



TEACHING MATERIALS FOR COLLEGE STUDENTS

高等学校教材

# Advanced Financial Accounting

## 高级财务会计

■ 刘广生 王军会 主编

中国石油大学出版社

# 高级财务会计

主 编 刘广生 王军会

副主编 丁红燕 孙燕芳 付代红

中国石油大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/刘广生,王军会主编. —东营:  
中国石油大学出版社, 2010. 4  
ISBN 978-7-5636-2769-1

I. ①高… II. ①刘… ②王… III. ①财务会计  
IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 064404 号

中国石油大学(华东)规划教材

书 名: 高级财务会计

作 者: 刘广生 王军会 丁红燕 孙燕芳 付代红

责任编辑: 隋 芳 王金丽(电话 0532—86981531)

封面设计: 赵志勇

出 版 者: 中国石油大学出版社(山东 东营, 邮编 257061)

网 址: <http://www.uppbook.com.cn>

电子信箱: [shiyoujiaoyu@126.com](mailto:shiyoujiaoyu@126.com)

印 刷 者: 沂南县汇丰印刷有限公司

发 行 者: 中国石油大学出版社(电话 0532—86981532, 0546—8392563)

开 本: 180×235 印张: 29.75 字数: 630 千字

版 次: 2010 年 5 月第 1 版第 1 次印刷

定 价: 43.50 元

# 会计系列教材编委会名单



主任:陈锡坤 宋振国 孙淑萍 赵振智

委员:(按姓氏笔画排列)

|     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|
| 丁 浩 | 丁红燕 | 王加成 | 王光友 |
| 王军会 | 王洪华 | 王建华 | 王爱东 |
| 王勤田 | 邓红平 | 牛振海 | 冯学会 |
| 冯燕云 | 付学会 | 付衍梁 | 田雪峰 |
| 刘广生 | 刘向暖 | 刘启明 | 刘忠田 |
| 吕固江 | 孙新永 | 孙燕芳 | 吴方健 |
| 李文斌 | 李玉萍 | 李光明 | 李延明 |
| 李新成 | 陈永生 | 陈新胜 | 张必成 |
| 张向青 | 张志友 | 张春玉 | 张联胜 |
| 何绍恩 | 宋道强 | 汪瑞领 | 胡宝志 |
| 项继云 | 郝继开 | 荣敦河 | 侯增周 |
| 高长忠 | 耿彦军 | 奚修磊 | 殷爱贞 |
| 黄 朴 | 崔会然 | 崔树杰 | 梅 刚 |
| 童 关 | 解宝贵 | 窦连池 | 熊小刚 |

# 前言

## PREFACE

经济越发展,会计越重要,但另一方面会计也必须不断适应经济发展的要求。伴随着我国经济体制改革与对外开放的深化,由政府主导的会计制度改革也不断推进,与经济体制改革相辅相成。从 20 世纪 90 年代开始,我国企业会计准则建设走过了初步确立、发展、成熟到与国际趋同的成长之路。2006 年 2 月 15 日,财政部发布了包含 1 项基本准则、38 项具体准则的新企业会计准则体系,要求所有上市公司于 2007 年 1 月 1 日起施行。新企业会计准则体系的发布在我国会计发展史上具有里程碑式的意义,它标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系的正式形成。

新企业会计准则实施以来,财政部逐步扩大企业会计准则的实施范围,并根据准则实施中的问题,陆续印发企业会计准则解释。财政部积极推动新企业会计准则与其他国家或地区会计准则的等效工作。2007 年 12 月 6 日,内地与香港财务报告准则制定机构签署了两地会计准则等效的联合声明。2008 年 12 月 12 日,欧盟委员会宣布将自 2009 年 1 月 1 日起承认中国会计准则与欧盟国际财务报告准则等效。

新企业会计准则的发布与实施对我国会计高等教育及教材建设提出了新的、更高的要求。《高级财务会计》作为中国石油大学会计系列教材之一,自 2004 年首次出版(原名《财务会计学(下)》)以来,较好地适应了会计专业的教学需要,也取得了良好的社会效益。《高级财务会计》是我校“十一五”教材规划建设的一本专业教材,我们在原教材《财务会计学(下)》的基础上进行了全面系统的修订。在会计准则改革与经济业务发展的背景下,我们既根据新会计准则更新了会计实务处理方面的内容,也对教材体系进行了较大的调整。此次教材修订,我们投入了大量的时间和精力,力争使教材既能体现新会计准则的精神,又具有一定的理论前瞻性。现就本次教材修订说明如下:

