



21st CENTURY
实用规划教材

21世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材

高级财务会计

主 编 程明娥 孙灿明
副主编 白宪生 陈维青



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



中国农业大学出版社
CHINA AGRICULTURAL UNIVERSITY PRESS

21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材

高级财务会计

主 编 程明娥 孙灿明
副主编 白宪生 陈维青
参 编 牛 枫 姚利辉
吕孝侠



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



中国农业大学出版社
CHINA AGRICULTURAL UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书的编写思路是利用财务会计的固有方法对现有财务会计未包括的业务或者需要深入进行论述的业务以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务进行探讨和研究。本书共分 14 章, 内容包括: 总论、所得税会计、租赁会计、投资性房地产、期货合约会计、分支机构会计、物价变动会计、企业合并、合并财务报表的理论问题、合并财务报表抵消分录的编制、外币折算、上市公司的信息披露、分部报告、破产清算会计。

本书既可以作为高等院校经济管理专业学生的学习用书, 也可以作为广大财务工作者的学习参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/程明娥, 孙灿明主编. —北京: 中国农业大学出版社; 北京大学出版社, 2008.8

(21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材)

ISBN 978-7-81117-545-5

I. 高… II. ①程…②孙… 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(2008)第 120217 号

书 名: 高级财务会计

著作责任者: 程明娥 孙灿明 主编

总 策 划: 第六事业部

执 行 策 划: 李 虎

责 任 编 辑: 李 虎 赵玉琴

标 准 书 号: ISBN 978-7-81117-545-5

出 版 者: 北京大学出版社(地址: 北京市海淀区成府路 205 号 邮编: 100871)

网址: <http://www.pup.cn> <http://www.pup6.com> E-mail: pup_6@163.com

电话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667 出版部 62754962

中国农业大学出版社(地址: 北京市海淀区圆明园西路 2 号 邮编: 100193)

网址: <http://www.cau.edu.cn/caup> E-mail: cbsszs@cau.edu.cn

电话: 编辑部 62732617 营销中心 62731190 读者服务部 62732336

印 刷 者: 北京宏伟双华印刷有限公司

发 行 者: 北京大学出版社 中国农业大学出版社

经 销 者: 新华书店

规 格: 787mm×980mm 16 开本 31 印张 600 千字

版 次: 2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷

定 价: 46.00 元

未经许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有, 侵权必究

举报电话: 010-62752024

电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn

丛 书 序

我国越来越多的高等院校设置了经济管理类学科专业，这是一个包括经济学、管理科学与工程、工商管理、公共管理、农业经济管理、图书档案学 6 个二级学科门类和 22 个专业的庞大学科体系。2006 年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点 1518 个，管理类专业布点 4328 个。其中除少量院校设置的经济管理专业偏重理论教学外，绝大部分属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义国民经济发展所需要的德智体全面发展的高素质专门人才，要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲，又具有较强的职业技能，并且还要求具有较好的创新精神和实践能力。

在当前开拓新型工业化道路，推进全面小康社会建设的新时期，进一步加强经济管理人才的培养，注重经济理论的系统化学习，特别是现代财经管理理论的学习，提高学生的专业理论素质和应用实践能力，培养出一大批高水平、高素质的经济管理人才，越来越成为提升我国经济竞争力、保证国民经济持续健康发展的重要前提。这就要求高等财经教育要更加注重依据国内外社会经济条件的变化适时变革和调整教育目标和教学内容；要求经济管理学科专业更加注重应用、注重实践、注重规范、注重国际交流；要求经济管理学科专业与其他学科专业相互交融与协调发展；要求高等财经教育培养的人才具有更加丰富的社会知识和较强的人文素质及创新精神。要完成上述任务，各所高等院校需要进行深入的教学改革和创新，特别是要搞好有较高质量的教材的编写和创新。

出版社的领导和编辑通过对国内大学经济管理学科教材实际情况的调研，在与众多专家学者讨论的基础上，决定组织相关老师编写并出版一套面向经济管理学科专业的应用型系列教材，这是一项有利于促进高校教学改革发展的重要措施。

本系列教材是按照高等学校经济类和管理类学科本科专业规范、培养方案以及课程教学大纲的要求，合理定位，由长期在教学第一线从事教学工作的教师立足于 21 世纪经济管理类学科发展的需要，深入分析经济管理类专业本科学生现状及存在问题，探索经济管理类专业本科学生综合素质培养的途径，以科学性、先进性、系统性和实用性为目标，其编写的特色主要体现在以下几个方面：

