

21
世纪
管理学教材

应用型

主 编 傅秉潇
副主编 赵小明 李 波

高级财务会计

*Advanced
Financial Accounting*



清华大学出版社

21
世纪
管理^学教材

应用型

主 编 傅秉潇
副主编 赵小明 李 波

高级财务会计

常州大学图书馆
藏书章

*Advanced
Financial Accounting*

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书以新企业会计准则和相关规范为基准,对会计领域中的特殊业务和复杂业务从理论上进行了详细阐述。同时,针对新会计准则颁布和实施以来实务中出现的对新准则曲解或滥用以调整会计报表等问题,精心挑选了部分最新案例附于各章后,试图以全新视角透视新准则及相关会计学理论及其应用。

本书所附“案例与阅读材料”旨在帮助读者更好地理解高级财务会计的内涵。为尊重原作者成果、理念及风格,我们尽可能使材料保持原貌。

本书适于高等院校会计、财务管理、审计等相关专业本科生及高职高专学生用作教材,也可供财经专业教师、会计人员、审计人员及其他自学者阅读参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/傅秉潇主编. —北京:清华大学出版社, 2010.11

(21 世纪管理学教材)

ISBN 978-7-302-23142-4

I. ①高… II. ①傅… 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(2010)第 115150 号

责任编辑:陈仕云

封面设计:唐韵设计

版式设计:杨 洋

责任校对:张彩凤

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:北京国马印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印 张:27.25 字 数:591 千字

版 次:2010 年 11 月第 1 版 印 次:2010 年 11 月第 1 次印刷

印 数:1~4000

定 价:38.00 元

产品编号:037872-01

前 言

高级财务会计是会计、审计、财务管理等相关专业的核心课程，主要研究复杂业务和特殊业务的会计处理问题。

随着我国社会主义市场经济的迅速发展和全球一体化进程的加快，财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了新的企业会计准则，并于 2007 年 1 月 1 日正式施行，实现会计准则与国际标准基本接轨。随着新会计准则的实施与应用以及新情况和新问题的不断出现，财政部出台了新准则应用指南与讲解，以使财务人员对新准则的理解、把握能更具体深入和细致准确。

本书注重理论，突出实务，其特色在于以下几方面。

1. 以新企业会计准则为基础，突出实用性及普适性。企业会计准则是会计业务处理的技术与制度规范，所有业务处理均应依据准则要求，对于准则未涉及的内容，如物价变动会计，考虑到在可预见的将来，我国不会发生恶性通货膨胀，因此其不具实用性，故本书未编录；对于具有行业性质的内容，如油气资产、保险合同等，因不具有普适性亦未编录。

2. 各章后附新准则实施后实务中出现的最新案例，以全新视角透视新准则及相关会计学理论，以利于读者对新准则的理解、把握和识别。

3. 教材以紧紧围绕应用型人才教育为目标，强调财会知识、方法和技能的培养。

4. 结构清晰，内容紧凑，重点突出。

5. 本书编者均具备较深厚的会计理论功底和会计教学经验，部分教师具有多年大型企业财务工作经验，在编写中注重理论与实际相结合。

本书由中国注册会计师傅秉潇老师（顺德职业技术学院）任主编，赵小明副教授（湖南理工学院南湖学院经管系主任）、中国注册会计师李波老师（华南农业大学珠江学院）任副主编。参加编写的人员还有何力军老师（湖南理工学院南湖学院）、叶苗苗老师（湖南理工学院南湖学院）。全书各章编写分工如下：第二、三、四、五、六、七、八章由傅秉潇执笔，第一、十、十五章由赵小明执笔，第九、十三、十四章由李波执笔，第十一章由何力军执笔，第十二章由叶苗苗执笔。

在本书编写过程中，作者参考了大量国内外有关高级会计学方面的教材、专著和文章，适当收录了中华会计网校、会计视野等网站中任行无敌、夏草、飞草、得分等网友的文章。同时，本书的出版得到了清华大学出版社的大力支持，在此一并致谢。