### 1. 教材修订的基本原则和思路

(1) 尽量与新企业会计准则体系对应与协调,并根据《企业会计准则(2006)》、《企业会计准则解释第 1~3 号》及《企业会计准则讲解(2008)》对教材内容进行细致的修订。

(2) 注重与《中级财务会计》的协调,尽量避免教材之间的重复,增强教材的适用性。

(3) 继续保持教材一定的理论前瞻性,对企业合并、外币折算、物价变动、所得税会计等基本理论进行介绍,使读者能够把握业务处理背后的会计原理。

## 2. 教材体系的主要变化

本次教材修订,除了对教材每章内容进行全面修订以外,还对教材内容体系进行了较大改动。各章节的主要变动情况如下:

(1) 增加的内容。本教材增加第十七章石油天然气开采会计,主要是考虑我校作为石油院校,有必要介绍石油天然气开采会计处理相关规定,增强学生对该行业的感性认识。增加第八章衍生金融工具会计,主要是考虑近年来金融创新不断发展,衍生金融工具会计在理论和实务方面都有突破性进展,有必要对其重点阐述。

(2) 删除的内容。本教材删除《财务会计学(下)》第六章非货币性交易、第七章债务重组、第八章或有事项和第十三章关联方关系及关联方交易会计,主要是由于经济业务发展与会计认识变化,这些章节已纳入我校会计系列教材《中级财务会计》。删除《财务会计学(下)》第十章中的商品期货会计部分,保留衍生金融工具会计部分并单列一章全面改写,主要是考虑一般企业商品期货业务相对较少,不再纳入教材。

(3) 结构的调整。本教材将《财务会计学(下)》中的第二章权益会计改为第十三章独资与合伙企业会计,主要是考虑独资企业与合伙企业属于特殊会计主体,其会计处理属于《高级财务会计》的范畴,而原权益会计介绍的股份公司所有者权益仍属于《中级财务会计》的内容,因此不再纳入本教材。将《财务会计学(下)》中的第十九章中期财务报告与分部报告调整纳入本教材第十二章上市公司会计信息披露,主要是考虑中期财务报告的内容在《中级财务会计》中已作介绍,而根据最新的准则解释,分部报告的内容已大为简化,因此不再单独列为一章。

## 3. 教材的特点

(1) 兼顾理论前瞻性与实务性。本教材注重实务操作性,结合我国新企业会计准则体系对相关会计实务处理进行了详细阐述,并列举了大量实例,便于学生及会计实务工作者学习与理解。同时,教材在相关专题中还着重介绍了相关会计理论及国外准则历史发展与最新进展情况,便于学生理解实务操作背后的理论背景及原因。

(2) 内容丰富,突出特色。本教材既涵盖同类教材中公认的高级财务会计核心内容(如企业合并与合并财务报表、外币业务与外币报表折算、衍生金融工具会计、物价变动会计等)及较常见的内容(如租赁会计、独资与合伙企业会计、所得税会计、分支机构会计等),也包含与学校性质相适应的石油天然气开采会计这样的特色内容。

(3) 教材难度适中,既讲清相关理论,又注重会计实务的讲解,适合作为会计学及财务管理专业本科教材使用。同时,由于本教材的基本内容大多属于目前注册会计师全国统一考试会计科目以及全国会计专业技术资格考试中级会计实务、高级会计实务科目的考试范围,且在理论方面显著加强,也更加重视业务分析与实例演示,因此本教材可作为有关应试人员的参考用书以及财会人员的日常学习用书。

本教材由刘广生、王军会担任主编,负责教材修订提纲的拟定、初稿完成后的修改和

补充,并最终定稿。丁红燕、孙燕芳、付代红担任副主编,协助主编完成了部分统稿工作。全书共分十七章,各章编写者如下:第一章、第三章、第十三章和第十四章,刘广生;第四章、第五章、第六章和第七章,王军会;第九章、第十章和第十一章,丁红燕;第十二章、第十六章和第十七章,孙燕芳;第二章、第八章和第十五章,付代红。赵振智教授对全书整体框架的设计和具体内容的编写提出了许多建设性意见,李玉萍博士对第八章的编写也提出了一些有益建议。

