



普通高等教育“十一五”会计与财务管理专业规划教材

高级财务会计

主 编 高晓林

副主编 董 丽 张淑惠 盛碧荷



西安交通大学出版社

XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS



普通高等教育“十一五”会计与财务管理专业规划教材

高级财务会计

主 编 高晓林

副主编 董 丽 张淑惠 盛碧荷

撰稿人 (以编写章节先后为序)

高晓林 朱静玉 董 丽

盛碧荷 裴 霞 张淑惠



西安交通大学出版社
XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

· 西安 ·

内容提要

本书主要从理论与实务两方面对财务会计领域中的特殊问题和新问题进行了阐述。在内容上既包括传统高级财务会计中的主要内容(特殊问题),如绪论、独资与合伙企业会计、租赁会计、所得税会计、外币会计(外币交易会计、外币财务报表折算)、合并会计(企业合并、合并财务报表)、物价变动会计、企业破产、清算与重组会计等,也包括高级财务会计发展中的新问题,如股份支付会计、企业年金基金会计、石油天然气会计等,体现了会计与经济协调发展的效应。在写作方法上,既注重各部分理论的完整性,更注重实践环节,采用了大量的案例,体现了案例教学的需要,重在培养读者独立思考问题和解决实际问题的能力,反映了中国会计教材与国际会计教材的趋同,有利于培养国际化的高级财务会计专业人才。

本教材适用于大学会计、财务管理和审计专业以及其他经济类专业的学生,同时,也可供非会计专业的硕士研究生参考使用。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/高晓林主编. —西安:西安交通大学出版社,2008.1
普通高等教育“十一五”会计与财务管理专业规划教材
ISBN 978-7-5605-2601-0

I. 高… II. 高… 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(2007)第 169519 号

书 名 高级财务会计
主 编 高晓林
责任编辑 魏照民

出版发行 西安交通大学出版社
(西安市兴庆南路 10 号 邮政编码 710049)
网 址 <http://www.xjtupress.com>
电 话 (029)82668357 82667874(发行部)
(029)82668315 82669096(总编办)
印 刷 陕西新世纪印刷厂

开 本 727mm×960mm 1/16 印张 28.75 字数 533 千字
版次印次 2008 年 1 月第 1 版 2008 年 1 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-5605-2601-0/F·169
定 价 37.00

读者购书、书店添货或发现印装质量问题,请与本社营销中心联系、调换。

订购热线:(029)82665248 (029)82665249

投稿热线:(029)82668133

读者信箱:xj_rwjg@126.com

版权所有 侵权必究

普通高等教育“十一五”会计与财务管理专业规划教材

编写委员会

学术指导：杨宗昌

总 主 编：张俊瑞

编委委员(按姓氏笔画排序)：

田高良 冯均科 师 萍 张华伦

张晓明 高晓林 徐焕章 贾宗武

策 划：魏照民

总 序

在“十一五”规划的开局之年,我国正式发布了经过多年酝酿和制定的企业会计准则体系,并从2007年1月1日起在上市公司范围内实施,也鼓励其他企业执行。与此同时,我国审计准则体系也正式发布实施。实施会计、审计准则体系,是实现我国会计、审计准则国际趋同,有效提高会计信息质量,进一步提升我国会计、审计整体水平所迈出的重要一步,是推进企业改革、促进资本市场发展、提高对外开放水平的一项基础性工程,是完善我国市场经济体制,推动企业实施“请进来”、“走出去”战略的重要举措,对于财政工作和会计行业贯彻落实科学发展观,确保经济又好又快发展和建设我国和谐社会具有非常重要的意义。

为了适应会计领域的这一重大变化,在教育部的领导下,西安交通大学出版社组织编写了这套“十一五”规划高等学校会计与财务管理专业系列教材。本套教材内容新颖,结构合理,体系科学,切合实际。

本系列教材由《基础会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《审计学》、《财务报告分析》、《中级财务管理》、《高级财务管理》、《财务管理案例》和《会计学》(非会计学专业使用)共十一本组成。为了保证本系列教材的质量,各教材的主编均为西安交通大学等多家高校的教授或副教授,副主编也均为副教授以上的专家学者。