受限于编者的知识、经验和人力等资源，书中难免存在不足，会计知识的更新、课程的改革和建设仍在不断的发展中，我们期待会计界的专家、学者和广大读者不吝指教。

编 者

2010 年 9 月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 高级财务会计的产生与发展	1
第二节 高级财务会计产生的基础	5
第三节 高级财务会计的概念	8
第四节 高级财务会计的内容构成	11
第二章 外币交易及报表折算	14
第一节 外币交易概述	14
第二节 外币交易的会计处理	16
第三节 外币财务报表折算	30
案例与阅读材料	39
练习题	41
第三章 借款费用	45
第一节 借款费用概述	45
第二节 借款费用资本化金额的确定	49
案例与阅读材料	57
练习题	59
第四章 非货币性资产交换	63
第一节 非货币性资产交换概述	63
第二节 非货币性资产交换的会计处理	67
案例与阅读材料	78
练习题	79
第五章 债务重组	83
第一节 债务重组概述	83
第二节 债务重组的会计处理	84
案例与阅读材料	101
练习题	107

第六章 所得税会计	111
第一节 所得税会计概述	111
第二节 递延所得税资产及递延所得税负债	122
第三节 所得税费用的确认和计量	132
案例与阅读材料	140
练习题	143
第七章 或有事项	147
第一节 或有事项概述	147
第二节 预计负债的确认和计量	149
第三节 或有事项会计处理的具体应用	152
案例与阅读材料	166
练习题	168
第八章 资产负债表日后事项	174
第一节 资产负债表日后事项概述	174
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	177
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理	183
案例与阅读材料	191
练习题	193
第九章 会计政策、会计估计变更和差错更正	198
第一节 概述	198
第二节 会计政策变更	204
第三节 会计估计变更	212
第四节 前期差错更正	214
案例与阅读材料	223
练习题	225
第十章 租赁	230
第一节 租赁概述	230
第二节 承租人的会计处理	232
第三节 出租人的会计处理	240
第四节 售后租回的会计处理	247
案例与阅读材料	251
练习题	254

第十一章 金融资产转移	258
第一节 金融资产转移概述	258
第二节 金融资产转移的确认和计量	260
案例与阅读材料	275
练习题	282
第十二章 套期保值	286
第一节 套期保值概述	286
第二节 套期保值确认和计量	289
案例与阅读材料	301
练习题	305
第十三章 企业合并	307
第一节 企业合并概述	307
第二节 同一控制下企业合并的处理	309
第三节 非同一控制下企业合并的处理	321
案例与阅读材料	336
练习题	340
第十四章 合并财务报表	344
第一节 合并财务报表概述	344
第二节 合并资产负债表	348
第三节 合并利润表	371
第四节 合并现金流量表	377
第五节 合并所有者权益变动表	384
案例与阅读材料	388
练习题	389
第十五章 企业清算、破产与重组	393
第一节 企业清算、破产及重组概述	393
第二节 普通清算	399
第三节 破产清算	406
第四节 破产重组	413
案例与阅读材料	417
练习题	423
参考文献	425

第一章 绪 论

高级会计一词源于英文的 Advanced Accounting，在国外的会计教材体系中，有关这一概念的内容既有专门论著，也可散见于一般财务会计（Financial Accounting）之中，但很难找到对高级会计的定义性描述。我国港台地区的学者对高级会计的界定也很笼统，一般将其解释为特种会计，认为高级会计主要是将会计原理运用在非一般会计事项方面，是对会计原理做若干更深入的讨论与运用；也有学者认为，由于高级会计阐述的是一般财务会计不能包括的业务，所以其内容有的较难，有的则不难，不能将其全部归为复杂的业务事项。

第一节 高级财务会计的产生与发展

一、高级财务会计的产生

20 世纪初社会生产力得到了较大的发展，企业的规模不断扩大，企业的组织形式逐渐向股份公司转化，特别是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，西方资本主义国家经济环境产生了巨大变化。