(1) 关注经济管理学科发展的大背景，拓宽理论基础和专业知识，着眼于增强教学内容的联系实际和应用性，突出创造能力和创新意识。

(2) 体系完整、严密。系列涵盖经济类、管理类相关专业以及与经管相关的部分法律类课程，并把握相关课程之间的关系，整个系列丛书形成一套完整、严密的知识结构体系。

(3) 内容新颖。借鉴国外最新的教材，融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践

经验，用最新知识充实教材内容。

(4) 合作交流的成果。本系列教材是由全国上百所高校教师共同编写而成，在相互进行学术交流、经验借鉴、取长补短、集思广益的基础上，形成编写大纲。最终融合了各地特点，具有较强的适应性。

(5) 案例教学。本系列教材具备大量案例研究分析，让学生在学习过程中理论联系实际，特别列举了我国经济管理工作中的大量实际案例，这可大大增强学生的实际操作能力。

(6) 注重能力的培养。力求做到不断强化自我学习能力、思维能力、创造性解决问题的能力以及不断自我更新知识的能力，促进学生向着富有鲜明个性的方向发展。

作为高要求，财经管理类教材应在基本理论上做到以马克思主义为指导，结合我国财经工作的新实践，充分汲取中华民族优秀文化和西方科学管理思想，形成具有中国特色的创新教材。这一目标不可能一蹴而就，需要作者通过长期艰苦的学术劳动和不断地进行教材内容的更新才能达成。我希望这一系列教材的编写，将是我国拥有较高质量的高校财经管理学科应用型教材建设工程的新尝试和新起点。

我要感谢参加本系列教材编写和审稿的各位老师所付出的大量卓有成效的辛勤劳动。由于编写时间紧、相互协调难度大等原因，本系列教材肯定还存在一些不足和错漏。我相信，在各位老师的关心和帮助下，本系列教材一定能不断地改进和完善，并在我国大学经济管理类学科专业的教学改革和课程体系建设中起到应有的促进作用。

刘诗白

2007年8月

刘诗白 刘诗白教授现任西南财经大学名誉校长、博士生导师，四川省社会科学联合会主席，《经济学家》杂志主编，全国高等财经院校资本论研究会会长，学术团体“新知研究院”院长。

前 言

《高级财务会计》是《21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材》之一。编写本书的目的在于适应社会主义市场经济体制下高等院校会计学专业相关层次的教学要求和满足广大财务会计人员学习的需要。随着社会主义市场经济和现代企业制度的建立，财务会计理论与方法领域的不断拓展、延伸以及中国会计准则体系的发布执行，一些新的财务会计问题不断摆在广大实务工作者、理论工作者以及教育工作者的面前。因此，研究与之相适应的财务会计理论与方法体系，以便充分发挥会计理论的作用并指导会计实践工作便成为当务之急。

本书的编写思路是：利用财务会计的固有方法，对现有财务会计未包括的业务或者需要深入进行论述的业务以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务进行探讨和研究。本书的特色是：把学习目标、引例、本章小结、中英文专业术语、后续学习内容、复习思考题、案例分析作为教学窗口。首先通过学习目标明确每章要达到的目的；然后以引例引出该章的学习内容；通过本章小结、复习思考题对该章知识进行学习总结和巩固；并通过每章的案例分析将相关知识点的理论与实践结合，帮助学生提高关注问题、分析问题、解决问题的能力；中英文专业术语、后续学习内容则又为学生提供了国际化的专业知识以及理论研究的平台，为学生开拓会计专业知识视野提供了很好的导向。

本书由河南理工大学程明娥、中南林业科技大学孙灿明担任主编，由太原科技大学白宪生、大连民族学院陈维青担任副主编，河南理工大学牛枫、中南林业科技大学姚利辉、天津农学院吕孝侠参加了编写。全书 14 章的编写分工如下：第 1 章、第 8 章、第 9 章、第 10 章由程明娥编写；第 2 章、第 5 章由孙灿明编写；第 3 章、第 11 章由陈维青编写；第 4 章由牛枫编写；第 6 章由吕孝侠编写；第 7 章、第 12 章由白宪生编写；第 13 章、第 14 章由姚利辉编写。最后由程明娥、孙灿明对全书进行总审。