根据编写背景、编写思路和效果,该系列教材体现了以下几个方面的特点:

1. 新颖性和前瞻性。近年来,随着国际范围内会计准则的日益趋同、我国经济的持续高增长、大量中国企业的境外上市,对适应中国会计准则国际化以及精通国际会计、审计准则人才的需求越来越强烈。本系列教材主要根据我国新颁布实施的会计、审计准则体系的最新内容和要

求编写而成,反映了会计理论与实务的国际发展现状和未来发展变化的趋势。

2. 科学性和先进性。本系列教材力求体现科学性和先进性。科学性要求教材阐释的内容应能体现该门课程的科学原理与核心知识,以使学生使用教材后掌握该课程内容和该学科知识体系,同时还要求编写手法符合人们认识客观规律和经济活动特点的现实,循序渐进,由表及里,由浅入深;先进性要求课程的内容完整,素材丰富,信息量大,做到把会计基本理论与经济现实紧密结合,把中国的经济发展与国际经济环境变化相结合,把本课程与其他相关课程以及本学科与其他相关学科的相关知识相结合。本系列教材在阐述各种会计原理和会计方法时坚持科学发展观,能够从理论的高度进行解释,充分引导学生从根本上理解、认知和掌握该原理和方法。

3. 全面性和通用性。本系列教材涵盖了会计、财务、审计等领域的主干课程。教材名目划分合理,符合读者的认知特点;教材内容全面,知识点丰富。每本教材均比较全面地阐述了该门课程的知识体系、要点、难点。为了便于教师教与学生学,每一章都配有富有概括性和启发性的本章要点、本章小结、关键术语、思考题和练习题及参考答案,以帮助学生抓住要点,进一步消化所学内容,锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。另外,该系列教材语言精练,逻辑清晰,由浅入深,通俗易懂,能够使那些会计、财务基础较低的学生也能比较容易地学懂并掌握。

基于该系列教材的以上特点,以及教材的编写和出版适逢会计规范变革之大好时机,社会上对最新的会计、财务专业教材的需求旺盛,因此,本人非常欣喜地看到本系列教材的出版。

是为序。

会计学教授、博士生导师

杨富昌

2007年5月8日

前 言

随着社会经济的发展,财务会计领域中出现了众多特殊的、新的会计问题,同时也促进会计改革不断深入地进行。至2006年2月15日,我国已颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则,对财务会计领域中的许多一般和特殊会计问题作了明确、科学的规范。鉴于此,我们根据最新企业会计准则的要求和会计理论的发展动向,编写了这本《高级财务会计》。

高级财务会计是对中级财务会计不能涵盖的财务会计领域中特殊的、有难度的、新涌现的会计问题进行了探讨和研究,如独资与合伙企业会计、所得税会计、租赁会计、物价变动会计等,特别是根据新的会计准则则增添了相应的内容,如股份支付会计、企业年金基金会计、石油天然气会计等。

本书是西安交通大学出版社组织出版的《普通高等教育“十一五”会计与财务管理专业规划教材》之一,是在西安交通大学管理学院张俊瑞教授的直接指导下完成的。西安财经学院高晓林教授担任主编,负责全书内容和章节体系设计,华南农业大学董丽副教授、陕西师范大学张淑惠博士、西安财经学院盛碧荷教授担任副主编。本书第一、三章由高晓林撰写,第二、十三章由华南农业大学朱静玉撰写,第四、五、十二章由董丽撰写,第六、七、八章由盛碧荷撰写,第九章由西安财经学院裴霞撰写,第十、十一章由张淑惠撰写。

由于目前会计理论界对高级财务会计的许多理论与实务问题认识尚不统一,本书尽管力求博众家之长,但也只能是一家之言,况且存在书稿撰写与出版的时间性差异和对问题认识视角的不同,错误也许存在,恳切期望会计理论与实务界同仁指正。