1. 各国经济不断发展壮大，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，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. 西方主要国家在 20 世纪 60—70 年代通货膨胀普遍加剧。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平均为 26%，其中 1973 年秋季发生的第一次石油危机使原油价格暴涨 34 倍，1978 年年底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，而且波及到亚洲和拉丁美洲。通货膨胀已成为全世界共同面临的难题。

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资本和货币资本的国际化，拓展国际市场，而且大规模地推行生产资本的国际化，推动国际贸易和国际投资的扩大，因此，跨国家、跨区域、跨行业的经济组织日益增多，经营形式走向多样化、多角化和多元化，使得国际经济趋于一体化。

4. 金融国际化。由于国际金融市场不断发展完善，各种衍生金融工具应运而生，并得到快速发展，国际资金的流速加强，流量增多，期货交易、融资租赁等行业蓬勃发展，使

各国家的交易投资的规模扩大, 频率增高, 国际间的依赖性增强。

5. 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, 占有市场的更大份额, 都在积极寻求合作伙伴, 建立联盟, 对资产进行重组、合并。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, 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。

由于上述环境的变化必然产生许多新的会计业务, 而这些新的会计业务又都突破了传统财务会计和管理会计的范围, 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资产或劳务的业务往来, 为了全面综合地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报表, 如果是跨国性的集团公司, 如果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时, 还应首先进行外币报表的折算, 然后再编制合并报表。

2. 在进行国际贸易和国际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, 套期保值和融资的互换交易等事项。

3. 通货膨胀的存在与发展, 必然严重地冲击财务会计的币值稳定假设, 如果不采取一定的措施对物价变动影响进行剔除, 必然影响会计信息的质量及其价值的实现。

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, 必然出现风险及逃避风险、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。

5. 企业的兼并与合并、清算与破产, 也必然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报表, 而且在会计处理过程中涉及若干会计主体, 会计人要扮演多种角色, 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, 如何进行清算破产, 这确实是会计领域的一个新问题。

面对会计领域诸多的新问题, 原有的财务会计的框架难以容纳, 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, 从高级财务会计所涵盖的内容来看, 其发展过程大致可划分为以下三个阶段。

(一) 高级财务会计的萌芽期

现代会计从其产生起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,因而也就是在会计上必然编制合并报表,以完整地反映企业集团的财务状况与营运能力。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高潮,“把一个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”,第二次企业兼并浪潮使股份公司得到了进一步的发展与完善,“导致了合并报表的广泛使用,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,通货膨胀必然影响到会计信息的准确性,引起人们的关注,美国早期会计学家亨利·W. 斯威尼在1936年就出版了《稳定币值会计》一书,书中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用工业转变,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年代就产生了融资租赁业务,以解决各国各行业资金不足的问题,融资租赁业务一出现就促使了租赁会计的产生。1953年美国会计程序委员会(CAP)发表了《会计研究公告第43号》,提出融资租赁会计处理方法的若干意见。

20世纪60年代末,世界经济出现了迅猛发展的局面,科学技术的突破,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,组合成一个混合体,这个混合体在一个企业主统一指挥、统一管理、统一经营下进行运转。CAP针对企业兼并浪潮,于1959年发表了会计研究公告第51号《合并财务报表》,并对合并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。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会计信息质量的影响。在这一时期,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,因此所得税会计也应运而生。

20世纪50—60年代是高级财务会计的发展时期,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,有待进一步发展。

