

Advanced Financial Accounting

高等学校会计学与财务管理专业系列教材

高级财务会计

主 编 黄中生 路国平

副主编 何太明 许汉友 叶邦银



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

GAOJI CAIWU KUAIJI

高等学校会计学与财务管理专业系列教材

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

主 编 黄中生 路国平

副主编 何太明 许汉友 叶邦银



高等教育出版社·北京
HIGHER EDUCATION PRESS BEIJING

内容简介

本书是高等学校会计学与管理专业系列教材之一,在内容的选取上采取实用原则,尽可能与企业会计实务相结合,使读者学以致用。本书以我国企业会计准则为依据,主要内容包括:所得税会计、外币业务会计、企业合并、合并财务报表、租赁、非货币性资产交换、股份支付、套期保值、债务重组和破产清算会计等特殊的交易或事项及相关会计处理。本书按照“理论联系实际、由浅入深”的写作思路、“形象直观、由简入繁”的阐述方式,对复杂会计问题处理的阐述做到既有一定的理论深度,又通俗易懂。同时,每章均设计了相关的案例分析,以强化读者对知识点的理解与运用。

本书可作为高等院校会计学、审计学、财务管理等本科专业的教材,也可作为其他经济管理类专业学生的自学教材。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 黄中生, 路国平主编. —北京:
高等教育出版社, 2014. 1
ISBN 978-7-04-039203-6

I. ①高… II. ①黄… ②路… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第014064号

策划编辑 林 荫 王利丹 责任编辑 林 荫 封面设计 吴 昊 责任印制 蔡敏燕

出版发行	高等教育出版社	咨询电话	400-810-0598
社 址	北京市西城区德外大街4号	网 址	http://www.hep.edu.cn
邮政编码	100120		http://www.hep.com.cn
印 刷	上海师范大学印刷厂		http://www.hepsh.com
开 本	787mm×1092mm 1/16	网上订购	http://www.landracom.com
印 张	22		http://www.landracom.cn
字 数	560千字	版 次	2014年1月第1版
购书热线	021-56717287	印 次	2014年1月第1次印刷
	010-58581118	定 价	39.50元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换

版权所有 侵权必究

物料号 39203-00

前 言

高级财务会计作为中级财务会计的延伸,是会计学、审计学、财务管理等专业的一门主干课程。基础会计、中级财务会计和高级财务会计共同构成了财务会计学科的完整体系。但是不论是国外还是国内的高等教育,对高级财务会计和中级财务会计的内容并没有一个十分明确的区分界限,国内高级财务会计教材的内容也是编者自己进行选定,存在较大的差异。本教材的内容是根据目前高等教育教学需要所进行的选择。本教材对内容的选择主要基于以下的考虑:

1. 与《中级财务会计》(路国平、黄中生,高等教育出版社,2014)内容的衔接

一般认为,高级财务会计主要反映的是“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”,我们基本遵循这一原则对本教材应该讲述的内容进行了选择。同时,本教材与我们编写的《中级财务会计》(路国平、黄中生,高等教育出版社,2014)相配套,为方便教学的需要,在会计业务内容的编排方面进行了适当的处理,将一些不具有普遍性、或者较为复杂的业务安排在本教材,如所得税会计、非货币性资产交换、债务重组等。

2. 实务操作的可能性

会计是一门实务性非常强的学科,课程内容应强调实际应用。因此,本教材在内容的选择方面非常注重该业务实际发生的可能性。也就是说,本教材选择的内容基本上在实务中都会发生,以达到学以致用目的。

3. 基于教学安排的需要

教学中一般对《高级财务会计》教学时数的设置都不太多,因此,本教材安排的章节不多。同时考虑到初学者对《高级财务会计》的内容比较难理解,因此,每一章节内容的编写都尽可能详尽,以方便学生自学。

4. 与会计准则的协调

本教材在内容的选择上非常注重与准则的协调,尽可能以我国企业会计准则为主要依据。在内容方面,既注重各专题相关理论的讲解,也注意具体准则的阐述与发展。这不仅有利于学生掌握相关的会计理论,而且也能满足学生参加相关会计考试的需要。

本教材包括绪论、所得税会计、外币业务会计、企业合并、合并财务报表、租赁、非货币性资产交换、股份支付、套期保值、债务重组和破产清算会计,共十一章。每章除了思考题以外,还附有与本章节有关的阅读资料,供学生课后进一步学习之用。同时,每章还附有案例分析,以帮助学生理解本章节内容。此外,编者还编写了本教材的学习指导书,作为本教

