



普通高等教育“十二五”规划教材
PUTONGGAODENGJIAOYU“SHIERWU”GUIHUAJIAOCAI

高级 财务会计

GAOJI CAIWU KUAIRI

• 主编 刘明传 谷福云

中国传媒大学出版社





普通高等教育“十二五”规划教材
PUTONGGAODENGJIAOYU“SHIERWU”GUIHUAJIAOCAI

高级 财务会计

GAOJI CAIWU KUAIRI

•主 编 刘明传 谷福云
•副主编 崔 冰 王普伟

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 刘明传, 谷福云 主编. —北京: 中国传媒大学出版社, 2013. 7

ISBN 978 - 7 - 5657 - 0733 - 9

I . ①高… II . ①刘…②谷… III . ①财务会计—教材 IV . ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 140022 号

高级财务会计

作 者: 刘明传 谷福云

责任编辑: 李 莉 穆会荣

责任印制: 曹 辉

封面设计: 雨 & 寒

出 版 人: 蔡 翔

出版发行: 中国传媒大学出版社

社 址: 北京市朝阳区定福庄东街 1 号 邮编: 100024

电 话: 65450532 或 65450528 传真: 010 - 65779405

网 址: <http://www.cucp.com.cn>

经 销: 全国新华书店

印 刷: 北京市昌平新兴胶印厂

开 本: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 18.25

字 数: 355 千字

版 次: 2013 年 8 月第 1 版 2013 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5657 - 0733 - 9/F · 0733

定价: 37.00 元

版权所有

翻印必究

印装错误

负责调换

前 言

从我国各高等院校会计学专业的课程设置体系来看,《高级财务会计》是继《会计学基础》和《中级财务会计》之后开设的一门重要的专业课程。无论是国内还是国外,对于高级财务会计与中级财务会计的内容体系界限都没有一个明确的划分标准,国内的绝大部分教材都是根据编者的理解作出取舍的,本书对于内容的组织主要考虑了以下几点。

1. 内容重点突破基本会计假设的特殊交易与事项

多数会计学者认为,是否遵循框架的基本假设是中级财务会计与高级财务会计内容划分的主要标志。遵循基本会计假设的常规交易或事项一般归属于中级财务会计的内容,而背离基本会计假设的交易或事项,如合并会计、外币会计、破产清算会计等都是高级财务会计的内容。高级财务会计之所以“高级”,因为它在对特殊事项的会计处理中,无论在假设和原则方面,还是在程序和方法方面,都是对中级财务会计的突破。

2. 与中级财务会计的内容相互衔接

由于我国会计改革的步伐加快,会计核算事项越来越丰富,中级财务会计的内容也越来越多。对于一般的具有普遍性的交易或事项通常包含在中级财务会计的内容中,但是对于不具有普遍性或处理难度较大的业务,一般在高级财务会计中介绍。

3. 注重实务操作性和应用能力的培养

会计是一门实用性很强的学科,课程内容应强调实际应用性。本书各章内容后面附有思考题、练习题,并在书后配备了习题的答案,进一步帮助学生巩固所学知识,提高学生分析、解决问题的能力。

4. 立足本国,放眼世界

本书会计核算主要遵循我国2006年发布的新会计准则以及后期的解释性公告等相关制度规范,同时对于国际的会计理论以及国际会计准则也作了相应的介绍,有助于学生加深对课程内容的理解,开拓学生的视野。

《高级财务会计》与《中级财务会计》相衔接,本书除了可作为普通高校本科会计学、财务管理、审计学等专业学习高级财务会计课程的主教材外,也可以作为高级财务人员后续教育以及经济管理干部,特别是从事会计核算、财务管理工作的广大的会计实务工作者、会计专业教师等自学使用或参考。

本书由刘明传、谷福云担任主编,由崔冰、王普伟担任副主编。参加本书编写的有(以姓氏笔画为序):王普伟、刘玲、刘明传、谷书平、谷福云、孟宪花、徐慧娟、崔冰、雷振华。全书由硕士生导师刘明传副教授总纂定稿。

本书由全国财政职业教育教学指导委员会副秘书长、教育部十二五规划教材和国家精品开放课程评审专家程淮中教授担任主审,程淮中教授在审阅过程中提出了许多宝贵的意见和建议,在此表示感谢。本教材借鉴了许多专家、学者的教材经验,在此也向他们表示由衷的谢意。