(三) 高级财务会计的成熟期

20 世纪 70 年代,在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问题等,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》,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。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,也就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。其一为一般物价水平会计,其奠基人是美国著名会计学家斯威尼。他在 1936 年出版的《稳定币值会计》一书提出了等值美元会计思想,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。其二为现行成本会计模式,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。美国证券交易委员会(SEC)于 1978 年发布第 190 号《会计文告集》,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。如英国、澳大利亚、加拿大和新西兰等国家的会计职业界,亦追随美国和英国,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。其三是变现价值会计,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, 他于 1939 年出版《会计中的真实性》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 年后相继发表了他的《企业收益计量理论》和《计量收益和财富的相关标准的应用》, 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、利用各国的税法和有关法律逃避税收、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 号财务会计准则公告《所得税会计》, 1988 年发布了第 100 号财务会计准则公告《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 号财务会计准则公告《外币税收》, 1982 年颁布了第 57 号财务会计准则公告《有关联者的揭示》, 1982 年又颁布了第 70 号财务会计准则公告《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。

随着社会会计业务环境的变化, 新会计业务不断出现, 高级财务会计的基本内容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, 标志着高级财务会计的成熟, 它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。

第二节 高级财务会计产生的基础

有学者认为构成财务会计学的核心理论有两种, 即会计假设核心论和会计目标核心论。前者主张会计假设是建立财务会计理论和实务的基础, 会计原则是在会计假设指导下控制会计实务、制约会计行为规范的信条, 受此限制会计理论体系将是相对稳定的; 后者主张以会计目标为核心可以适应会计环境的深刻变化, 从国际会计准则规范的业务事项中可清楚地折射出这一点。因此, 中国人民大学阎达五教授等人认为从理论上讲授会计假设限定范围制约所形成的会计理论体系只能适用于一般财务会计业务, 而以会计目标为内核的会计理论体系可以容纳高级会计业务, 而且从实际上看是对会计假设理论体系进一步丰富和完善, 并认为“可以从两种理论体系之间的相互结合、相互转化的角度来探讨高级会计学的基础……成为进行高级会计学理论研究的基本线索”。事实上, 会计假设是会计界自我证明的会计环境命题, 也是会计原则赖以存在的基本假定, 在没有面临特殊的、有悖于稳定的会计环境的特殊事项的条件下, 它们被认为是正确的推论。但是随着社会经济环境

的变化,各种超越会计基本假定的经济业务大量涌现,势必导致会计产生新理论和新方法,高级财务会计于是成为会计学科的重要组成部分,其理论和方法也处于不断完善之中。会计理论研究中以会计目标为核心,以缘于特殊会计事项对会计假设的背离为起点,构造高级财务会计的理论体系无疑是一种正确的选择。

会计假设是人们进行会计确认、计量的基本前提,是会计原则赖以存在的基本假定。人们所探求的会计理论正是要确定假设、原则与会计方法之间的关系。企业会计的原则和方法几个世纪以来能够获得较稳定的发展,是在会计假设与会计面临的经济环境基本一致、没有出现有悖于会计假设的“特殊事项”的条件下,人们不断探索的结果。高级财务会计对特殊会计事项处理的原则和方法,与中级财务会计对一般会计事项的处理原则和方法存在着较大的差别,这种差别源于特殊会计事项对会计假设的松动或背离。

对“松动”的诠释是构造高级财务会计内容的基点。这里讲的“松动”有两层含义:一是原有的客观条件发生了较大程度的变化,难以用原有的方式限制和解释;二是原有的条件被客观形势所限,被彻底否定。会计假设的松动只是会计理论发生变化的结果,其根本原因是客观经济环境的变化,是原有的会计前提条件不能完全适应变化了的客观经济环境的表现形式。我们可将会计假设的松动与形成的高级财务会计的诸项业务结合起来一起说明。

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。一般而言,会计主体可以是一个独立核算的单位,也可以是独立核算单位下的一个特定部分。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,并通过编制财务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同样也是一个会计主体。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以及下属单位构成的整体。也就是说,会计不仅要以每一独立的企业为单位进行核算、编制财务报表,还要以整个企业集团为服务对象,以个别报表为基础采用专门的方法编制合并财务报表。