材的配套学习资料。指导书包括对每章内容重点和难点的讲解以及练习题,非常适合学生使用。

本教材由黄中生、路国平老师担任主编,何太明、许汉友、叶邦银担任副主编。其中黄中生编写第一章、第二章和第七章;路国平编写第四章和第五章;何太明编写第三章和第六章;叶邦银编写第八章和第九章;许汉友编写第十章和第十一章。教材最后由黄中生和路国平总纂定稿。

本教材作为南京审计学院校级教材立项项目,在编写中得到了南京审计学院教务处及相关部门的大力支持,在此深表感谢!

本教材的不足之处,敬请读者批评指正。

编 者

2014年1月

目 录

第一章 绪论	1
学习要点	1
学习目标	1
第一节 高级财务会计概述	1
第二节 高级财务会计的产生与发展	2
第三节 高级财务会计形成的理论基础	6
第四节 高级财务会计的研究内容	9
阅读资料	10
思考题	11
第二章 所得税会计	12
学习要点	12
学习目标	12
第一节 所得税会计概述	12
第二节 应付税款法	15
第三节 基于利润表的纳税影响会计法	16
第四节 资产负债表债务法	17
阅读资料	41
思考题	41
案例分析	41
第三章 外币业务会计	43
学习要点	43
学习目标	43
第一节 外币业务会计概述	43
第二节 外币交易的会计处理	48
第三节 外币财务报表折算	56
阅读资料	64
思考题	64
案例分析	64

第四章 企业合并	67
学习要点	67
学习目标	67
第一节 企业合并概述	67
第二节 企业合并的会计处理方法	72
第三节 同一控制下企业合并的会计处理	82
第四节 非同一控制下企业合并的会计处理	91
阅读资料	104
思考题	104
案例分析	104
第五章 合并财务报表	107
学习要点	107
学习目标	107
第一节 合并财务报表概述	107
第二节 股权取得日后合并财务报表的编制	118
第三节 合并财务报表附注	185
第四节 合并财务报表编制综合举例	188
阅读资料	211
思考题	212
案例分析	212
第六章 租赁	220
学习要点	220
学习目标	220
第一节 租赁会计概述	220
第二节 经营租赁的会计处理	225
第三节 融资租赁的会计处理	231
第四节 售后租回交易的会计处理	244
阅读资料	253
思考题	253
案例分析	253
第七章 非货币性资产交换	257
学习要点	257
学习目标	257
第一节 非货币性资产交换概述	257

第二节 非货币性资产交换计量基础的确定·····	258
第三节 非货币性资产交换的会计处理·····	260
阅读资料·····	271
思考题·····	271
案例分析·····	271
第八章 股份支付·····	274
学习要点·····	274
学习目标·····	274
第一节 股份支付概述·····	274
第二节 权益结算的股份支付·····	280
第三节 现金结算的股份支付·····	284
第四节 股份支付的信息披露·····	287
阅读资料·····	287
思考题·····	288
案例分析·····	288
第九章 套期保值·····	290
学习要点·····	290
学习目标·····	290
第一节 套期保值概述·····	290
第二节 套期工具和被套期项目·····	292
第三节 运用套期保值会计的条件·····	294
第四节 套期保值会计的确认和计量·····	295
阅读资料·····	303
思考题·····	303
案例分析·····	304
第十章 债务重组·····	306
学习要点·····	306
学习目标·····	306
第一节 债务重组概述·····	306
第二节 债务重组的会计处理·····	307
阅读资料·····	322
思考题·····	323
案例分析·····	323

第十一章 破产清算会计.....	325
学习要点.....	325
学习目标.....	325
第一节 企业破产概述.....	325
第二节 破产清算会计的特点及要素设置.....	329
第三节 破产清算的会计处理.....	332
阅读资料.....	339
思考题.....	339
案例分析.....	339
参考文献.....	343
教学资源索取单	

第一章 绪 论

学习要点

- 高级财务会的性质与特征
- 高级财务会的产生与发展
- 高级财务会形成的理论基础
- 高级财务会研究的内容

学习目标

通过本章的学习,应掌握高级财务会的性质与特征;了解高级财务会产生的社会经济环境以及高级财务会产生与发展的历程;掌握高级财务会形成的基础;了解高级财务会研究的内容。