在编写过程中，本书力求体现出会计专业教学的严谨态度及务实精神，讲求时代性、先进性、系统性、严谨性，突出实用性、科学性，并注重理论与实践的结合。

本书在编写过程中得到了河南理工大学经济管理学院院长、博士研究生导师曾旗教授及有关领导、专家的大力支持和帮助，在此表示由衷的感谢！

由于编者水平有限，书中不足之处在所难免，恳请各位读者批评指正。

编者

2008 年 6 月

目 录

第1章 总论	1	2.2 计税基础和暂时性差异	25
1.1 高级财务会计概述	2	2.2.1 资产的计税基础	25
1.1.1 财务会计和管理会计	3	2.2.2 负债的计税基础	31
1.1.2 财务会计和会计理论	4	2.2.3 暂时性差异	34
1.1.3 高级财务会计的产生	5	2.3 递延所得税资产和递延所得税	
1.1.4 高级财务会计的发展	7	负债的确认和计量	37
1.1.5 高级财务会计的定义	10	2.3.1 递延所得税资产的	
1.2 高级财务会计的理论基础	11	确认和计量	37
1.2.1 高级财务会计形成的基础	12	2.3.2 递延所得税负债的	
1.2.2 高级财务会计单独成科	13	确认和计量	47
1.3 高级财务会计的研究范围	17	2.4 所得税费用的确认和计量	54
1.3.1 跨越单一会计主体的		2.4.1 当期所得税	54
会计业务	17	2.4.2 递延所得税	55
1.3.2 仅在某类企业中存在的		2.4.3 所得税费用	55
特殊会计业务	17	2.5 递延所得税在财务报表中的	
1.3.3 在某一特定时期发生的		列报与披露	59
会计业务	17	2.5.1 递延所得税在财务报表中的	
1.3.4 与特种经营方式企业紧密		列报与披露概述	59
相关的特有会计业务	18	2.5.2 我国递延所得税在财务	
1.3.5 一些特殊经营行业的		报表中的列报与披露	60
会计业务	18	本章小结	60
1.4 高级财务会计的研究方法	18	复习思考题	61
本章小结	20	案例分析	61
复习思考题	21	第3章 租赁会计	64
案例分析	21	3.1 租赁的定义和分类	65
第2章 所得税会计	22	3.1.1 租赁的定义及相关概念	65
2.1 所得税会计概述	23	3.1.2 租赁的分类	66
2.1.1 所得税会计的概念	23	3.2 承租人的会计处理	68
2.1.2 所得税会计的特点	24	3.2.1 承租人对融资租赁的处理	68
2.1.3 所得税会计核算的		3.2.2 承租人对经营租赁的处理	75
一般程序	24	3.3 出租人的会计处理	76
		3.3.1 出租人对融资租赁的处理	76



3.3.2 出租人对经营租赁的处理.....	82	5.1.3 期货的相关概念.....	116
3.4 售后租回的会计处理	83	5.2 商品期货合约的会计核算.....	119
3.4.1 售后租回交易形成 融资租赁	83	5.2.1 投机套利的会计核算.....	119
3.4.2 售后租回交易形成 经营租赁	84	5.2.2 商品期货套期保值业务的 核算	126
本章小结	86	5.3 衍生金融工具的会计核算.....	128
复习思考题	87	5.3.1 衍生工具的定义.....	128
案例分析	87	5.3.2 衍生金融工具的种类.....	129
第4章 投资性房地产	88	5.3.3 套期保值的定义及分类.....	132
4.1 投资性房地产概述	89	5.3.4 公允价值套期的会计处理.....	137
4.1.1 投资性房地产及其特征.....	90	5.3.5 现金流量套期的会计处理.....	140
4.1.2 投资性房地产的范围.....	90	5.3.6 对境外经营净投资的 会计处理	143
4.1.3 不属于投资性房地产的 项目	92	5.4 期货经纪公司和期货交易所的 会计核算	144
4.2 投资性房地产的确认和初始计量.....	93	5.4.1 期货经纪公司的会计核算.....	144
4.2.1 投资性房地产的确认和 初始计量概述	93	5.4.2 期货交易所的会计核算.....	149
4.2.2 与投资性房地产有关的 后续支出	95	本章小结	154
4.3 投资性房地产的后续计量	97	复习思考题	155
4.3.1 后续计量原则	97	案例分析	155
4.3.2 成本计量模式	97	第6章 分支机构会计	157
4.3.3 公允价值计量模式	98	6.1 分支机构概述	158
4.3.4 投资性房地产后续 计量模式的变更	99	6.1.1 分支机构的含义及分类.....	158
4.4 投资性房地产的转换和处置.....	100	6.1.2 分支机构的基本特征.....	159
4.4.1 投资性房地产的转换.....	100	6.1.3 分支机构与销售代理处、 子公司的区别.....	160
4.4.2 投资性房地产的处置.....	104	6.2 分支机构会计概况.....	162
本章小结	107	6.2.1 分支机构会计核算制度.....	162
复习思考题	108	6.2.2 分支机构会计特点.....	163
案例分析	108	6.2.3 分支机构存货计价	164
第5章 期货合约会计	109	6.2.4 内部往来账户设置.....	165
5.1 期货合约会计概述	111	6.3 按成本计价的会计核算.....	166
5.1.1 期货和期货交易	111	6.4 按高于成本计价的会计核算.....	168
5.1.2 期货市场	114	6.5 其他事项的会计核算.....	169
		6.5.1 分支机构固定资产的核算.....	169
		6.5.2 总部费用分摊的核算.....	170