本书引用了诸多同行专家的重要文献,在此顺致谢忱。

编 者

2007.11.23

目 录

	总 序	
1	第一章 导论	
1	第一节 高级财务会计概述	
7	第二节 高级财务会计理论基础	
11	第三节 高级财务会计研究范围	
14	第二章 独资与合伙企业会计	
14	第一节 独资企业会计	
23	第二节 合伙企业会计	
68	第三章 租赁会计	
69	第一节 租赁会计概述	
76	第二节 承租人会计处理	
92	第三节 出租人会计处理	
105	第四节 售后租回的会计处理	
117	第四章 所得税会计	
117	第一节 所得税会计概述	
119	第二节 永久性差异和暂时性差异	
126	第三节 所得税会计处理	
142	第四节 所得税在财务会计报告中的列报	
144	第五节 所得税会计国际比较	

156	第五章 股份支付会计
156	第一节 股份支付会计概述
159	第二节 股份支付会计处理
166	第三节 股份支付会计准则与国际财务报告准则的比较
173	第六章 企业年金基金会计
173	第一节 企业年金基金概述
177	第二节 企业年金基金会计处理
183	第三节 企业年金基金会计报表编报
192	第七章 外币交易会计
192	第一节 外币交易会计概述
199	第二节 外币交易会计处理
215	第八章 外币财务报表折算
215	第一节 外币财务报表折算概述
216	第二节 外币财务报表折算方法
229	第三节 我国外币财务报表折算的方法
241	第九章 石油天然气会计
241	第一节 石油天然气开采概述
243	第二节 油气资产的确认、计量与披露
260	第十章 企业合并
260	第一节 企业合并概述
268	第二节 非同一控制下企业合并会计处理
277	第三节 同一控制下企业合并会计处理

284	第四节	购买法和权益结合法的比较
287	第五节	企业合并会计准则国际比较
295	第十一章	合并财务报表
295	第一节	合并财务报表概述
303	第二节	合并财务报表理论
309	第三节	非同一控制下股权取得日合并财务报表编制
329	第四节	同一控制下股权取得日合并财务报表编制
338	第五节	股权取得日后合并财务报表编制
383	第十二章	物价变动会计
383	第一节	物价变动会计概述
388	第二节	物价变动会计模式
392	第三节	一般购买力会计
402	第四节	现行成本会计
408	第五节	现行成本/不变币值会计
415	第六节	物价变动会计与公允价值会计
422	第十三章	企业破产、清算与重组会计
422	第一节	破产清算会计概述
428	第二节	破产清算会计
440	第三节	企业重组会计
448	主要参考文献	

第一章 导论

随着社会经济的发展,企业面临着越来越复杂的经济环境,已经产生或将要产生诸多新的或是特殊的经济业务,这些经济业务引起的价值变动必将反映在会计理论与实务方面。所以,现有的财务会计理论体系和实务处理方法都不能适应这些随着客观经济环境变化而产生的、全新的、特殊业务的需要,一个新的会计门类应运而生,即高级财务会计。

第一节 高级财务会计概述

一、高级财务会计发展的历史沿革

高级财务会计产生于 20 世纪 50 年代,此时,第二次世界大战已经结束,整个世界趋于和平发展,各国政府都将其主要精力投入到国家的经济建设上来,使得世界经济得到极大的发展。许多自然科学家也都投身于经济建设,产生了许多自然科学与社会科学相互交叉的新学科,从理论上更进一步推动了整个社会经济全面、迅猛地发展,使资本主义国家所处的经济环境发生了巨大的变化。

(1) 各国经济实力不断发展壮大,国家与企业所面临的竞争越来越激烈,公司间相互进行股权渗透,逐步发展成为庞大的企业集团,资本市场建立并得到迅猛的发展,通过资本市场的自主调节,社会经济资源的配置进一步优化。同时,整个社会对会计信息的要求也越来越高,且依赖性越来越强,直接关系到资本市场的健康、有序的发展,因此,会计在企业管理中的地位也就越来越突出,越来越重要,甚至是不可或缺的。