第一节 高级财务会概述

一、高级财务会的性质与特征

高级财务会一词源于英文的“Advanced Accounting”,在国外的会计教材中,有关这一概念的内容既有专门的论著,也可见于一般的财务会之中,但很难找到对高级财务会的定义性描述,国内的教材也很少论及高级财务会的定义。从高级财务会的产生与发展来看,高级财务会是指随着社会经济的发展,对原有财务会内容的补充、延伸和发展,是专门研究财务会中特定领域的一门学科。高级财务会之所以“高级”,是它对特殊事项的会计处理,无论在假设和原则方面,还是在程序和方法方面,都是对中级财务会的突破,它与基础会、中级财务会共同构成了财务会的内容。其中,基础会主要讲述会计核算的基本理论和方法;中级财务会主要涉及企业(主要是制造业)一般业务的会计核算;而高级财务会主要是对企业特殊的交易和事项进行处理。因此,只有在掌握基础会、中级财务会和高级财务会的内容之后,才能对财务会学科有一个比较系统的了解。

高级财务会是财务会中的一个独立分支,与中级财务会相比,它具有以下特征^①:

第一,研究的内容复杂。高级财务会所研究的内容主要涉及随着会计领域的拓宽而出现的更新更复杂的会计事项,属于财务会领域中的特殊复杂的问题。它不仅涉及会计核算方法,而且在理论探讨方面还处在不断发展之中,如合并财务报表的理论实务问题、物价变动会的理论与实务问题、外币业务的理论与实务问题等。

第二,涉及的领域宽广。高级财务会研究的内容,不囿于特定假设条件和规定的原则,

^① 本部分内容参考了张翠荷的《高级财务会的内涵、特征及研究范围》(《财会通讯》2002年第6期)。

只要使用者需要的会计信息,原则上都应该提供。从报告主体看,不仅包括反映几个单一公司形成企业集团情况的合并财务报表,还包括反映一个公司不同分部情况的分部报表。从报告的地域看,不仅包括同一境内、同一币种的合并财务报表,还包括跨国不同币种外币报表的折算。从报告时间的持续性来看,不仅包括持续经营主体的财务报告,还包括非持续经营主体的财务报告等。

第三,探讨的问题新颖。高级财务会计研究的内容主要与客观经济环境中出现的新动向、新问题有关,有一定超前性。高级财务会计不论运用的方法,还是遵循的理论,都不再局限于传统财务会计中的会计假设和会计核算原则,并随经济环境与经济业务的变化有所调整。

二、高级财务会计在财务会计学科中的地位

高级财务会计是财务会计的有机组成部分,是对在客观经济环境变化时产生的一些特殊业务进行会计处理的会计。它与基础会计、中级财务会计共同构成了财务会计学科的完整体系。

从现有《高级财务会计》教材的内容来看,高级财务会计与中级财务会计核算内容的区别主要表现在业务范围方面,即高级财务会计核算的事项主要表现为一些特殊的经济业务和特殊经营方式企业的特殊会计事项,这些业务可能只发生于某一特定时期,也有可能只发生于部分企业,而中级财务会计主要核算企业(一般以制造企业为例)经常、普遍发生的业务。与中级财务会计不同,高级财务会计还处于不断的发展和完善之中,它弥补了中级财务会计的不足,与中级财务会计互为补充、相得益彰,共同促进了财务会计学科的发展。

第二节 高级财务会计的产生与发展^①

一、高级财务会计的产生

会计是适应性的。经济环境的变化导致了新会计事项的不断出现是高级财务会计产生的根本原因。第二次世界大战以后,世界范围内的科技革命推动了西方社会经济的迅猛发展,整个西方国家的经济环境发生了巨大变化。这些变化导致了以前没有的经济业务与事项的出现,从而促进了高级财务会计的产生和发展。这些经济环境的变化主要表现为以下几个方面:

(1) 世界各国经济不断发展壮大,市场竞争越来越激烈。企业为了生存不断扩大公司规模,公司之间的股权投资越来越普遍,公司间股权相互渗透,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越来越重要。