6.5.3 分支机构之间往来事项的核算	171	第 8 章 企业合并	239
6.6 分支机构期末会计核算	172	8.1 企业合并概述	240
6.6.1 内部往来账户余额核对	172	8.1.1 企业合并的动因	240
6.6.2 期末结账	172	8.1.2 企业合并的界定	242
6.6.3 联合财务报表的编制	173	8.1.3 企业合并的方式	242
本章小结	185	8.1.4 企业合并类型的划分	245
复习思考题	185	8.2 同一控制下企业合并的处理	248
案例分析	186	8.2.1 同一控制下企业合并的 处理原则	248
第 7 章 物价变动会计	188	8.2.2 会计处理	249
7.1 物价变动会计的内容	189	8.3 非同一控制下企业合并的处理	255
7.2 物价变动会计的模式	194	8.3.1 非同一控制下企业合并的 处理原则	255
7.2.1 消除物价变动影响的方法	194	8.3.2 会计处理	260
7.2.2 物价变动会计模式的种类	195	8.3.3 通过多次交易分步实现的 企业合并	262
7.3 一般物价水平会计	196	8.3.4 购买子公司少数股权的 处理	263
7.3.1 一般物价水平会计的特点	196	8.3.5 被购买方的会计处理	264
7.3.2 一般物价水平会计的 基本程序与方法	197	本章小结	264
7.4 现行成本会计	210	复习思考题	265
7.4.1 现行成本会计的特点	210	案例分析	265
7.4.2 现行成本会计的作用	211	第 9 章 合并财务报表的理论问题	267
7.4.3 现行成本会计的 基本程序与方法	212	9.1 合并财务报表的作用及特点	268
7.5 现行成本与一般物价水平结合的 会计	221	9.1.1 合并财务报表的意义	268
7.5.1 现行成本与一般物价水平 结合的会计概述	221	9.1.2 合并财务报表的作用	269
7.5.2 现行成本与一般物价水平 结合的会计的基本程序	222	9.1.3 合并财务报表的特点	270
7.5.3 现行成本与一般物价水平 结合的会计举例	222	9.1.4 编制合并财务报表的目的	271
7.6 物价变动会计的其他问题	229	9.2 合并财务报表的合并理论	271
7.6.1 物价变动会计与传统的 历史成本的比较	229	9.2.1 与关联方有关的几个概念	272
7.6.2 物价变动会计模式评价	232	9.2.2 合并财务报表的报告主体	273
本章小结	235	9.2.3 合并财务报表的合并理论 概述	275
复习思考题	236	9.3 合并财务报表的合并范围	281
案例分析	236	9.3.1 编制合并财务报表的条件	281
		9.3.2 合并财务报表的具体 合并范围	281

9.4 合并财务报表的编制程序	285
9.4.1 合并财务报表编制的 前提及其准备事项	285
9.4.2 合并财务报表的种类 及其编制原则	286
9.4.3 合并财务报表的编制程序 概述	287
本章小结	289
复习思考题	290
案例分析	290

第10章 合并财务报表抵消分录的

编制	292
10.1 合并资产负债表	293
10.1.1 对子公司的个别财务 报表进行调整	293
10.1.2 按权益法调整对子公司的 长期股权投资	293
10.1.3 编制合并资产负债表时应 进行抵消处理的项目	295
10.1.4 合并资产负债表的编制	302
10.1.5 合并资产负债表的格式	306
10.2 合并利润表	308
10.2.1 合并利润表的抵消项目	308
10.2.2 合并利润表的格式概述	313
10.2.3 合并利润表的基本格式	316
10.3 合并现金流量表	318
10.3.1 合并现金流量表概述	318
10.3.2 编制合并现金流量表时 需要进行抵消处理的项目	319
10.3.3 合并现金流量表中有关 少数股东权益项目的揭示	319
10.3.4 合并现金流量表格式	320
10.4 合并所有者权益变动表	322
10.4.1 合并所有者权益变动表 概述	322
10.4.2 合并所有者权益变动表 格式	322