由于编者学识水平有限,时间紧迫,加之探索具有中国特色的应用型本科教材是一项长期而艰巨的任务,本规划教材难免有不当之处,恳请读者批评指正,以便今后修订时补充提高。

编 者

2013年5月

目 录

前 言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 高级财务会计概述	(1)
第二节 高级财务会计的基本理论	(7)
第三节 高级财务会计的研究范围	(12)
本章思考题	(14)
第二章 外币业务会计	(15)
第一节 外币业务概述	(15)
第二节 外币交易的会计处理	(20)
第三节 外币会计报表折算	(27)
本章思考题	(32)
第三章 租赁会计	(35)
第一节 租赁会计概述	(35)
第二节 经营租赁的会计处理	(40)
第三节 融资租赁的会计处理	(42)
第四节 售后租回的会计处理	(52)
本章思考题	(54)
第四章 股份支付	(56)
第一节 股份支付概述	(56)
第二节 股份支付的确认和计量	(58)
第三节 股份支付的应用举例	(66)

第四节 股份支付的信息披露	(70)
本章思考题	(71)
第五章 分部报告和中期财务报告	(74)
第一节 合并财务报表和分部报告	(74)
第二节 分部的识别	(79)
第三节 报告分部的确定	(83)
第四节 分部的信息披露	(88)
第五节 中期财务报告	(94)
本章思考题	(107)
第六章 企业分支机构会计与联合财务报表	(109)
第一节 企业分支机构的基本特点和会计系统	(109)
第二节 企业分支机构的基本会计业务	(111)
第三节 账项调整和联合财务报表的编制	(122)
本章思考题	(129)
第七章 每股收益	(131)
第一节 每股收益概述	(131)
第二节 基本每股收益	(132)
第三节 稀释每股收益	(133)
第四节 每股收益的列报	(141)
本章思考题	(143)
第八章 企业合并	(146)
第一节 企业合并概述	(146)
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	(149)
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	(156)
本章思考题	(160)
第九章 合并财务报表	(163)
第一节 合并财务报表概述	(163)
第二节 合并资产负债表	(171)
第三节 合并利润表	(206)
第四节 合并现金流量表	(214)
第五节 合并所有者权益变动表	(220)
本章思考题	(223)

第十章 物价变动会计	(225)
第一节 物价变动会计概述	(225)
第二节 物价变动会计模式	(230)
本章思考题	(252)
第十一章 企业破产清算会计	(255)
第一节 企业破产清算概述	(255)
第二节 破产清算会计的基本理论	(259)
第三节 破产清算会计的确认和计量	(263)
第四节 破产清算会计报告	(277)
本章思考题	(282)

第一章

总 论

第一节 高级财务会计概述

一、高级财务会计产生的背景

经济越发展，会计越重要。经济发展会促进相应的会计发展。高级财务会计产生于客观经济环境的变化中，是客观经济环境发生变化引起会计假设松动后，人们对会计假设的特殊会计事项进行理论和方法研究的结果。当然，随着社会经济的发展，作为社会经济细胞的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，为了谋求经济更快发展，企业的经济活动已不再局限于某一国家区域内，而是不断地向周边国家延伸，追求经济资源在全球范围内进行配置。因此，全球经济一体化的进程越来越快。发达国家不仅大力推行产品国际化的战略，更重要的是大规模地推行资本国际化战略，致使跨国公司大量涌现。

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，各国政府都将其主要精力投入到国家的经济建设上来，许多自然科学家也都投身到经济建设中来，世界经济得到极大的发展。此时，产生了许多新的、自然科学与社会科学相互交叉的学科，如经济数学、现代管理理论与方法等，这又进一步地推动了整个社会经济全面的、迅猛的发展，使西方国家所处的经济环境发生了巨大的变化。

（一）企业规模不断扩张，竞争日趋激烈

首先，世界各国的经济实力不断发展壮大，国家与企业所面临的市场竞争越来越激

烈,企业为了生存必须不断地扩大规模,这使得公司间的股权投资成为必然。企业相互进行股权渗透,逐步发展成为庞大的企业集团,母子公司成为一种庞大的社会现象。其次,有着企业血库之称的资本市场建立并得到迅猛发展,可通过资本市场的自主调节,优胜劣汰,使社会经济资源的配置进一步优化。最后,随着经济的高速发展,企业与其利益相关者的关系日趋密切,这使得整个社会对会计信息的要求越来越高,依赖性越来越强。而且,会计信息的质量直接关系到资本市场的健康、有序发展,因此,会计在企业管理中的地位越来越突出,越来越重要,甚至是不可或缺的。