(2) 经济发展不均衡,通货膨胀严重。西方主要国家在20世纪60至70年代通货膨胀普遍加剧。1972年至1973年,西方国家初级产品的价格猛涨,随之工资相应提高,消费品价格猛涨。在1973年至1975年,经济合作与发展组织全体成员国消费价格上涨率平均为26%,1979年第二次石油危机又对早已恶化的通货膨胀起到推波助澜的作用,而且通货膨胀波及亚洲及拉丁美洲。通货膨胀在20世纪70年代已成为西方国家共同面临的难题。在会计领域,通货膨胀使货币计量假设受到严重冲击,极大地影响了会计信息的可靠性。

(3) 贸易投资自由化,跨国经营普遍化。西方发达国家不仅推行产品的国际化,拓展国际

^① 本部分内容参考了武华清的《高级财务会计的产生与发展》(《南京经济学院学报》1999年第5期)。

市场,而且大规模地推行资本的国际化,推动国际贸易和国际投资的扩大,从而导致跨国公司大量出现。

(4) 金融国际化,经济一体化。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,国际资金的流动加强,流量增多,期货交易、融资租赁等行业蓬勃发展,金融呈现出国际化。同时,产品的国际化和资本的国际化使得国际交流不断增加,世界经济趋于一体化。

(5) 企业合并兼并、破产浪潮席卷全球。各国企业为了增强竞争实力,占有更大的市场份额,都在积极寻求合作伙伴,建立联盟,对资产进行重组、合并。同时,由于市场竞争激烈,导致大量的企业进行破产清算。

由于上述经济环境的变化导致了許多新的会计事项出现,而这些新的会计事项又都突破了传统财务会计的范围,其程序与方法并不能处理这些新事项。经济环境的变化导致大量的会计事项的出现主要表现在以下几个方面:

(1) 企业集团内部存在着母公司与子公司、子公司与子公司之间以内部价格转移财产或劳务的业务往来,为了全面综合反映集团公司整体财务状况,会计期末应编制集团公司的合并财务报表。如果是跨国性的集团公司,且其所属国外子公司会计报表中使用的货币种类与母公司不同,还应首先进行外币报表的折算,再编制合并财务报表。

(2) 在进行国际贸易和国际间投资及劳务输出过程中,必然发生外币兑换、外币交易与折算,以及外币远期合同、套期保值和融资互换交易等事项。

(3) 通货膨胀的存在与发展,严重地冲击财务会计的币值稳定假设和历史成本原则,如果不采取一定的措施消除物价变动对会计信息的影响,会计信息将难以有效地满足企业经营者和外部与企业有经济利害关系各方的需要;同时,企业所耗资产的弥补也会受到损害。通货膨胀直接影响会计信息的质量、影响会计信息价值的实现和企业的资本保全。

(4) 国际金融市场的形成,各种衍生金融工具的创新,期货市场和融资租赁业务的发展,必然出现风险及规避风险、远期汇率与即期汇率、租赁契约、残值担保等一系列特殊问题。这些新的业务和问题均需具有相应的会计理论进行指导,并采用一定的方法进行核算和监督。

(5) 企业的兼并与合并、清算与破产严重冲击会计主体假设与持续经营假设。企业的兼并与合并不仅需要编制合并财务报表,而且在会计处理过程中涉及若干会计主体,会计要扮演多种角色,站在不同的立场上,为不同的主体服务;企业的清算与破产,宣告企业经济活动的终结,原有的企业不复存在,这必然与企业持续经营假设相矛盾。如何进行破产清算的会计处理,是会计领域的一个新问题。

此外,独资企业、合伙企业等企业的业务内容与股份公司差异较大,它们的会计处理又有自己独特的方法。面对会计领域诸多的新问题,原有的财务会计框架难以容纳,而这些又是财务会计必须解决的问题。因此,必须在原有的财务会计学的基础上,谋求建立一门新的学科来解决这些会计领域的新问题,于是高级财务会计在20世纪60年代就应运而生了。