在本书的修订和出版过程中,我们得到了中国石油大学会计系列教材编委会主任陈锡坤教授、孙淑萍教授的指导和鼓励,得到了中国石油大学(华东)教材建设委员会、经济管理学院、远程与继续教育学院、教材中心以及出版社有关领导和专家的肯定和支持,还得到了胜利油田、江苏油田、吉林油田等单位财务部门有关领导和同志的关心和帮助。在此,谨向他们致以最诚挚的谢意!

《高级财务会计》教材的编写难度相对较大。我们深知本书可能存在种种有待商榷和不完善的地方,我们愿以本书的编写和出版作为新的起点,一如既往地学习、研究和探索会计理论、会计实务以及会计教育等方面的问题,争取编写出更为成熟、完善的教材,奉献给我们心爱的学生以及给予我们关心、爱护的所有读者!

编 者

2010年1月

# 目 录

## CONTENTS

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| 第一章 总 论 .....                   | 1   |
| 第一节 会计发展历史及企业会计环境的新变化 .....     | 1   |
| 第二节 高级财务会计的特征和理论基础 .....        | 6   |
| 第三节 高级财务会计的主要内容和研究方法 .....      | 12  |
| 本章思考题 .....                     | 17  |
| 本章关键词汉英对照 .....                 | 17  |
| 第二章 外币业务会计 .....                | 18  |
| 第一节 外币业务概述 .....                | 18  |
| 第二节 外币交易会计 .....                | 24  |
| 第三节 外币财务报表折算 .....              | 37  |
| 本章思考题 .....                     | 48  |
| 本章关键词汉英对照 .....                 | 48  |
| 第三章 借款费用会计 .....                | 50  |
| 第一节 借款费用概述 .....                | 50  |
| 第二节 借款费用的确认 .....               | 52  |
| 第三节 借款费用的计量 .....               | 56  |
| 本章思考题 .....                     | 64  |
| 本章关键词汉英对照 .....                 | 64  |
| 第四章 所得税会计 .....                 | 66  |
| 第一节 所得税会计概述 .....               | 66  |
| 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异 .....      | 72  |
| 第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量 ..... | 84  |
| 第四节 所得税费用的确认和计量 .....           | 93  |
| 第五节 所得税的列报 .....                | 98  |
| 本章思考题 .....                     | 99  |
| 本章关键词汉英对照 .....                 | 100 |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| <b>第五章 会计政策、会计估计变更和差错更正会计</b> | 101 |
| 第一节 会计政策、会计估计和前期差错概述          | 101 |
| 第二节 会计政策变更的会计处理               | 106 |
| 第三节 会计估计变更的会计处理               | 114 |
| 第四节 前期差错更正的会计处理               | 116 |
| 本章思考题                         | 120 |
| 本章关键词汉英对照                     | 121 |
| <b>第六章 资产负债表日后事项会计</b>        | 122 |
| 第一节 资产负债表日后事项概述               | 122 |
| 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理          | 125 |
| 第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理         | 132 |
| 本章思考题                         | 134 |
| 本章关键词汉英对照                     | 134 |
| <b>第七章 租赁会计</b>               | 135 |
| 第一节 租赁会计概述                    | 135 |
| 第二节 经营租赁的会计处理                 | 142 |
| 第三节 融资租赁的会计处理                 | 146 |
| 第四节 售后租回的会计处理                 | 157 |
| 本章思考题                         | 163 |
| 本章关键词汉英对照                     | 163 |
| <b>第八章 衍生金融工具会计</b>           | 164 |
| 第一节 衍生金融工具概述                  | 164 |
| 第二节 衍生金融工具的会计问题               | 170 |
| 第三节 衍生金融工具套期保值业务的会计处理         | 177 |
| 第四节 衍生金融工具非套期保值业务的会计处理        | 198 |
| 本章思考题                         | 204 |
| 本章关键词汉英对照                     | 205 |
| <b>第九章 企业合并会计</b>             | 206 |
| 第一节 企业合并概述                    | 206 |
| 第二节 企业合并的会计方法                 | 213 |
| 第三节 同一控制下企业合并的会计处理            | 222 |
| 第四节 非同一控制下企业合并的会计处理           | 228 |
| 第五节 企业合并的信息披露                 | 239 |