(二) 通货膨胀普遍加剧

20 世纪六七十年代,由于世界经济发展失衡,在西方国家普遍出现了通货膨胀现象,且越来越严重。其具体表现为,1972—1973 年,处在整个生产环节底层的初级产品价格开始上涨,影响工人生活水平,导致职工薪酬增加,随后导致生产资料的价格猛涨,进而使所有的商品价格和职工薪酬发生变动,且不能明确地按照同样的比率变动,即形成相对价格变化,自此,通货膨胀显现。通货膨胀使不同商品的相对价格和产量出现了扭曲,使整个经济的产出和就业产生了扭曲,还导致收入和财富在不同阶层之间进行再分配。所以,通货膨胀已经成为西方国家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想受到了严重的冲击,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正确的经济决策。

(三) 社会经济发展,会计信息质量不断提高

随着社会经济发展的巨大变化,社会上产生了许多新的、特殊的企业和业务,它们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,更多的由母公司和子公司组成的企业集团出现,甚至形成了由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不是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,母公司常常利用对子公司的控制能力,粉饰自身的财务报告(又称财务会计报告),误导甚至欺骗投资者,以至于严重干扰了资本市场的秩序,这使得企业在取得自己的私利的同时损害了其他企业的利益,最终将影响整个国家经济社会正常、健康的发展。所以,需要站在企业集团的角度上编制能够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报告。在经济领域中,国家与国家的界限被淡化了,随着交易在国家间进行,各种货币间的交换也变得平常起来,从而使得会计核算中外币业务处理凸显出来。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,加之大量金融及金融衍生工具应用于企业生产经营活动中,这些都对传统财务会计的理论与方法提出了新的挑战。

（四）跨国投资和资本国际化进程加快

为了谋求经济更快发展，企业的经济活动已经不再局限于某一个国家区域内，而是不断地向周边国家延伸，追求经济资源在全球范围内进行配置。因此，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其产品的国际化，更重要的是大规模地推行资本的国际化，致使跨国公司大量出现，于是，又进一步地推动了国际贸易的发展，同时也促使资本投资彰显了国际化和多元化的特色。

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，因此要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 20 世纪 60 年代，在传统财务会计的基础上产生了一种专门的会计，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、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，传统财务会计面临着新的挑战，要求就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被引进，并且发展很快。

二、高级财务会计发展历程

目前，国内一般把高级财务会计的产生和发展划分为萌芽期、发展期和成熟期三个阶段。

1. 萌芽期（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，劳动生产力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财务报表的问题。第一次世界大战以后，西方国家出现了轻度的、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，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。

2. 发展期（20 世纪五六十年代）

第二次世界大战结束以后，西方国家都在积极地发展自身的工业，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。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《会计研究公告第 43 号》,规范了融资租赁会计的处理方法。针对随后出现的第三次企业兼并、合并浪潮,美国会计程序委员会于 1959 年发表了《会计研究公告第 51 号》,规范了合并会计报表的编制。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》。1960 年,美国会计原则委员会发表了第 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。至此,20 世纪五六十年代,高级财务会计的基本内容已经形成。

3. 成熟期(20 世纪 70 年代至今)

进入 20 世纪 70 年代以后,西方资本主义国家以及会计领域的国际性组织根据经济发展的需要,陆续发布相关的会计准则,指导、修订经济领域中出现的新的、特殊的会计问题。例如,美国财务会计委员会发布的《财务会计准则第 1 号——外币交易信息的披露》、《财务会计准则第 8 号——外币交易和外币报表折算的会计处理》、《财务会计准则第 13 号——租赁会计》、《财务会计准则第 20 号——期汇合约的会计处理》、《财务会计准则第 89 号——财务报告和物价变动》、《财务会计准则第 96 号——所得税的会计处理》、《财务会计准则第 141 号——企业合并》等。国际会计准则理事会自 1973 年成立后,陆续发布了《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》、《国际会计准则第 12 号——所得税》、《国际会计准则第 17 号——租赁》、《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》、《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》、《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》等。从这些准则的制定中可以判断,高级财务会计作为一门财务会计的分支的条件已经具备,已经形成了不同于中级财务会计的理论基础和方法体系,得到了会计学界和职业界的广泛认同和接受,它对中级财务会计中没有也不能包括的内容进行了补充,从而使财务会计体系构成更加完整。

