的具体要求,同时也为中级财务会计学和高级财务会计学的分设奠定了基础。

四、特殊披露要求的出现

随着市场经济的发展和经济全球化,企业的生产经营规模不断扩大,企业财务关系日趋复杂化。与此同时,随着会计信息使用者的多元化、投资类型的复杂化,会计信息使用者不再满足于由资产负债表、利润表和现金流量表三大主体报表所提供的基础会计信息,而对会计信息质量和种类提出了更高的要求。

经营范围和经营规模的不断扩展,往往使企业成为从事多种产品生产经营或从事多种

业务经营活动的综合经营体，与此同时，经营的地域范围也会逐步扩大，很多企业在境内外设立分公司或子公司。在这种情况下，反映不同业务类型或不同地区经营风险和报酬的信息越来越受到会计信息使用者的重视，分部报告逐渐由内部管理会计报告演变为财务会计报告。

决策类型的增多，以及决策速度的加快，促使投资者、债权人等对公开披露的财务报告信息的相关性和及时性提出了更高的要求。在这种情况下，报告期间较短的中期报告，包括月度报告或季度报告可以使会计报表使用者更加迅速地了解企业的财务活动情况，更快地发现问题并寻找应对措施，并能及时进行业绩评价和管理监督。因此，中期报告成为对外报告的重要内容之一，而中期财务报告的编制在很多方面都有不同于年度财务报告的特殊之处，有待于对其进行专门研究和特别规范。

企业所有权关系的日益复杂化，使企业与企业之间、企业与个人之间通过控制、共同控制、施加重大影响等方式形成的关联方关系日趋多样化和复杂化，这既给企业经营带来了融资方面的便利，也给企业进行盈余管理或利润操纵大开方便之门。为此，担心自身利益受到侵害的会计报表使用者非常关心企业的关联方给企业带来的影响，并迫切要求企业披露关联方，以及企业与关联方交易的情况。

每股收益是投资者决策的一个重要参考指标，在存在稀释潜在普通股或采取增股、送股、配股等特殊股利政策融资策略的情况下，稀释每股收益的计算是投资者关心的一个重要问题，因此，会计信息使用者非常希望了解其计算过程及披露程度等方面的信息。

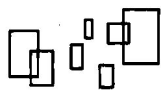
以上披露要求往往自成体系，且内容相对复杂，因而更适合在高级财务会计学中予以特别介绍。

第二节 高级财务会计学的内涵界定

高级财务会计学虽然从名称上早已为人们所熟知，在内容上也逐步稳定，它与中级财务会计学的分界亦渐趋明朗，但对其内涵的把握仍存争议，为准确把握其本质特征，有必要从以下几方面进行解析。

一、高级财务会计学本质上属财务会计学范畴

高级财务会计学是从财务会计学中分离出来的一个子学科，因而其在本质上应具有财务会计学的基本特征。财务会计学的基本特征可概括为以下五个方面：①以货币为主要计量单位；②会计目标是向会计信息使用者提供对其决策有用的信息；③以复式记账法为基础；④以体现企业相关各方共同利益的企业会计准则为会计确认、计量和报告依据；⑤所提供的信息具有完整性、连续性和系统性。其中，完整性是指财务会计的对象是企业整体的经济活动，而不是局部或部分经济活动；连续性是指会计记录应反映企业发生的每一项经济活动而不能有所遗漏；系统性则是指会计确认、计量和报告方法具有层次性、结构性和统一性。高级财务会计学同时具备了以上五个基本特征，因而在本质上应属财务会计学范畴。



二、高级财务会计学的内容具有特殊性

高级财务会计学与中级财务会计学同属财务会计学的基本内容，二者在目标、方法和会计处理依据等方面是完全一致的，但二者在具体内容上却有所不同。中级财务会计的内容主要是：一般工商服务类企业持续经营前提下常规会计事项的确认、计量和报告，如工业企业供产销业务的会计处理；企业常见资产、负债、收入及费用的确认与计量；资本投入与利润分配的确认与计量；资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表及会计报表附注等常规会计报告。高级财务会计学的内容则主要包括：①特殊行业或特殊企业的会计处理，如石油天然气企业、农业企业、金融保险企业等；②一般工商服务类企业的特殊业务的会计处理，如租赁业务、债务重组业务、外币业务及衍生金融工具的会计处理业务等；③特殊报告事项，如合并财务报告、分部报告、中期财务报告，以及关联方披露等报告事项；④特殊环境事项，如通货膨胀会计及破产清算会计等。

三、高级财务会计学应与中级财务会计学恰当配合

高级财务会计学与中级财务会计学以及初级财务会计学构成了一个完整的财务会计学学科体系。建立完整的财务会计学学科体系最重要的问题是中级财务会计学与高级财务会计学之间的分工与配合问题。也就是说，高级财务会计学的内容不仅取决于自身特性，还要看同一教材体系中中级财务会计学所包含的内容。二者应该做到各有重点、互不重复、相互配合。高级财务会计学与中级财务会计学同受企业会计准则的约束，因此，企业会计准则所规范的内容除在中级财务会计学中讲授的外，都应是高级财务会计学的内容。当然，二者在内容上有所交叉或重复在所难免，区别只是二者所强调的重点或讲述的详细程度不同而已。从目前的情况来看，我国企业会计准则仍在不断地发展和完善之中，许多内容尚未进行具体规范，如非持续经营条件下的会计处理、通货膨胀条件下的会计处理等，这些内容虽然暂未受到企业会计准则规范，但从世界范围或从我国企业会计的未来发展来看，由企业会计准则对其进行规范乃大势所趋，因此将其包括于高级财务会计学完全在情理之中。

第三节 高级财务会计学的内容框架

高级财务会计学是高等院校会计学专业的主干课程，其内容目前已成为会计师、高级会计师及注册会计师等高层次会计人员的必备专业知识，但从目前的情况来看，国内外各高校会计专业所开设的高级财务会计学或高级会计学的内容各不相同。随着我国新企业会计准则体系的颁布，高级财务会计学的内容选择不仅面临着横向比较的问题，还面临着内容更新的问题。

一、国内外同类教材比较

为全面了解国内外同类教材的内容选择情况，本教材选取了国内有一定影响的高级财