(2) 20 世纪 60~70 年代,由于经济发展失衡,在资本主义国家普遍出现了通货膨胀现象,而且越来越严重,先是处在整个生产环节底层的初级产品的价格上涨,影响各国人民生活水平,导致职工薪酬大幅增加,后来又出现生产资料的价格猛涨,使所有的价格和工资并不明确按照同样的比率变动,即相对价格也会发生变化。通货膨胀明显使得收入和财富在不同阶层之间再分配,并且使不同商品的相对价格和产量扭曲,或者有时是整个经济的产出和就业扭曲。所以,通货膨胀已经成为全世界共同面临的一个重要问题,在会计领域,它使财务会计理论中以货币作为主要计量单位的假设受到了严重的冲击,几乎颠覆了会计信息的可靠性,使投资

者根本无法根据企业提供的会计信息进行经济决策。

(3) 全球经济一体化的进程越来越快, 跨国经营已经成为企业的日常经济行为。发达国家不仅大力推行产品的国际化, 更重要的是大规模地推行资本的国际化, 导致跨国公司大量出现, 进而极大地推动了国际贸易, 促使国际投资多元化。

社会经济发展的巨大变化, 产生了许多新的特殊的企业和业务, 它对传统财务会计的理论与方法提出了挑战。例如, 企业之间的并购行为日益普及, 使企业规模不断扩大, 更多的由母、子公司组成的企业集团出现, 甚至形成了包括处在不同国家的企业组成的跨国集团。企业集团内部母公司与子公司以及子公司与子公司之间, 以内部交易价格而非公平价格频繁地发生的业务往来, 会直接影响企业对外披露的会计信息的真实性、可靠性, 常常会出现母公司利用对子公司的控制能力, 粉饰自身的财务会计报告, 误导投资者, 甚至欺骗投资者, 严重干扰了资本市场的秩序。所以, 需要站在企业集团的角度上编制反映集团整体财务状况、经营成果、现金流量、所有者权益变动的财务会计报告。在经济领域中, 国家与国家的界限被淡化了, 随着交易产生的各种货币间的交换也变得平常起来, 在会计核算中外币业务的处理突显出来。波及整个世界的通货膨胀问题直接影响着传统财务会计的基本假设, 更何况大量金融及金融衍生工具应用于企业生产经营活动中, 这都对传统财务会计的理论与方法提出了新的挑战, 面临这些新问题, 20 世纪 60 年代, 在传统财务会计的基础上产生了一门专门的会计, 即高级财务会计。

我国改革开放以来, 同世界经济的发展进程一样, 整个社会经济也得到了迅猛发展, 在很短的时间内大幅度地拉近了与世界经济的距离, 企业合并、跨国公司、外币交易、租赁、破产清算等业务也像雨后春笋一样蓬勃发展起来; 同样, 传统财务会计也面临着新的挑战, 要求对这些新社会经济环境下出现的问题采用新的、更先进的会计理论与方法进行核算, 高级财务会计很自然地引进, 并且很快得到新的发展。

从高级财务会计的发展过程来看, 大致可分为三个阶段:

第一, 高级财务会计的萌芽阶段(20 世纪初至 20 世纪 40 年代)。在这个历史时期, 西方资本主义国家基本上完成了产业革命, 企业规模不断扩大, 其劳动生产率也得到了空前的提高, 出现了历史上企业合并的第一次高潮, 在会计上首次提出了合并会计报告的问题。第一次世界大战以后, 资本主义国家出现了轻度的、持续的通货膨胀问题。通货膨胀问题影响到会计信息的可靠性和准确性, 引起会计学界的高度重视。美国早期会计学家亨利·W. 斯威尼(Henery W. Sweeney)在 1936 年出版了《稳定币值会计》一书, 提出了应对通货膨胀现象的会计理论及方法, 标志着高级财务会计的产生。

第二, 第二次世界大战结束以后, 资本主义国家都在积极地发展自身工业, 企

业规模不断扩大,对资金的需求量越来越大,传统的信贷方式已经无法满足其要求了。在这样的背景下,企业与银行联合起来,产生了以融资租赁为主的现代租赁业务,促使租赁会计形成。1953年美国会计程序委员会发表了《会计研究公报第43号》,规范了租赁会计的处理方法。此后,1959年美国会计程序委员会又发表了《会计研究公告第51号》,规范了合并会计报表的编制。美国会计原则委员会于1960年发表了第3号公告:“重编一般物价水准变动的财务报表”,以指导会计处理物价变动对财务信息质量的影响。1963年针对通货膨胀问题,美国注册会计师协会发表了第6号会计研究公告:“呈报物价水准变动的财务影响。”因此,20世纪50~60年代,高级财务会计的基本内容已经形成。