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 30 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经济领域中的新问题、新方法进行规范,至 2006 年 2 月 15 日,国家颁布了《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。

三、高级财务会计的概念

（一）高级财务会计概念解析

根据高级财务会计的产生与发展历程以及研究对象，高级财务会计属于财务会计的范畴，可以从以下五个方面理解。

1. 会计目标方面

财务会计的目标是，以财务报告的形式向财务报告使用者提供对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对企业内部管理层决策有用的会计信息。目前认定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），并在财务报告中予以揭示；物价变动会计研究的是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；合并财务报表则是研究如何以企业集团为一个财务报告主体，以母子公司个别财务报表为基础，编制和披露能够反映企业集团整体财务状况、经营成果以及现金流量的财务报表问题。所以，高级财务会计与中级财务会计的目标是一致的，就是明确为什么要提供会计信息，向谁提供会计信息，提供哪些会计信息的问题。

2. 研究内容方面

高级财务会计研究的是企业所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。因此，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一致。所以，高级财务会计的研究对象与中级财务会计的研究对象实质上是一致的，应属于财务会计范畴。但是，高级财务会计主要处理企业在生产经营活动中面临的特殊事项或交易，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是企业生产经营活动中一般性质的，即大部分企业都可能面临的通常事项，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。

3. 会计理论和方法传承方面

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，是在更高一个层面建立起来的理论与方法，并不完全脱离中级财务会计的理论与方法。高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

财务会计的四项假设。在社会经济发展,会计环境发生变化后,中级财务会计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的会计理论和方法,并应用于会计实践,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量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/名义货币”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;当企业经济活动跨出国门,无法用本国货币作为唯一计量币种的时候,外币会计及外币财务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,企业年金基金会计便应运而生。

4. 会计技术方法方面

高级财务会计运用的会计技术方法与中级财务会计运用的会计技术方法基本一致。首先,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。其次,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。最后,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,并以财务报告的形式对外披露的。这些都符合财务会计最基本的方法要求。

5. 会计信息质量特征方面

高级财务会计要求企业提供的会计信息应当满足与企业利益相关者的需求,应当与其经济决策有关。因此,企业所提供的信息应符合《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。所以,高级财务会计与中级财务会计对会计信息质量的要求是一致的。

高级财务会计与中级财务会计之间存在着区别。中级财务会计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,其核算与监督的业务整体性、连续性比较强,这些业务一般都会在企业的经营活动中发生,如应收账款、存货、固定资产、收入、费用、利润等。而高级财务会计主要核算企业经济活动中发生的特殊业务,其业务连续性、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,破产清算会计等;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等;有些业务在特殊的组织形式下出现,如独资、合伙企业会计等;有些业务是特殊企业发生的,如石油天然气会计、期货交易会计等;有些业务是一般企业的特殊业务,如股利支付会计、企业年金基金会计等;有些是企业中比较复杂的业务,如所得税会计等。

（二）高级财务会计的概念

高级财务会计是指在中级财务会计理论与实践的基础上，根据社会经济发展需要不断研究，不断修正和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。高级财务会计具体包括：独资和合伙企业会计、租赁会计、外币交易会计、企业合并会计、合并财务报表编制、物价变动会计、企业破产清算与重组会计等。

第二节 高级财务会计的基本理论

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

中级财务会计学是以财务会计四项基本假设为理论研究的逻辑起点的，在此基础上设定会计基础、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，并且约定会计信息披露的方式、格式及内容。

这种理论研究逻辑要求，所研究的业务必须满足四项基本假设，一旦四项基本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，会计理论体系将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者提供高质量的、能够支持其决策的会计信息。例如，当企业所处的经济环境与其地理环境不在同一个国家时，应当以哪一种货币作为会计计量的单位呢？又如，企业间通过相互股权投资形成集团，如何界定合并财务报表编制界限，如何编制能够反映企业集团整体财务状况、经营成果、现金流量的合并财务报告呢？

（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和理论研究的逻辑起点的，一切理论和方法都是为会计目标服务的，只要能够对实现会计目标有益，都应该研究和容纳。财务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者作出经济决策。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,在会计理论上进行创新,将由母子公司组成的企业集团作为一个财务报告主体。这就扩大了财务报告主体的范围,使其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,建立以财务报告要素、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。