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 本章思考题 .....                  | 240 |
| 本章关键词汉英对照 .....              | 241 |
| <b>第十章 合并财务报表(上)</b> .....   | 242 |
| 第一节 合并财务报表概述 .....           | 242 |
| 第二节 合并财务报表的范围和编制程序 .....     | 249 |
| 第三节 控股权取得日合并财务报表的编制 .....    | 260 |
| 本章思考题 .....                  | 278 |
| 本章关键词汉英对照 .....              | 278 |
| <b>第十一章 合并财务报表(下)</b> .....  | 279 |
| 第一节 合并资产负债表 .....            | 279 |
| 第二节 合并利润表 .....              | 303 |
| 第三节 合并现金流量表 .....            | 311 |
| 第四节 合并所有者权益变动表 .....         | 320 |
| 本章思考题 .....                  | 324 |
| 本章关键词汉英对照 .....              | 324 |
| <b>第十二章 上市公司会计信息披露</b> ..... | 325 |
| 第一节 上市公司会计信息披露概述 .....       | 325 |
| 第二节 上市公司会计信息披露的内容 .....      | 333 |
| 第三节 上市公司会计信息披露的法律责任 .....    | 340 |
| 本章思考题 .....                  | 343 |
| 本章关键词汉英对照 .....              | 343 |
| <b>第十三章 独资与合伙企业会计</b> .....  | 344 |
| 第一节 独资企业会计 .....             | 344 |
| 第二节 合伙企业会计 .....             | 351 |
| 本章思考题 .....                  | 366 |
| 本章关键词汉英对照 .....              | 366 |
| <b>第十四章 分支机构会计</b> .....     | 368 |
| 第一节 分支机构会计概述 .....           | 368 |
| 第二节 按成本计价的会计核算 .....         | 372 |
| 第三节 按高于成本计价的会计核算 .....       | 378 |
| 第四节 分支机构会计的其他核算事项 .....      | 386 |
| 本章思考题 .....                  | 390 |
| 本章关键词汉英对照 .....              | 390 |

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| <b>第十五章 物价变动会计</b> .....         | 391 |
| 第一节 物价变动会计概述 .....               | 391 |
| 第二节 历史成本/不变币值会计模式 .....          | 396 |
| 第三节 现行成本/名义货币会计模式 .....          | 404 |
| 第四节 现行成本/不变币值会计模式 .....          | 412 |
| 第五节 物价变动会计模式的比较与应用分析 .....       | 414 |
| 本章思考题 .....                      | 419 |
| 本章关键词汉英对照 .....                  | 419 |
| <b>第十六章 企业重组与破产清算会计</b> .....    | 421 |
| 第一节 企业重组会计 .....                 | 421 |
| 第二节 企业破产清算会计 .....               | 430 |
| 本章思考题 .....                      | 445 |
| 本章关键词汉英对照 .....                  | 445 |
| <b>第十七章 石油天然气开采会计</b> .....      | 446 |
| 第一节 石油天然气行业与石油天然气开采概述 .....      | 446 |
| 第二节 石油天然气资产的确认和计量 .....          | 449 |
| 第三节 石油天然气生产的会计处理及油气开采的信息披露 ..... | 460 |
| 本章思考题 .....                      | 462 |
| 本章关键词汉英对照 .....                  | 462 |
| <b>参考文献</b> .....                | 463 |



# 第一章 总 论

一般认为,财务会计可分为中级财务会计和高级财务会计。中级财务会计以财务会计基本理论和方法为基础,以财务报告为主线,着重介绍较普遍、有共性的一般业务处理等通论性质的内容;高级财务会计具有专论性质,主要是在继承传统财务会计基本理论和方法的基础上,以专题的方式,针对一些新生的、特殊的且比较复杂和重要的会计业务,阐述如何采用有所突破的创新方法和理论在更高层次上进行处理并对外报告。因此,高级财务会计是中级财务会计的延伸、拓展和补充,属于特殊业务会计范畴。尽管财务会计分为中级财务会计和高级财务会计已成共识,但对于中级财务会计与高级财务会计的具体划分界限,特别是高级财务会计的主要内容,目前并没有形成统一认识。作为本书的总论,本章以现代会计的发展历史以及企业会计环境变化为切入点,进而说明高级财务会计的基本特性、理论基础、主要内容和研究方法等有关内容。