二、持续经营假设和会计期间假设的松动

持续经营假设指会计主体的经营活动将会持续经营下去,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呈报,因此需要将持续经营的企业划分为相等的时间跨度,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期间假设,我们才能够着眼于经济决策对会计信息的要求反映当前的交易和事项,并根据对未来的预期更新对资产和负债的计量,在此基础上以等同的时间间隔编制财务报表。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资产的偿债能力,按变现价值计价才能提供报表使用者所需的信息。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某种原因而面临着破产或兼并、收购等方式的重组,这两个假设则丧失了前提,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。例如,当企业清算时,将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财务报表。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期间假设动摇的结果。

三、货币计量单位的松动

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。货币计量假设中隐含着一个十分重要的假设:币值稳定。也就是说,如果以货币为计量单位的财务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。但第二次世界大战以后,某些国家出现了普遍的、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财务报表必然导致会计信息严重失真,引起报表使用者的误解,这就迫使人们对物价变动会计进行研究,寻求新的计量方式消除物价变动对财务状况和经营成果的歪曲反映。

前面已述,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。跨国集团为了对遍布于其他国家的子公司的管理,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报表。比国内企业集团合并报表更为复杂的是,跨国集团合并报表之前,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达的财务报表转化成以母公司本国货币表达的财务报表。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合成本国货币即可。但在汇率变动的情况下,不同的报表项目承受着不同的汇率变

动风险, 流动项目和非流动项目、货币项目和非货币项目受汇率的影响是不同的, 因此不同类型的项目必须采用不同的汇率折算。由此而出现的折算汇率选择和折算差异的处理问题, 是中级财务会计中的理论和方法所无法解决的, 从而使外币报表折算成为高级财务会计课程的重要内容之一。

第三节 高级财务会计的概念

一、高级财务会计的不同观点

高级财务会计课程在大学会计专业是必修课, 但在国内外出版的各种高级财务会计教材中, 可以说还尚未形成公认的理论体系。上海复旦大学张文贤教授在主译美国南加州大学会计学教授约翰·拉森著《现代高级会计》中文版序言中说: “高级会计, 你姓什么?” 并有意识地比较各种版本教材, 发现“或为拼盘, 或为疑难, 或为专题, 可谓风格迥异, 内容悬殊”。

我国大部分会计学者认为高级会计应为高级财务会计, 也有学者认为高级会计一词难以捉摸、不好解释, 因而将其界定为“特种会计”或“特种业务会计”。我国现已出版的高级会计学教材中对高级会计进行的解释都比较含糊, 有以下 6 种观点。

1. 第一种观点认为, 高级财务会计是对一些专门的会计领域, 对比较深奥的会计课题展开论述(见厦门大学会计系列教材《高级财务会计》前言)。该书阐述的内容为公司会计(含股东权益会计、所得税会计、清算与重组会计)、合并财务报表、外币折算、物价变动会计和租赁会计。

2. 第二种观点认为, 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; 高级财务会计则是针对上述各种专题, 对有关问题加以阐述(见上海财经大学会计系列教材《高级财务会计》前言)。该书阐述的内容为不同组织形式有特色的所有者权益会计、企业合并和合并报表、特殊的财务报告、政府及非营利性组织会计和一些特殊的财务会计专题(包括寄售与分期收款销售、租赁、房地产、退休金、所得税、期货交易、外币业务、外币报表换算, 以及公司的重整、改组与破产清算)。

3. 第三种观点认为, 高级财务会计即高等会计学, 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(见立信会计出版社出版, 王文彬、林钟高主编《高等会计学》前言)。

4. 第四种观点将高级财务会计定义为企业特种会计, 是指企业一般会计业务以外的特殊业务会计。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(见中南财经大学会计系列教材《企业特种会计》前言)。该书还认为, 由于国外的高级会计还包括非企业会计的内容, 因此将该书定名为高级会计学是不大恰当的。

5. 第五种观点为高级会计学, 指出“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’, 向外部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”(见首都经贸大学会计学系列教材《高级财务会计学》导论)。