二、高级财务会计的发展

为处理反映上述新的经济业务,在原有财务会计学的基础上逐步演变形成了高级财务会计学。从高级财务会计学所涵盖的内容来看,其发展过程大致可划分为三个阶段。

(一) 高级财务会计的萌芽期

现代会计从其一产生就孕育了高级财务会计的胚芽。西方国家工业革命和产业革命的成

功,有力地推动了社会生产力的发展,企业由自由竞争逐步走向垄断,市场竞争更加激烈,于是出现了第一次企业兼并、合并的浪潮。企业的兼并、合并必然产生母子公司,因而在会计上必然要求编制合并财务报表,以完整地反映企业集团的财务状况、营运能力。第一次世界大战后,美国的经济得到了快速发展,又产生了第二次企业兼并浪潮,本次兼并把一部门的各个生产环节兼并在一个企业,各种工序相互结合,连续作业,形成一个统一运行的联合体。企业兼并的第二次浪潮使股份公司得到进一步的发展与完善,导致了合并财务报表的广泛使用,从而产生了一些重要思想,包括经济实体的概念、合并所产生的商誉问题等。在这一时期,西方主要工业国家出现了轻度、持续通货膨胀的局面。通货膨胀必然影响财务信息的准确性,这种现象引起了会计学界的高度重视。美国早期会计学家亨利·W.斯威尼(Henry W. Sweeney)在1936年就出版了《稳定币值会计》一书,提出了对通货膨胀进行会计处理的方法,被会计界誉为英文文献中物价变动会计的首创模式。通货膨胀会计思想的出现,标志着高级财务会计进入了萌芽期。

(二) 高级财务会计的发展期

第二次世界大战后,西方主要工业国家开始由军事工业向民间工业转变,这就需要更新设备和扩大投资。而传统的信贷方式已无法满足这种旺盛的资金需要,在银行和企业的共同参与下,在20世纪50年代就产生了以融资租赁为主的现代租赁业务,以解决各国各行业资金不足的问题。融资租赁业务的出现促进了租赁会计的产生。1953年美国会计程序委员会(CAP)发表了《会计研究公告第43号》,就融资租赁会计处理方法提出了若干意见。

20世纪60年代末,世界经济出现了迅猛发展,科学技术获得突破,新兴工业部门如计算机、激光、宇航、核能、海洋开发、合成材料等部门相继兴起,必然要求拥有巨额资金的强大垄断企业,因而出现了第三次企业兼并浪潮,这次企业兼并以混合兼并占主导地位,把互无关联的各类企业,通过兼并,凑合成一个混合体,这个混合体在一个主企业的统一指挥、统一管理、统一经营下进行运转。美国会计程序委员会(CAP)针对这次企业兼并浪潮,于1959年发表了会计研究公告第51号《合并财务报表》,对合并财务报表的编制提出了若干指导意见。

20世纪60年代,西方国家发生了持续的通货膨胀,对会计信息的真实性和有用性产生了较大的冲击,会计理论界和实务界开始对此关注,并进行了研究,逐步形成了不同的学术观点,如古典学派、新古典新派和激进学派等。这些不同的学派,构成了物价变动会计的雏形。针对物价变动对财务会计的影响,美国注册会计师协会(AICPA)于1963年发表了其第6号会计研究论文集《呈报物价水准变动的财务影响》。美国会计原则委员会(APB)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。在这一时期,西方国家对企业加强了所得税的征管,允许应税收益与会计收益有一定的区别,如何重新计算应税收益将直接影响到企业缴纳所得税的多少,影响企业的净收益,因此,所得税会计应运而生。

20世纪50至60年代是高级财务会计发展的时期,其主要内容已基本形成,并已具有一定的会计处理规则,所以在西方国家已出现了高级财务会计教程,并步入了西方国家的大学课堂。但高级财务会计的内容尚不完善,有待于进一步发展。

(三) 高级财务会计的成熟期

进入20世纪70年代,在20世纪60年代企业兼并的基础上形成了庞大的跨国集团公司。跨国集团公司的出现,必然引起会计计量单位的多元化,即外币和本位币的双重计量单位,于

是就产生了大量的外币业务和汇兑业务。跨国集团公司编制合并报表还涉及外币折算等问题,这些都是财务会计无法解决的问题。为了指导处理这些新的会计事项,美国财务会计准则委员会(FASB)于1973年颁发了第1号财务会计准则公告《外币业务的揭示》,1975年颁布了第8号财务会计准则公告《外币交易和外币财务报表换算的会计处理》,20世纪70年代以后就形成了较为成熟的外币业务会计。在这一时期,西方国家已健全了期货市场,尤其是金融期货交易和期权交易得到了较大的发展,如1972年美国芝加哥商业交易所(CME)首先推出英镑、加拿大元、联邦德国马克、法国法郎、日元和瑞士法郎期货合约交易,以回避汇率风险。1975年芝加哥期货交易所率先推出第一张抵押证券期货合约(GNNA)回避利率风险。1982年美国堪萨斯城期货交易所推出第一个股价指数期货合约——价值线指数期货,以回避股市风险。1973年美国芝加哥成立了期权交易所,1982年荷兰的阿姆斯特丹交易所进行了世界上第一笔外汇期权交易,芝加哥期货交易所引进了美国国库券期货期权。大批的期货交易,必然引起大量的期货交易的会计事项。为了指导这些期货交易事项的会计处理,美国财务会计准则委员会(FASB)于1984年颁布了第80号财务会计准则公告《期货合同的会计处理》,建立了较为完善的期货会计处理方法,形成了期货会计。