## 第一节 会计发展历史及企业会计环境的新变化

### 一、会计发展历史的简要回顾

会计是人类社会经济活动发展的产物,社会生产的发展既对会计的发展不断提出更高要求,又为其发展创造了条件。正是由此,会计从无到有、由低到高逐步发展并形成一门自成体系的应用科学。尽管会计带有越来越明显的社会性质,但其发展就主流而言是从企业会计开始的。概括起来,企业会计由开始萌芽发展至 20 世纪 50 年代,大致经过了萌发、成型、成熟、深化四个阶段。

#### (一) 会计的萌发阶段

完整意义上的会计产生,有一个从开始萌芽到最终成型的漫长过程,在此过程中逐步显出现代会计的端倪。会计萌发阶段的主要标志是复式记账方法的运用。在 12 世纪末和 13 世纪初,由于意大利的商业十分发达,并已成为世界商业繁华的中心区域,在这种商业交易日趋复杂的环境中,原有的单式记账已不再适应充分反映商业活动的要求,从而在简单核算行为的基础上,在佛罗伦萨(Florence)最早出现了复式记账法和复式账簿。由于复式记账一开始仅停留在一些具体业务上,它只表明完整意义上的会计开始萌芽并有待发展,因此,有些学者亦把这一阶段称为“簿记阶段”。

作为会计形成的初级阶段,此时会计的发展主要是围绕着完善记账方法、改善账簿组织结构进行的,这为会计的最终形成创造了条件。

## (二) 会计的成型阶段

严格地说,完整意义上的会计应该利用记录、分类、汇总、整理、归纳等专门方法来反映一个企业或部门的经济活动,并说明它的财务状况和经营结果。会计包括会计制度的设计、预算的建立、成本的研究、记账与算账、会计报表的编制、查账与税务的处理、会计资料的分析和解释等比较全面的学问。这些内容也经历了一个逐渐发育的过程,才构成会计形成的高级阶段。这一系列的工作应该按照一定的会计程序和模式有条不紊地进行,因此,会计成型的标志就在于代表这种会计程序和模式的会计循环是否完成。而会计循环的完成,又集中表现在定期编制财务报表上。会计经过一段较长的发展过程后,到了18世纪至19世纪的中叶,特别是英国产业革命完成以后,法律上开始规定企业要编报负债表。这种不正规、不定期的报表最早出现于一些无限责任企业。19世纪60年代以后,西方国家出现了资本集中化、企业股份化的趋势,股份制企业,特别是股份有限公司组织形式大量涌现,企业的所有权与经营权逐渐分离。关心企业经营状况的不仅是企业经营管理者,大量企业外部的利害相关者更需要企业提供财务会计资料以作决策之用,而企业出于筹措资金、了解资本以及确定资本的平均利润率等的考虑,也不得不定期向外提供财务会计报告。这样,于法律规定、企业自身都有了编制财务报表的要求,于是形成风气和制度,使会计循环正式完成。

在会计循环形成的这段时间里,理论上出现了成章节全面论述会计方法的专著,随着会计实践工作的日臻完善,在总结经验的基础上,会计学也被正式提出,并引起了人们极大的兴趣和重视。

## (三) 会计的成熟阶段

在会计循环形成以后,面对实际工作中存在的一些问题,怎样使会计的账务处理进一步规范化、通用化、系统化、理论化,需要一段逐步完善并使之成熟的时间;同时,由于股份制企业的日渐普遍,社会竞争更趋激烈,各公司企业为了在竞争中立于不败之地,都特别强调利用会计对内服务,首当其冲,自然着眼于成本。由此,这一阶段作为会计成熟的标志就表现在会计循环的完善与成本会计的出现上,大体时间为20世纪初到30年代末与40年代初。