10.5 连续编制合并财务报表时的 抵消处理	324
10.5.1 内部应收账款和坏账 准备的抵消处理	324
10.5.2 内部销售及存货中未实现 内部销售损益的抵消处理	329
10.5.3 内部固定资产交易的抵消 处理	332
本章小结	340
复习思考题	341
案例分析	342

第11章 外币折算

11.1 外币交易的会计处理	345
11.1.1 记账本位币	345
11.1.2 外币交易的会计处理	346
11.2 外币财务报表折算的方法	356
11.2.1 外币财务报表折算概述	356
11.2.2 外币财务报表折算的 基本方法	356
11.2.3 我国外币财务报表折算 方法	359
11.2.4 折算损益的处理	365
11.2.5 外币财务报表折算举例	368
本章小结	375
复习思考题	376
案例分析	378

第12章 上市公司的信息披露

12.1 上市公司的信息披露概述	381
12.1.1 上市公司信息披露的概念	381
12.1.2 上市公司信息披露的意义	382
12.1.3 上市公司信息披露的 基本原则	383
12.1.4 上市公司信息披露管制 体系	385
12.1.5 上市公司信息披露的 内容和方式	388

12.2 招股说明书	389	13.2.3 报告分部的确定	449
12.2.1 招股说明书的主要内容与 格式	390	13.2.4 分部报告的形式	451
12.2.2 招股说明书摘要	396	13.3 分部信息的披露	451
12.2.3 招股说明书及其摘要 编制的基本要求	396	13.3.1 以业务分部为主要报告 形式的披露	451
12.3 上市公告书	397	13.3.2 以资产所在地为基础的 地区分部为主要报告 形式的披露	451
12.3.1 上市公告书的内容与 格式	397	13.3.3 以客户所在地为基础的 地区分部为主要报告 形式的披露	451
12.3.2 上市公告书编制的 基本要求	400	本章小结	452
12.4 上市公司的定期报告	401	复习思考题	452
12.4.1 中期财务报告	401	案例分析	453
12.4.2 年度报告	411	第 14 章 破产清算会计	454
12.4.3 重要提示	417	14.1 企业破产的基本程序	455
12.4.4 定期报告披露的示例	417	14.1.1 破产概述	455
12.5 上市公司的临时公告	427	14.1.2 破产处理的基本程序	457
12.5.1 重大事件的规定	427	14.2 企业和解整顿	460
12.5.2 上市公司履行临时公告 义务的时点	429	14.2.1 企业和解整顿概述	460
12.5.3 临时公告披露的内容	429	14.2.2 和解整顿方案	461
12.5.4 上市公司临时公告 披露示例	434	14.2.3 整顿终结	461
本章小结	439	14.3 破产清算会计的内容	462
复习思考题	440	14.3.1 破产清算会计的特点	462
案例分析	440	14.3.2 破产清算会计处理	462
第 13 章 分部报告	441	14.3.3 账务处理举例	467
13.1 分部报告的概述	442	14.4 破产清算会计报表	474
13.2 分部报告的确定	445	本章小结	478
13.2.1 业务分部的确定	445	复习思考题	478
13.2.2 地区分部的确定	447	案例分析	478
		参考文献	480

第 章 总 论

学习目标

高级财务会计是专门研究高级会计业务的一门学科。在西方国家，它的形成与发展是从 20 世纪中期开始的，而在我国对其研究起步较晚，但是近几年来在我国会计理论界及会计学科建设中，人们已经开始重视高级财务会计的研究了。本章主要对高级财务会计的定义、高级财务会计的理论基础、高级财务会计的研究范围与研究方法进行探讨。