20世纪70年代以后,西方国家通货膨胀加剧,形成了许多物价变动会计理论与模式:一是一般物价水平会计,这表现为美国著名会计学家斯威尼(Henry W. Sweeney)在1936年提出的等值美元会计思想在20世纪70年代以后得到了广泛的支持与发展。国际会计准则委员会(IASC)于1977年发布了其第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》,形成了系统的一般物价水平会计的理论与方法。二是现行成本会计模式。这种模式主张以现行成本来代替历史成本,以消除各个企业所承受的个别物价变动影响。其理论创始人为美国著名会计学家爱德华兹。他于1961年发表了《企业收益的理论和计量》一书,指出了采用现行成本计量的理论,该理论在20世纪70年代以后得到较快的发展,并获得了会计职业团体的支持,例如,美国证券交易委员会(SEC)于1978年发布第190号《会计文集》,要求证券上市的公营大公司必须编报现行重置成本报表,美国财务会计准则委员会(FASB)在上述公告中也予以支持,要求各大公司不仅编报一般物价水平会计补充报表,而且还同时要求编制现行成本会计补充报表。英国、澳大利亚、加拿大和新西兰等国家的会计职业界,也追随美国,陆续发布了现行成本会计征求意见稿,并试行现行成本会计。三是变现价值会计。这种模式主张以资产的现时价值或变现价值为计价标准。其代表性人物为美国会计学家麦克尼尔(Kmacneal),他于1939年出版《会计中的真实性》(Truth in Accounting)一书,主张按资产的现时价值计价。20世纪60年代,澳大利亚的会计学家钱伯斯(R. Chambers)在《算盘》杂志上发表《通货膨胀会计:方法的问题》丰富与发展了麦克尼尔学说。美国另一位会计学家罗伯特·斯特林于1970年后相继发表了《企业收益计量理论》(Theory of the Measurement of Enterprise Income)和《计量收益和财富的相关标准的应用》(Measuring Income and Wealth: an Application of the Relevance Criterion),进一步丰富和发展了变现价值会计理论。

20世纪80年代以来,世界经济进入了一个产业结构大调整时期。在这种形势下,西方发达国家掀起了第四次企业兼并浪潮。在第四次企业兼并浪潮中,企业的经济业务又发生了许多变化,例如,国际间相互投资、母子公司的投资、为了逃避各种税收、利用各国的税法 and 有关法律进行内部价格转移和财产转移等对原有的所得税会计处理、外币业务的处理以及合并财务报表的编制形成了较大的冲击,为此会计理论界也积极寻求对策,如美国财务会计准则委员

会(FASB)于1987年颁布了第96号《所得税会计》,1988年发布了第100号会计准则公告《所得税法》,1989年又颁布第103号和1991年、1992年分别颁布了《所得税会计》,1981年颁布了第52号会计准则公告《外币税收》,1982年颁布了第57号会计准则公告《有关联者的揭示》,1982年又颁布了第70号会计准则公告《财务报表与物价变动:外币核算》,以期指导处理第四次兼并浪潮所产生的新的会计业务。

20世纪80年代以来,随着社会经济环境的变化以及新的会计业务的不断出现,高级财务会计的基本内容、指导思想和处理方法都已基本形成,并得到了会计职业界的广泛认可与接受,成为一种会计惯例。这说明高级财务会计已经形成了不同于中级财务会计的理论基础和方法体系,它对中级财务会计中难以包括的内容进行了补充,从而使财务会计体系更加完整。这些不同于中级财务会计的理论基础和方法体系标志着高级财务会计学的成熟。

我国2006年2月15日颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则,其中《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24号——套期保值》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则的制定和颁布,说明高级财务会计在我国已初具规模,并形成了相应的会计理论和实务处理方法。