会计账务处理形成定期循环的固定程序以后,如何使其规范化、通用化就成了主要问题。这就引发了公认会计原则的研究和制定,即通过研究、制定能为公众接受的会计事务处理准绳,使会计循环的一系列信息处理和呈报等工作有章可循。这段时期内,美国率先初步建立起了公认会计原则。公认会计原则的研究和制定使会计迈出了成熟的一步,同时也体现出了会计实践在理论上的提炼、升华和在操作上的通用化、规范化。另外,随着泰勒科学管理方法的推广,标准成本也应运而生,对企业利用会计加强内部的管理和核算的呼声也越来越高。此时,首先在工业企业开始将成本计算工作交由会计人员承担,并将成

本计算方法逐步与复式记账相结合,使成本记录与会计账簿一体化,从而在传统会计内形成成本核算的专门内容,为会计在内部经营管理中发挥更大的作用打下基础。

这样,企业会计无论是对内还是对外,其有助于决策的作用日趋明显,会计初现的这种分工迹象,也为会计日后具体目标的形成确立了前提。事实表明,此时的会计已较为成熟地在为经营管理进行卓有成效的服务。

#### (四) 会计的深化阶段

进入 20 世纪 30 年代以后,经济形势急速发展,要求会计突破传统方式的束缚以适应经济活动日趋复杂的变化;同时,科学技术突飞猛进,又为会计的进一步发展提供了条件,使之有了在经营管理方面发挥更大作用的可能。至此,会计进入了一个向传统挑战的阶段。另外,会计原则在这一段时间里不断充实、完善,对传统业务的处理越来越具有权威性。综合起来,这一阶段的标志集中在两个方面,即管理会计的产生和会计原则的成熟。

管理会计的产生,是社会化大生产高度发展的必然产物,也是会计发展的必然结果。任何企业为了在激烈的竞争中求生存,都会重视企业的内部管理,特别要防患于未然,这就不能不加强预测、决策和控制,掌握市场信息,也不得不提高产品质量,降低生产成本。为此,会计工作的内向服务在成本核算的基础上又有了发展,出现了诸如前景预测、等量分析、投资决策、目标控制、责任会计、业绩考核等一系列服务于日常生产经营管理的会计实务。这些实务的一个显著特点,便是由原来的单纯事后核算转向更强调事前、事中的核算,从而起到更为积极、主动的促进作用。同时,会计学科中专门用于企业内部管理部分的理论和方法也得到了极大的丰富,以致在传统会计体内经由一个孕育、生长和逐步成型的较长过程后,于 20 世纪 50 年代开始作为一个新兴的会计分支从传统会计中脱胎而出,形成了管理会计。传统会计中保留下来的原有部分,作为财务会计,仍按会计循环对已发生的经济业务进行账务处理。财务会计以定期编制财务报告为终点,综合企业的财务经营情况,侧重于向外部有关团体和个人提供企业的财务资料。财务会计既然是主要对外提供信息,当然就得受社会公众要求的制约。这段时间内,财务会计沿着原有的轨迹继续朝着规范化、通用化、系统化、理论化的方向发展,不断完善会计假设、会计原则,并要求整个财务会计程序必须恪守公认的会计原则。至此,企业传统会计已经分解成为财务会计和管理会计两个不同的实务体系,它们并列为企业会计的两大分支。财务会计与管理会计的并列局面,作为会计的主体现象一直延续至今,这从最基本的方面确立了企业会计的具体目标。