第三,进入20世纪70年代以后,西方资本主义国家陆续发布相关会计准则,指导、修订经济发展过程中出现的新的特殊会计问题。例如,美国财务会计准则委员会于1973年颁布了第1号财务会计准则公告《外币业务的揭示》;1984年颁布了第8号财务会计准则公告《期货合同的会计处理》;1987年颁布了第96号财务会计准则公告《所得税会计》;1988年颁布了第100号财务会计准则公告《所得税法》;1992年颁布了多次修改后的财务会计准则公告《所得税会计》。国际会计准则委员会1977年发布了第8号准则公告《会计对物价变动的反映》;1981年发布了第15号准则公告《反映物价变动影响的资料》;1989年发布了第29号准则公告《恶性通货膨胀经济中的财务报告》。从这些准则的制定中可以判断,高级财务会计作为一门专门会计的条件已经具备,已经形成了不同于中级财务会计的理论基础和方法体系,得到了会计职业界的广泛认同和接受,它是对中级财务会计中没有、也不能包括的内容进行补充,构成了完整的财务会计体系。

我国进入改革开放以后,对所面临的经济发展带来的新的、特殊的会计问题也从理论上和实务上予以规范,从1992年11月31日以国务院总理令形式颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》开始,我国政府陆续颁布并不断修订相应的会计准则,利用企业会计准则的形式对会计领域中的新问题、新方法进行规范。至2006年2月15日,我国颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则,特别是《企业会计准则第18号——所得税》、《企业会计准则第19号——外币折算》、《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第21号——租赁》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》、《企业会计准则第24号——套期保值》、《企业会计准则第27号——石油天然气开采》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》等,这些准则的颁布标志了高级财务会计在我国已初具规模,形成了相应的会计理论和实务处理方法。

二、相关概念综述

高级财务会计的定义一直是会计理论界讨论的一个焦点问题,到目前为止,仍没有一个统一的定义,各种版本教材及学术论文中对其都有不同的描述,在此作一综述。

(1) 高级财务会计是随着会计环境的变化和会计理论的深化,专门研究财务会计中特定领域的一门学科,与传统财务会计互为补充,共同构成财务会计的完整体系。

(2) 厦门大学会计系列教材《高级财务会计》。该书承接《中级财务会计》一书的内容,对一些专门的会计领域,也是比较深奥的会计课题展开论述。

(3) 上海财经大学会计系列教材《高级财务会计》。中级财务会计限于论述财务会计的基本理论、方法和技术,即通用的课题;高级财务会计则针对上述各种专题(股票上市、房地产开发、企业破产清算、集团公司、跨国经营等经济活动)的有关问题加以阐述。

(4) 立信会计出版社出版的《高等会计学》。《高等会计学》以讨论财务会计领域中的若干高难问题为主体,辅之阐述诸如资产评估、人力资源等问题对财务会计提出的新挑战。主要内容包括:分期收款销售与寄销会计,专营权,研究与开发及商誉会计,租赁会计,收益确定与长期合同会计,所得税会计,企业合并与联营会计,外币会计,物价变动会计,独资、合伙会计,总分店会计,财务报表的揭示,破产清算会计,资产评估会计,企业改组与股票交易会计,人力资源会计等。

(5) 中南财经大学会计系列教材《企业特种会计》。企业特种会计是指企业一般会计以外的特殊业务会计。所论述的企业特种会计问题可分为三类:①特殊的财务报告问题。如控股公司的合并财务报表,分店经营时的汇编财务报表,有海外分支店和子公司时的外币报表折算,以及通货膨胀情形下对财务报表数据上的通货膨胀影响因素的消除和调整。②企业会计中比较特殊而又比较复杂的问题。如分店经营,合伙会计,外币交易会计,分期收款,专营权及寄代销业务会计,租赁会计,所得税会计等。③企业处于非持续经营等特殊情况下的会计问题。如企业破产、解散和清算,以及企业合并的会计处理、资产评估等。