第三节 高级财务会计形成的理论基础

高级财务会计产生于会计所处的客观经济环境的变化。根据社会经济发展的客观内在规律,会计对所处的经济环境做了基本假设,以保证会计能在相对稳定的会计环境中对企业发生的经济业务进行会计处理。但企业所面临的经济环境是不断发展变化的。客观经济环境的变化会使得会计环境发生重大变化,进而使得传统经济环境下形成的会计基本假设和会计处理原则受到严重冲击。客观经济环境的变化或改变使得有些会计假设被突破,有些会计假设被否定。客观经济环境发生变化所引起会计假设的松动是高级财务会计形成的基础。

在客观经济环境变化下产生的新的会计业务尽管不符合传统会计假设的要求,但根据财务会计的目标以及会计信息的质量要求,这些会计业务也需要进行监督和反映,也需要在会计中进行处理并在财务报告中得到反映。因此,财务会计目标以及会计信息的质量要求是高级财务会计产生的理论基础。

一、会计假设的松动^①

(一) 会计主体假设的松动

会计主体是会计为之服务的特定单位。会计主体界定了会计服务的空间范围。典型的会计主体是一个独立核算的企业,会计以此为服务对象进行会计事项的处理,并通过编制会计报表系统反映该主体的财务状况和经营成果。但是,随着构成母子关系的企业集团的出现,会计主体显然突破了某一企业的概念。因为,母公司本身是一个独立核算的企业,这一会计主体下的每一子公司及其他分支机构也是一个会计主体。在这种情况下,站在集团的角度,会计服务对象的空间范围显然是由母公司及其下属单位构成的整体。也就是说,会计不仅要以每一独

^① 本部分内容参考了杨有红、江滨的《关于高级财务会计几个理论问题的思考》(《北京商学院学报》1998年第5期)。

立的企业为单位进行核算,编制财务报表,还要站在整个企业集团的角度,以企业集团为会计服务对象,编制合并财务报表。此外,随着客观经济环境的变化,会计主体假设有了新的更丰富的内容,如公司下设的分支机构、分部、事业部以及快速发展的企业年金基金等,在此基础上产生了超越会计主体假设前提条件的分支机构会计、分部报告、基金会计等新的会计业务。

(二) 持续经营假设和会计分期假设的松动

持续经营假设指会计主体的经营活动将会持续不断地下去,在可预见的将来不会出现因破产等原因而清算。但是,对于一个持续经营的企业,会计不能在企业结束其全部业务活动后才进行财务状况和经营成果的列报,因此,需要将持续经营的企业划分为相等时间跨度的会计分期,以此为基础编制财务报表。这两个假设为解决会计核算中资产计价和收益确定问题提供了基础。例如,正是基于持续经营假设和会计分期假设,对资产的计价采用历史成本而不用变现价值,以等同的时间间隔编制会计报表。如果企业面临清算,投资者和债权人关心的将是资产的变现价值和偿债能力,按变现价值计价才能提供决策有用的信息。也正是在这两个假设前提下,会计确认和计量的原则与方法才具有稳定性和可比性。一旦有迹象表明企业因出于某种原因而面临破产或兼并、收购等,这两个假设就丧失了前提,以这两个假设为基础的会计确认、计量的原则和方法将会无法采用。因此,持续经营假设为财务会计限定了前提条件。但是,市场经济是充满风险和机遇的竞争经济,随着全球经济一体化的加快,市场竞争不断加剧,企业出现合并、重组以及破产清算等事项经常发生,此时持续经营假设就不再合理。例如,当企业清算时,就应采用破产清算会计程序,资产以清算价格计价,并编制清算开始日和结束日会计报表。由于现代经济生活中有许多不确定因素可能导致企业破产、重组,才使企业面临破产清算和重组等特殊会计事项。高级财务会计中的破产清算会计和重组会计正是持续经营假设和会计分期假设松动的结果。

(三) 货币计量假设的松动

以货币为计量单位是会计核算区别于其他核算的显著特征。货币计量假设指会计对企业资产、负债、所有者权益、收入、费用以及利润的核算以货币为统一的计量单位,财务报表所反映的内容只限于能够用货币来计量的经济活动。货币计量假设有两层含义:一是以货币作为主要的计量单位,其中包括记账本位币的确定问题;二是该货币币值稳定,能充分反映企业经营中的价值运动。也就是说,如果以货币为计量单位的会计报表要能够为投资者、债权人以及财务报表的其他使用者提供有用的信息,会计计量所使用的货币本身的价值必须是稳定的,至少其价值波动必须限定在不足以使财务报表对经济业务产生歪曲的反映。