纵观会计发展的概况,大致如图 1-1 所示。

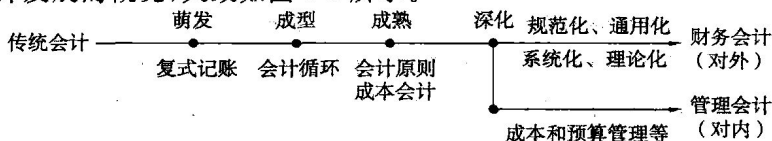


图 1-1 会计发展概况示意图

## 二、企业会计环境的新变化及其对会计的影响

企业会计环境是企业会计赖以生存与发展的企业内外部条件,它是指对企业会计发展产生各种直接和间接影响的客观条件和状况。从企业会计环境及其变化入手,可以把握不同环境下企业会计的发展脉络和时代特征。上文所述的会计发展与演进过程就是如此。具体地,以财务会计为例,20世纪50年代以前,受限于社会经济的规模和水平,企业的生产经营活动比较内向,经济交往范围相对狭小,加之市场物价较为稳定,企业核算的空间范围和时间范围能以面向未来作出合乎事理的逻辑推断,形成作为会计核算前提的基本假设。当时成熟的财务会计,已经限定了会计为之服务的空间范围,即按每个会计主体进行核算;限定了会计为之服务的时间范围,即对持续的经营活动进行分期核算;限定了财务会计的工作内容和计量前提,即只对能以货币表现的业务按币值不变的要求进行核算。

20世纪50年代以来,社会经济的变革与发展极大地改变了企业的会计环境,要求财务会计和管理会计依据各自的具体目标,为不断适应经济管理提出的新要求,继续寻求发展,从而使企业会计步入了一个新的拓展阶段。

### (一) 20世纪50年代以来企业会计环境的变化

20世纪50年代以后,由于第二次世界大战的结束带来了一段休养生息的时间,西方世界科学技术领域取得了突破性的进展,进入了所谓的“科学技术爆炸”时代。这种科技爆炸的冲击波,推动了全球经济的迅猛发展,改变了世界经济环境,使企业会计环境发生了以下主要变化:

#### 1. 企业组织形式趋于集团化、全球化

随着各国经济的不断发展壮大,资本集中化、企业股份化已成普遍趋势。企业为了加强自身的竞争能力,借助股份制经济的便利,采取吸收、创立、控股等合并方式,在股份公司发展的基础上形成了一些控股公司,并以控股公司为核心进而组成了一系列集团公司。同时,伴随着国际贸易和国际投资的迅速发展,西方国家不仅进一步推行商品资本和货币资本的国际化,而且大规模实行生产资本的国际化。这种建立在全球范围内的跨国经营方式,导致了一批突破国界的跨国公司的形成,这表明企业已不再只盯住国内市场,它们将在更大空间内着眼于世界市场来规划供应、生产、销售等经济活动。

#### 2. 企业经济活动趋于多边化、国际化

随着企业组织形式的逐步扩大,企业内、外部的经济活动越来越复杂,特别是原来作为会计主体的单一经济实体,就表现得更为突出。它既要与对等的其他经济实体发生经济交往,又要与集团内的其他经济实体进行关联交易,还要与有些企业处理联营、合营等关联关系。由于对外投资、产权交易、资产重组、筹资融资等经济活动日趋平常,与单一经济实体发生经济交往的对象越来越多。同时,这种多方位的经济交往也表现在超出国界的更大范围内进行,以跨国公司经营为载体,从国内融资发展到国际融资,从而促使国

际金融市场形成并不断发展,就是一种新现象。

### 3. 企业会计业务趋于复杂化、特殊化

伴随着现代企业制度的推行,企业的经营范围不断扩大,交易形式更加灵活,新的经济业务大量增加,加之 20 世纪 70 年代西方和拉美各国的严重通货膨胀以及企业重组和破产停业现象的普遍化,都使会计在处理经济业务时面临一定的困惑。另外,近年来,随着知识经济和信息技术的迅猛发展,企业会计对象趋向多元化、人格化,企业会计手段趋向电算化、网络化。

## (二) 企业会计环境变化对会计发展的影响

企业会计环境的巨大变化对传统会计原有的理论、方法和程序产生了强烈冲击。如何做到既能继承会计发展历史上积蓄的精华部分,保持会计理论、方法和程序的相对稳定和持续发展,又能面对新形势下拓展了的全新会计业务,探讨出适应经营管理要求的新的会计理论和方法,这是半个多世纪特别是近年来,会计发展始终面临的重要课题。

就管理会计而言,其内向服务性质决定了它所提供的会计信息只对内部决策者负责,从而具有相对的封闭性,当然其业务范围的拓展空间也依具体目标的要求而受到一定限制。而财务会计由于它的外向服务性质,决定了其所提供的会计信息要对外部方方面面出于各种不同需要的决策者负责,从而具有明显的开放性,其业务范围也依其特定会计目标的要求而具有较为广阔的空间。因此,在新的经济环境中,财务会计必须针对层出不穷的特殊业务,向外部与企业有经济利益关系的集团或个人提供由此给企业带来影响和结果的相关信息。