引例

社会经济技术的发展,促使形成许多新的会计事项,但原有的财务会计理论又难以解释、说明,而现实又必须解决,因此高级财务会计也就应运而生了。其发展过程大致经历了萌芽、发展和成熟3个阶段后,最终以一门独立于财务会计和管理会计的新学科出现在会计学科体系之中。高级财务会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一种会计,它是利用财务会计固有的方法,对现有财务会计未包括的业务以及随着客观经济环境变化而产生的新业务,以新的会计观念进行反映和监督的会计。高级财务会计所涉及的多是对传统财务会计理论产生冲击的一系列特殊问题,比如企业间的合并及其合并会计报表编制形成的合并会计、企业破产形成的破产会计、物价变动形成的物价变动会计、外币计价及其跨国经营所形成的外币会计等。对这些课题的研究有些有其特定的环境,有些尚未形成公认的理论体系,还有些只具有前瞻性和超越现实的做法。

在会计学中,属于财务会计领域的有会计学原理、中级财务会计和高级财务会计。会计学原理主要阐述会计确认、计量、记录和报告的一般原理,属于入门课程。中级财务会计着重阐述企业一般会计事项,如货币资金、应收款项、存货、流动及长期负债、投资、固定资产、损益、所有者权益等事项的会计处理,是财务会计一般理论与方法的运用。高级财务会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理。

1.1 高级财务会计概述

物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础。生产活动一方面能创造社会需要的产品,同时也要发生各种各样的消耗,包括劳动资料、劳动对象和劳动生产三要素的消耗。人们为了更好地发展生产,十分关心生产消耗和劳动成果的关系,从而总是力求以尽可能少的消耗来取得尽可能多的成果,因此产生了会计。会计是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生、发展并不断完善起来的。

会计是以货币为主要计量单位,以凭证为依据,采用科学的方法,对一定主体的经济活动进行全面、综合、连续、系统的核算与监督,并向有关方面提供会计信息的一种经济管理活动。美国会计师协会给会计下的定义是:会计是一项以货币为计量单位,系统而有效地记录、分类和汇总仅限于财务性质方面交易和事项的过程及解释其结果的一种应用技术。会计的主要功能是记录资料 and 为使用者提供财务报表和报告,它的内容主要是可以用货币计量单位记录的有关财务性质的交易和事项,其程序是:记录—分类—汇总—报表—分析—报告。

由于会计在社会经济生活中起着服务于社会再生产的作用,因此,它的产生和发展必

然受到社会多方面及各种因素的影响与制约。根据历史记载,会计虽有 5 000 年的历史,但古代会计发展一直比较缓慢,直到 14 世纪文艺复兴时期才进入具有较为完整核算方法的近代会计阶段。经过 17 世纪和 18 世纪的商业发展,19 世纪至 20 世纪初的工业革命和经济迅速发展,以及第二次世界大战以后,特别是 20 世纪 60 年代以来科学技术的巨大进步,推动了世界经济高速发展,由此而产生的对加强经济管理的迫切需要,促使会计在这一时期有了重大的进展,发展成为目前的现代企业会计,并已经形成了财务会计和管理会计两大分支。

1.1.1 财务会计和管理会计

财务会计主要是通过传统的记账、算账,定期编制财务报表的专门方法,提供给企业一定日期的财务状况,以及一定期间的经营成果和现金流量情况的整套信息处理系统。管理会计则主要是通过一系列专门方法,对财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导做出各种专门决策的一整套信息处理系统。

财务会计的观点认为,企业的资金是由投资者与债权人以托付的方式交给企业的管理者的,而会计的功用则是表达管理者在有效运用资金方面的责任。换言之,财务会计以企业管理当局与外部社会大众间的信托关系为重,因此,财务报表的编制必须严格遵守一般公认会计原则,因为公认原则是超然的,它不以管理者与使用者的意愿来控制报表中的数字。所以财务会计的工作重点在于根据日常的业务记录,登记账簿,定期编制基本财务报表,提供一定日期的财务状况,以及一定期间的经营成果和现金流量情况的财务信息。

财务会计主要为外界与企业有经济利害关系的团体或个人服务,它的工作主体往往只有一个层次,即以整个企业为工作主体,提供集中概括的财务成本信息,用来对全企业的财务状况和经营成果做出综合的评价与考核;财务会计的时效作用主要在于反映过去,对此,无论从它强调客观性原则,还是坚持历史成本原则,都可以证明其反映的只能是过去已经实际发生的经济业务;财务会计必须执行固定的会计循环程序,有强制性,且凭证、账簿、报表有规定格式;财务会计在一定时期内,统一以货币计量单位采用同一种核算方法,反映企业的经济活动,核算时只需应用简单的算术方法和原始的计算工具。