6. 第六种观点倾向于将高级财务会计定义为: 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, 即利用财务会计的固有方法, 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一些特殊业务以新的会计观念进行反映和监督的会计。它与会计学原理、中级财务会计互相补充, 共同构成了财务会计的完整体系(汤湘希《高级财务会计》, 经济科学出版社)。

从上述不同论点的比较中可以看出, 我国学者对高级会计的认识尚未形成共识, 这不仅表现在高级会计的范围上, 即高级会计是否应该包括管理会计、非营利组织会计、人力资源会计等内容, 还表现在对“特殊经济业务会计”的认识方面, 即高级会计与一般财务会计区分的标志是否就在于“一般”与“特殊”之别, 高级会计是否就是指特殊业务会计。

二、高级财务会计的定义

改革开放以来, 随着社会主义市场经济体制逐渐确立以及经济活动的复杂化, 企业并购、并组、外币交易、衍生工具运用等经济业务越来越频繁。高级财务会计日益受到我国会计理论和实务界的重视, 几乎在所有大学的会计专业课程设置中, 《高级财务会计》都被列为一门十分重要的专业课。但是, 对高级财务会计的认识以及对其内容的界定, 目前并没有形成统一的看法。在所出版的高级财务会计教材中, 极少有教材从正面对高级财务会计的概念进行明确地定义。

我们认为, 高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上, 对企

业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。这一概念包括以下含义。

（一）高级财务会计属于财务会计范畴

企业会计由财务会计和管理会计两大领域构成。财务会计以对外编制财务报表为目标；管理会计则从预算和内部管理控制两个方面提供内部管理所需的会计信息。为便于教学，财务会计分为会计学原理（或称会计学基础）、中级财务会计和高级财务会计三门课程。会计学原理阐述财务会计的基本原理、程序和方法，是财务会计的入门课程。中级财务会计和高级财务会计则是利用财务会计原理、程序和方法解决企业经营中发生的交易和事项。高级财务会计解决的问题仍然是经济事项的对外报告问题。例如，物价变动，会计研究物价变动达到一定程度的情况下的对外会计信息问题；合并财务报表则以企业集团为会计主体研究如何在个别财务报表的基础上编制能反映集团整体财务状况、经营情况的财务报表。也就是说，高级财务会计与中级财务会计的目标是一致的，都是向企业外部投资者、债权人以及其他与企业有利害关系的人提供有关企业财务状况、经营情况和经营成果的信息，以满足他们的决策对财务会计信息的需求。

（二）高级财务会计处理的是特殊的交易和事项

尽管中级财务会计和高级财务会计都是按会计准则的要求对企业发生的交易和事项进行确认和计量，对外提供财务报表。但财务会计所确认和计量的交易及事项中，有些是企业面临的一般的交易和事项，如固定资产、存货、对外投资、应收款项、应付款项、收入、费用的会计核算等，我们将企业经营过程中的这些经常性事项的确认、计量和报告纳入中级财务会计的内容；而对特殊行业和组织发生的以及企业在经营的某一特定阶段或某一特定条件下出现的交易和事项，如政府及非营利性组织发生的经济业务、企业的收购兼并、公司在濒临破产状态下进行的清算或重组事项、跨国经营情况下的外币报表折算等，纳入高级财务会计的内容。

（三）高级财务会计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修正

会计主体、持续经营、会计期间和货币计量是四项基本会计假设，中级财务所处理的交易和事项都是建立在这四项假设基础之上的。当会计所处的客观经济环境发生变化而出现突破这四项基本假设的特殊会计事项时，就产生了高级财务会计。会计假设的松动必然引起以四项假设为基础的财务会计理论与方法发生相应的变化。例如，当原会计实体无法持续其经营活动时，破产清算会计理论与方法则应运而生；当物价波动冲击着货币计量假设中隐含的币值稳定假设时，人们必然要寻求新的会计模式替代“历史成本/名义货币”会计模式。

综上所述，我们认为高级财务会计是在对原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上，对企业出现的特殊事项进行会计处理的理论与方法的总称。其产生的基础是客观经济