(6) 首都经贸大学会计学系列教材《高级财务会计》。这种研究、应用和修正原有的财务会计理论和方法以及创建新的会计理论和方法,用以核算和监督在新的社会经济条件下出现的“特殊经济业务”,向外界与企业有利害关系者提供更为真实有用和相关经济信息的会计学科,我们称其为高级财务会计。

(7) 高级财务会计是随着会计环境的变更和理论的深化,专门研究财务会计中特定领域的一门学科。

根据上述内容可以得出这样的结论,到目前为至,我国对于这一学科的命名还不统一,各种名称所涵盖的内容也不相同。我们认为,这一学科命名为高级财务会计比较妥当。原因之一,如果命名为高级会计学,现行研究范围却只包括财务会计而不包括管理会计,内容似乎不严密。原因之二,如果命名为特殊业务会计,则与其他会计之间的界限很难划分,不同的标准判断结果也是不相同的,反而容易混淆。

三、本教材关于高级财务会计的定义

(一)高级财务会计的定义

高级财务会计是指在中级财务会计理论与实践的基础上,根据社会经济的发展需要研究、创建新的会计理论和方法,并应用这些理论和方法对因社会经济发展而产生的、中级财务会计无法涵盖的会计事项进行核算与监督的会计。具体包括:独资和合伙企业会计、租赁会计、所得税会计、股利支付会计、企业年金基金会计、外币交易会计、外币会计报表折算、石油天然气会计、企业合并会计、合并财务报表、物价变动会计、破产清算与重组会计等。

(二)高级财务会计概念解析

高级财务会计属于财务会计的范畴,可以从以下4个方面理解:

1. 从会计目标上看

财务会计的目标是,以财务报告的形式向财务报表使用人提供决策有用的会计信息。管理会计的目标是,从预算和内部管理控制两个方面提供企业内部管理层决策有用的会计信息。高级财务会计解决的问题仍然是企业会计事项的对外报告问题。例如,租赁会计是研究承租人和出租人在租赁活动中会计要素的变动情况,并对外披露相关会计信息;所得税会计是研究企业如何确定能够从利润中扣减的所得税费用、当期所得税以及递延所得税费用(收益),并在财务会计报告中予以揭示;物价变动会计研究物价变动达到一定程度的情况下如何对外提供有用的会计信息问题;合并财务报表则是以企业集团作为一个新的报告主体,研究如何在母公司、子公司个别会计报表的基础上编制和披露能反映企业集团整体财务状况、经营成果、现金流量情况。所以,高级财务会计与中级财务会计的目标是一致的。

2. 从会计信息质量特征上看

高级财务会计也要求企业提供的会计信息应与企业外部信息使用人的决策有关,符合《企业会计准则——基本准则》中对会计信息质量的要求,即可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。

3. 从核算内容上看

高级财务会计处理的虽然是企业面临的特殊业务或事项,但是这些业务或事

项必然导致企业会计要素发生变化。高级财务会计核算的对象仍然是会计的基本要素,这与财务会计核算对象相一致。所以,高级财务会计应属于财务会计范畴。但是,高级财务会计主要处理企业的特殊事项或交易,如外币业务、租赁、期货、物价变动、合并财务报表等,而中级财务会计主要处理的只是企业一般的事项,如投资、收入、存货、固定资产等。所以,高级财务会计的研究领域比中级财务会计更广泛、更复杂。