财务会计具有以下几个特点。

(1) 财务会计所应用的仍然是传统的会计程序,从这个意义上说,财务会计也就是传统会计。

(2) 财务会计的整个程序,特别是当在不同的会计方法间做出选择时,必须符合公认会计原则。因此,它又有别于传统会计。

(3) 尽管企业外部利害关系集团的决策要求各异,但其所需的信息范围,大致上可由企业定期对外提供的关于企业财务状况、经营成果以及现金流量的报告来满足,对于财务

信息最主要的外部使用者——投资者和债权人来说，情况尤其如此。公认会计原则的制定正是针对这种“通用的对外财务报告”的。为了取得公众的信赖，对外财务报告须经过会计师事务所的职业注册会计师的审查，注册会计师在审查后，应对财务报表的编制是否符合公认会计原则和能否公允地表达企业的财务状况和经营成果，提出明确的职业性意见。因此，财务会计是由公认会计准则规范化和提高了的传统会计。

1.1.2 财务会计和会计理论

财务会计的发展也正推动着会计理论的创新。

财务会计也称为会计实务，所谓会计实务，主要是指处理会计事项所应用的会计程序和会计方法。会计理论则是会计实践发展到一定阶段的产物，是会计活动规律性的概括，是用以说明和指导会计实务的前后一致的概念及原则的知识体系。会计理论作为会计实务所依据的基础观念是人类在长期的会计实践基础上，经过思维运动所产生的关于会计的理性认识，也就是概念观点的体系，是反过来指导会计实践的。

西方对会计理论的研究方法有多种，但究其本质主要有 3 种在时间上先后相继、空间上并存的研究方法，这就是：描述性方法、规范性方法和实证法。

1. 描述性方法

描述性方法是通过描述现行实务“是什么”，而归纳形成的概念结构。这种方法强调会计实务，认为会计实务是发展会计理论的基础。因此，应用这种方法所形成的会计理论在一定程度上很实用。但“存在不等于合理”，而且对于存在的东西很难说明其道理，由于这种方法存在明显的缺陷，因而规范性方法随之产生。

2. 规范性方法

规范性方法主要运用演绎和归纳等逻辑方法，从会计活动的规则来概括会计的理论概念，并试图导出“良好的”会计实务，从逻辑性方面概括或指明会计“应当是什么”。但要建立一套首尾一致、前后一贯的会计理论却很困难，有可能会造成众说纷纭、莫衷一是的局面。同时，在运用归纳法时，很难概括或者引出各企业都可以适用的原则；而演绎法一般以归纳法得出的结论为其假设或前提，如果假设、前提是虚伪的、错的，那么推出的结论也必然是虚伪的、错的。当然，归纳法和演绎法是不能截然分开的。

无论是描述性方法还是归纳性方法形成的会计理论，如果要用来指导会计原则或准则的制定，使会计实务得到规范化，都应得到实践的检验。因为这种理论缺乏足够的令人信服的论证，找不到充分的依据证实其观点，所以它们可能被人们信任也可能不被人们信任。为了克服传统会计理论中主观臆想的缺陷，出现了一种运用实证法产生的解释与预测会计实务的实证会计理论，那就是实证法。

3. 实证法

实证法要求对现实提出一些假设或假定,然后通过经验或实际证据来证明,进而取舍有关的会计原则、准则和程序,直至整个会计理论体系形成。实证法的应用目前还未能全面展开,尤其对综合性项目的研究还不够,主要是因为综合性项目构成因素很多,社会经济环境也经常发生变化,对这样的综合性项目做出假设并进行分析论证,目前是非常困难甚至是不可能的事情。

我国对会计理论的研究起步较晚,“中国会计学会”自 1980 年成立以来一直致力于建立具有中国特色的会计理论和方法体系的研究。1983 年“中国会计学会”第 2 届理事会则明确提出中国会计理论研究的目标是:“建立具有中国特色的,以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系。”

本书主要讨论描述性财务会计理论,实际上,它就是对“一般公认会计原则”的剖析。本书涉及描述性财务会计的理论结构为以下 5 个层次。

(1) 会计的目的是为企业内外人士提供对企业决策所需要的财务资料,它是会计理论的第一层次和核心。

(2) 会计的假设、概念和原则是会计理论的第二层次和基础。

(3) 会计程序和方法是根据会计的假设、概念和原则处理经济业务的具体步骤和方法,它是会计理论的第三层次和实现过程。

(4) 应用于实际工作中的会计制度是会计理论和方法的具体规范和实施细则,它是会计理论的第四层次和会计准则。

(5) 会计报表和报告是会计理论的第五层次和最终表现形式。

总之,会计理论的结构有 5 个层次,前一层次是后一层次的控制精神,而后一层次则是前一层次的表现形式。此外,每个会计名词均有独立的概念,同时,它们又处在上下层次的控制与被控制之中。这也是美国会计界以会计目标为导向建立的一套会计理论体系。