目前,在全球经济一体化的环境中,国家间的经济活动日益频繁,资本的跨国流动和国际贸易在不断扩大。这导致企业与国际市场的业务往来不断增多,在会计处理中有多种货币可供选择。企业可以根据自己经营的需要,选择企业所处地域通行的货币作为记账本位币,也可以选择企业所处主要经济环境中的货币作为记账本位币。这样就形成了外币交易会计和外币报表折算。另外,货币币值不变假设在货币币值变动幅度较小时是合理的,但币值的变动幅度较大时,就会直接影响会计信息的可靠性和相关性。例如,第二次世界大战以后,西方国家出现了普遍的、持续性的通货膨胀,货币购买力不断下降,货币计量假设中隐含的币值稳定的假定已严重脱离现实,仍以币值稳定为假设前提的以历史成本为基础的传统会计模式所提供的会计报表必然会严重失实,引起报表使用者的误解。因此,物价变动会计就应运而生。

除此之外,还有一些与上述事项交错并生的会计业务,如会计主体和货币计量假设变化形

成的外币报表折算。企业合并和企业集团的建立突破了原来的会计主体观念,出现了合并财务报表。但是,报表合并的范围并不限于国内的子公司。跨国集团为了对遍及其他国家的子公司进行管理,为了向报表使用者提供决策所需的有关跨国集团整体财务状况和经营情况的信息,同样需要编制跨国集团合并财务报表。比国内企业集团合并财务报表更为复杂的是,跨国集团合并财务报表之前,必须将子公司按所在国外币编制的财务报表折算成以母公司报告货币表述的报表。货币计量概念还延伸至将某一国外子公司以外币表述的财务报表转化成以母公司本国货币表述的财务报表。如果各种货币之间的汇率一直是固定不变的,外币报表的折算就不是一个困难的问题,只需将某一子公司按所在国或地区的货币编制的财务报表按固定汇率折成本国货币即可。但在汇率变动的情况下,就会出现折算汇率选择和折算差异的处理问题。

二、财务会计目标和会计信息的质量要求

一般认为,财务会计的目标包括反映管理层的受托责任和向投资者提供决策有用的信息。为完成这一目标,会计信息需要满足一定的质量要求,否则财务会计的目标将无从实现以至于失去意义。因此,应根据财务会计的目标和会计信息的质量要求,对满足会计确认和计量的所有会计业务进行会计处理。

(一) 可靠性要求

可靠性要求,要求企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量和报告,如实反映符合确认、计量要求的各项会计要素及其相关信息,保证会计信息的真实可靠、内容完整。这一原则要求会计对一些新出现的经济业务或事项进行反映,如物价变动。在物价大幅变动、但不考虑币值变动的情况下,会计信息虽然在金额上真实,但名义货币已经脱离了实际购买力,已经无法保证会计信息的可靠性。为了保障会计信息的可靠性和决策有用性,必须采用物价变动会计对会计信息进行修正。

(二) 相关性要求

会计信息的相关性是指会计信息对信息使用者的决策有用。会计信息的相关性原则要求企业将有用的会计信息进行处理并对外报告。对信息使用者而言,下列会计信息是其需要关注和了解的,如企业合并和破产清算方面的信息;企业进行债务重组的信息;企业融资租赁中实际利益和风险的转移;企业集团整体的财务状况以及经营成果;衍生金融工具业务给企业带来的利益和风险等。所有这些业务都需要根据相关性原则的要求予以会计处理并适时对外报告。

(三) 可比性要求

可比性要求,要求企业提供的会计信息相互可比,这种可比性一方面表现为同一企业在不同时期提供的会计信息相互可比,另一方面表现为不同企业在相同期间提供的会计信息也相互可比。为此,它需要企业之间、企业内部采用相对稳定的会计政策,并在会计政策变化时揭示出变化的原因和对当期会计信息的影响。例如,当企业处于物价变动期间时,同一企业在不同会计期间的会计信息就会因物价变动而不具可比性。所以在通货膨胀期间应当按照物价变动会计的专门方法对企业的会计信息进行修正,以保证会计信息质量的可比性。

(四) 重要性要求

重要性要求,要求企业提供的会计信息应当反映出与企业财务状况、经营成果和现金流量