在这种会计理论研究的逻辑关系下,其研究领域是开放的,是随着经济环境的变化而变化的,不会禁锢在一个特定的范围里,而是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真正实现财务会计目标。

二、高级财务会计的理论基础

高级财务会计是财务会计中的一个分支,它的目标与财务会计目标是一致的,并且,会计目标和会计信息质量特征的地位也越来越被人们所重视。传统经济背景下形成的会计假设和原则在新的经济环境中受到了极大的冲击,有些会计假设已经被突破,有些会计假设的根基被动摇,使原来的会计理论框架经历了从内部构成的协调变为不协调,又从不协调变为再次协调,这样一个否定之否定的过程,必然会产生新的理论体系,以适应社会经济发展的需要。现阶段对高级财务会计理论基础的认知在将来随着社会发展还会有所变化,因此,高级财务会计的理论基础建立在不平衡的会计理论基础之上。

(一) 企业面临的客观经济环境的变化对原财务会计基本假设产生冲击

企业面临的社会经济环境是不断发展变化的,是一个运动过程,不可能是一成不变的。社会经济发展有其内在的客观规律,在遵循客观规律的基础上,会计对企业所处的经济环境作了基本假设,以保证会计能够在一个相对稳定的会计环境中对企业所发生的经济业务进行会计核算,并按照会计信息的质量要求对外提供真实、可靠的会计信息。但是客观经济环境的变化,会使得会计环境发生重大的变化,进而使得会计基本假设受到严重的冲击。这种冲击主要体现在两个方面:一是原有的客观经济环境发生了较大程度的变化,已经难以用原来的方式对外在环境加以限制;二是原有的客观经济环境完全改变,原有的会计基本假设被否定。

1. 会计主体假设松动

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围,是会计为之服务的特定单

位。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量,提供与其决策有关的会计信息,会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区分开来,这样才能实现财务报告的目标。典型的会计主体是指独立于其他经济单位的、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,并对外提供能够反映该主体的财务状况和经营成果的财务报告。但是,随着市场经济的发展,企业必须不断地扩大自身的生产规模以增强竞争能力以及对市场的适应能力和把握能力,因此,企业合并成为企业间的一种普通的经济行为,并且大量的合并是以相互之间的股权投资方式完成的,由此形成了大量的由母子公司组成的企业集团。原有会计主体假设主要约定是单个企业,要求每一单个企业必须根据《企业会计准则——基本准则》的要求对外提供财务报告。但是,由于组成企业集团的母子公司之间存在的控制与被控制关系,单个企业的财务报告无法真实反映企业财务状况、经营成果以及现金流量。所以,必须拓展会计主体假设内涵,界定复合会计主体假设。由此推定,由母子公司组成的企业集团应当作为一个复合的会计主体,定期编制和公告其财务报告,以反映企业集团的财务状况、经营成果、现金流量和所有者权益变动情况,合并财务报告应运而生,从而出现了不同于个别财务报告主体的复合财务报告主体问题。在这种情况下,财务报告的主体就不仅是母公司自身,还包括其所属的、在特定资产负债表日应纳入合并范围的子公司。母公司应站在整个企业集团的角度、以企业集团为会计服务对象、以个别财务报表为基础编制合并财务报表。另外,由企业管理的年金基金,也应区别于企业其他的生产经营活动,而作为一个单独的会计主体,企业应对每项基金进行会计确认、计量和报告。

2. 持续经营假设松动

持续经营假设是指在可以预见的未来,企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去,履行既定的条约与承诺,不会停业,也不会大规模削减业务,不会面临破产清算。持续经营假设为财务会计限定了前提条件。可是,市场经济是充满风险和机遇的竞争经济,并且随着全球经济一体化进程的加快,国家资本市场的完善,市场竞争会不断加剧。因此,部分企业出现合并、分立、重组以至于破产是不可避免的。当企业整体无法持续经营时,就导致企业解体、清算。另外,在新的经济环境下出现的网络企业,由于其本身具有经营期限短暂多变的特点,根本无法满足持续经营假设的要求,这些现象都是对持续经营假设的否定。会计理论就需要研究当企业无法持续经营下去的时候,如何确认和计量会计要素,如何确认破产清算期间的损益,如何对外报出相关会计信息等问题。所以,高级财务会计中包括了破产清算会计。