1.1.3 高级财务会计的产生

财务会计的模式与特征是与长期以来它所赖以形成的社会经济环境密不可分的,是与 20 世纪 40 年代社会经济发展的规模和水平,国际经济交流发展的程度,以及市场物价长期处于较为稳定的水平等社会经济条件密切联系的。鉴于当时的社会经济条件,会计理论和方法的发展所达到的水平,作为研究企业再生产活动中会计管理理论和方法的财务会计学,研究总结的只是指导核算和监督企业再生产过程中一般经济业务的假设、原则、方法及程序。这些指导企业进行会计核算和监督的会计假设、原则、方法及程序一直沿用至今,在企业经营活动的管理及作为市场经济发展的“商业语言”中,发挥着越来越大的作用。

自第二次世界大战以后,特别是从 20 世纪 60 年代开始,由于科学技术领域取得的突

破性进展, 以及由此而带动的全球经济迅猛发展, 西方资本主义国家经济环境发生了以下巨大变化。

(1) 各国经济不断迅速发展壮大, 由自由竞争逐步形成垄断; 公司间相互渗透形成了庞大的企业集团, 母子公司成为一种普遍的社会现象, 企业间的横向和纵向经济联系更加紧密、依赖性更强; 社会经济资源的配置进一步优化, 社会对会计信息的要求和依赖性越来越高, 会计在企业中的地位也越来越重要。

(2) 国际贸易、国际投资、跨国经营迅速增长。西方发达国家不仅进一步推行商品资本和货币资本的国际化, 而且还大规模地实行生产资本的国际化, 因而促使国际贸易和投资的不断扩大, 突破了企业经济活动以国内为主的特征。为适应现代生产力的发展, 在资本生产与资本高度集中的基础上, 建立了突破国界、从世界市场范围内合理规划生产和销售的公司, 使国际交流大大增加, 国际经济趋于一体化。

(3) 金融国际化, 经济一体化。为满足商品经济发展的资金需要, 不仅国内金融市场不断扩大, 而且国际金融市场也得以形成并不断发展。由于国际金融市场得以完善, 各种衍生金融工具应运而生, 并得到快速发展, 所以国际资金的流速加强、流量增多, 期货交易、融资租赁等行业也蓬勃发展, 使各个国家的交易投资的规模扩大, 频率增高, 国际依赖性增大。

(4) 由于社会经济的迅速发展, 使各企业的经营范围不断扩展, 交易形式更加灵活, 新的经济业务种类和内容不断增加, 新的行业和以往不存在的或不广泛出现的特殊经济业务也不断出现。

(5) 在第二次世界大战以后, 特别是 20 世纪 60~70 年代, 西方国家和拉丁美洲各国经历了严重的通货膨胀并有向其他国家扩展的趋势。1972—1973 年, 初级产品的价格猛涨, 随之工资相应提高, 消费品价格猛涨。1973—1975 年, 经济合作与发展组织全体成员国消费价格上涨率为 26%, 其中, 1973 年秋季发生的第一次石油危机又对早已恶化的通货膨胀起到了推波助澜的作用, 而且波及亚洲及拉丁美洲。通货膨胀已成为全世界共同面临的问题。

(6) 企业合并兼并, 破产潮流席卷全球。各国企业为了增强竞争实力, 占有更大的市场份额, 它们都在积极寻求合作伙伴, 建立联盟, 对资产进行重组、合并。且在合并、兼并、联合过程中, 突破了国界, 出现了跨国度、跨地区、跨行业的大联合、大兼并和大合并, 使得社会经济资源得到了较佳配置, 提高了规模效益, 降低了产品成本, 创立了品牌, 独占了市场鳌头。

这些新的社会经济条件的出现, 必然会产生一些在业已成型的财务会计中涉及较少或前所未有的经济业务, 以及需要会计进行处理的新问题, 这主要有以下几方面。

(1) 以外币为单位广泛进行的商品购销和劳务供应, 向国外借款或对外国投资和由此而发生的保险、管理咨询等有关费用支付业务中的外币交易与结算, 以及外币的远期合同、套期保值和融资的互换交易等事项。