实际上,自企业会计形成两大分支内外分工的局面以来,管理会计因自身体系尚不够成熟,主要是围绕着已有理论与方法展开完善性的研究和发展;而财务会计作为传统会计的主体,在原有相对成熟的理论与方法的基础上,更多的是面对层出不穷的新问题展开创造性的研究和发展,其中不乏突破原有理论与方法的全新领域。必须强调的是,这种创造性的研究和发展是逐步升级并仍将与与时俱进的。在财务会计领域里,客观变化了的外部环境,使得以会计假设为会计理论研究逻辑起点的研究方式受到了局限,因为依据时空观设定的核算前提,即会计为之核算的时间范围和空间范围,已被会计必须处理的业务所突破,这就要求财务会计从理论到方法应有适应范围更为广阔的构想。事实上,美国在上个世纪中叶以后提出以会计目标为会计理论研究的逻辑起点,并按财务会计目标建立了以会计确认、会计计量、资本保全、会计信息质量特征、会计报表构成要素为核心的财务会计理论框架结构,就是针对会计环境的变化采取的相应调整。这种顺势调整所取得的成效,已为国际会计界所公认。

目前,以编制通用财务报表为最终目的,以对外报告为主要目标的财务会计,由于核算时空范围的不同,已经形成了两个既有联系又有区别的内容层次:一是符合原定范围并表现为比较普遍、有共性的一般业务内容;二是突破了原有范围并表现为比较新颖、有特殊性的业务内容。其中,第一个层次的内容属于已经成型的一般、传统的财务会计,多

见于各种会计专业教材中的中级财务会计或财务会计;第二个层次的内容则可参见高级财务会计或高级会计学等类似教材,但各种教材在概念认识、内容划分和理论基础等方面存在着不同程度的分歧。

## 第二节 高级财务会计的特征和理论基础

如前所述,财务会计已经形成两个不同的内容层次。本书讲述的内容属于第二个层次,而与本书相对应的中级财务会计则讲述第一个层次的内容。与中级财务会计相比,高级财务会计有着不同的特征和理论基础。

### 一、高级财务会计的主要特征

中级财务会计和高级财务会计是财务会计的两个有机组成部分,它们既相互联系又有区别。二者之间的关系反映了高级财务会计的基本特征。

#### (一) 高级财务会计是对中级财务会计的延伸和拓展

财务会计的外向服务性质决定了它以对外报告为主要目标,以编制通用财务报表为最终目的。这一主要目标和最终目的同样适用于高级财务会计。即使是处理超出传统财务会计范围的特殊业务,它仍是利用财务会计的固有方法和程序,服从于对外报告这一主要目标进行的。高级财务会计是传统财务会计在一个较高层面上的延伸和更大范围内的拓展。这种在外延上不违背对外报告目标的延伸和拓展,无疑是传统财务会计在新形势下的一种必要衔接和补充。正是这种衔接和补充,使得财务会计在传统的基础上呈现对立统一的局面,从而形成更为完整的体系。

#### (二) 高级财务会计是对中级财务会计的创新和调整

传统财务会计的固有模式决定了它原有的理论、方法和程序会有一定的历史局限性,以此处理符合会计假设前提的一般业务,固然会越来越规范、成熟,但遇到超出会计假设前提的业务时,就显得相形见绌了。高级财务会计则在利用财务会计原有的理论、方法和程序的基础上,进行带有创造性的开拓和更新。它既保留了传统财务会计的精华部分,保证了财务会计体系的持续发展,又针对传统财务会计的局限性,对财务会计中突破了时空范围业务的处理进行了方法和理论创新。对传统做法的创新和调整,既能使财务会计对原有业务在处理的方法、程序和理论上得以提升,又能使财务会计在处理特殊业务时充实、丰富新的理论和方法,从而在面对未来的不断变化中,有相对的稳定性和持续的生命力。

#### (三) 高级财务会计是对中级财务会计的突破和超越

在财务会计的完整体系中,的确存在着传统与新生、一般与特殊、低级与高级的差别,虽说划分的标准和内容的归属不统一,但对这种层次的存在并不存在异议。为了保