4. 从理论和方法的传承上看

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创新和修订,是更高一个层面的理论与方法,但并不是完全脱离中级财务会计理论与方法。中级财务会计中关于会计目标、会计信息质量特征、会计确认与计量等都严格遵循4项假设。当社会经济发展,会计环境发生变化后,中级财务会计就无法进行相应的会计核算,其会计处理的灵活性和可商榷性不足。而高级财务会计就是针对新的社会经济环境变化产生的特殊业务设计会计理论和方法,并应用于会计实践中,它在会计处理上是存在灵活性和可商榷性的。例如,当原会计主体由于各种原因无法持续经营时,破产清算会计理论与方法则应运而生;当物价变动冲击货币计价假设中包括的币值不变假设时,人们必然寻求新的会计模式替代“历史成本/不变币值”或“现行成本/名义货币”等会计模式;当个别主体的财务报告不能够可靠地反映企业集团财务会计信息时,合并财务报告的理论和方法就产生了;当经济活动跨出国门,无法用本国货币作为记账本位币的时候,外币会计及外币报表折算方法被设计和运用;当企业以年金基金的方式为员工提供补充养老保险时,企业年金基金会计应运而生。

5. 从会计技术方法上看

- (1) 高级财务会计也是以货币为主要计量单位进行会计核算的。
- (2) 高级财务会计也是以合法的会计凭证为依据进行日常核算的。
- (3) 高级财务会计也是通过填制会计凭证、登记账簿来完成会计信息的生成过程,并以财务会计报告的形式对外披露,这些都符合财务会计最基本的方法要求。

但是,中级财务会计核算与监督的业务整体性、连续性比较强,一般是以一个制造型企业为蓝本设计的,研究企业通用业务,这些业务一般都会在企业经营活动中发生,如应收账款、存货、固定资产、收入、费用、利润等。而高级财务会计中的业务连续性、系统性、全面性不足。有些业务只是当企业处在特殊时期才会发生,如通货膨胀会计,破产清算会计。有些业务可能不会连续发生,只是在特定条件下才可能发生,如合并财务报表的编制。有些在特殊的组织形式下出现,如独资、合伙企业会计;有些业务在特殊企业发生,如石油天然气会计;有些是一般企业的特殊

业务,如股利支付会计等。

第二节 高级财务会计理论基础

一、高级财务会计理论研究的逻辑特征

(一) 中级财务会计理论研究的逻辑特征

中级财务会计是以会计 4 项基本假设为理论研究的逻辑起点,在此基础上设计会计核算基础、会计信息质量要求,然后将财务会计对象划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素,进而对其进行确认和计量,采用会计专门的方法核算与监督,并且约定了会计信息披露的方式、格式及内容。

存在的缺陷:一旦会计假设由于经济环境变化而被松动或是被冲击,或是一些新的经济业务超出了假设条件限制之后,会计理论体系无法支撑和指导会计实务。例如当企业处于通货膨胀期间,货币计量及币值不变的假设被冲击,不同时间同一货币单位的购买力不相同,名义货币已经无法反映其实际的货币购买力,在此基础上完成的财务会计报告就无法可靠地、相关地反映企业的财务状况和经营成果,无法给会计信息使用人提供高质量的、能够支持其正确决策的会计信息。

(二) 高级财务会计理论研究的逻辑特征

高级财务会计是以会计目标为核心理论研究的逻辑起点,一切理论和方法都是为会计目标服务的,只要对实现会计目标有益,都应该研究和容纳。财务会计报告的目标是向财务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的履行情况,有助于财务报告使用人做出经济决策。近年来,我国企业改革持续深入,资本市场快速发展,对会计信息的要求日益提高。当企业形成集团规模时,投资者要求母公司编制合并财务报告,但首先应将母公司与子公司组成的企业集团作为一个新的财务报告主体,这就突破了传统财务会计中会计主体的假设,由于这种突破有利于会计目标的实现。因此,从会计理论上进行创新,将由母、子公司组成的企业集团做为一个财务报告主体,扩大了财务报告主体的范围,不再局限于单个企业。所以,高级财务会计在进行理论研究时就从这样的逻辑关系出发,在此基础上,建立财务报告要素、会计信息质量要求、会计确认、会计计量、资本保全为核心的会计理论框架。

高级财务会计的优势是:研究领域是开放的,随着经济环境的变化而变化,不会禁锢在一个特定的范围里,处于一种可以包括更广阔范围的境地,因此它能够在变化了的会计环境中发挥作用。