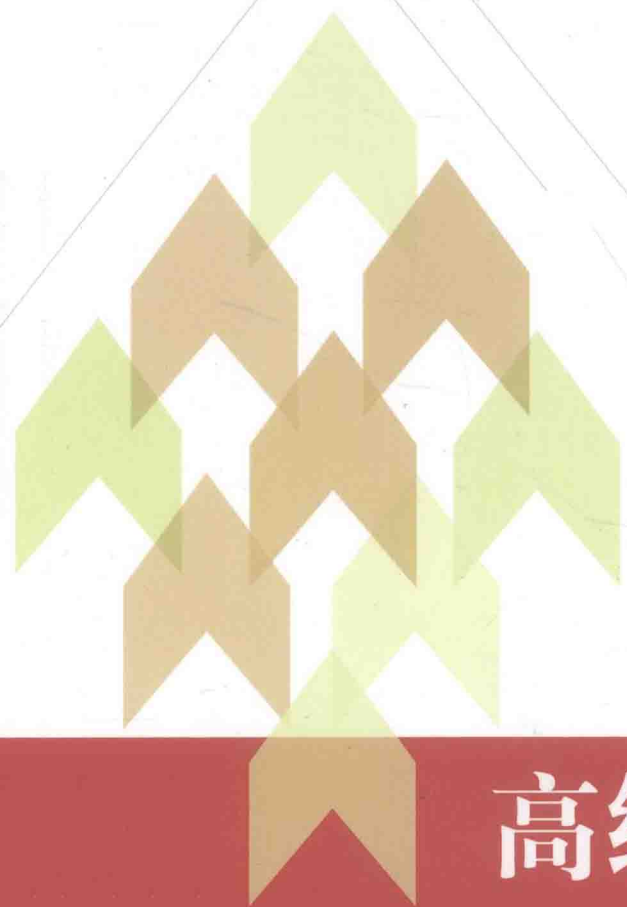




创优系列·会计



高级财务会计

(第2版)

Advanced Financial Accounting, Second Edition

主 编 陈良华 吴 芃



中国工信出版集团



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

信華 经管 创优系列·会计

高级财务会计 (第2版)

Advanced Financial Accounting, Second Edition

主 编 陈良华 吴 芃
副主编 刘春晖 高凯丽 王晶晶 陈洪涛

电子工业出版社
Publishing House of Electronics Industry
北京·BEIJING

内 容 简 介

本教材在参考国内外高级财务会计领域重要文献的基础上,结合近年来的中国理论和实践,从新视角对高级财务会计的主要内容进行系统梳理和总结。本书共6篇:第1篇(第1章)是高级财务会计基本理论;第2篇(第2~3章)是合伙与分支机构会计;第3篇(第4~7章)是企业合并与合并财务报表;第4篇(第8~10章)是国际会计;第5篇(第11~13章)是特殊业务会计;第6篇(第14~15章)是拓展专题。本教材内容新,信息量大,理论联系实际,深浅有序搭配,反映本领域最新理论与方法。

本教材可以作为会计专业、审计专业和财务管理专业本科生及研究生的教材或阅读参考书。同时,可作为广大财会从业者、爱好者的参考及自学用书。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 陈良华, 吴芑主编. —2 版. —北京: 电子工业出版社, 2015.6
(华信经管创优系列)

ISBN 978-7-121-26288-3

I. ①高… II. ①陈… ②吴… 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(2015)第 124457 号

策划编辑: 王志宇 (wangzy@phei.com.cn)

责任编辑: 王志宇

印 刷: 涿州市京南印刷厂

装 订: 涿州市京南印刷厂

出版发行: 电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编: 100036

开 本: 787×1 092 1/16 印张: 19.25 字数: 522 千字 插页: 1

版 次: 2009 年 9 月第 1 版

2015 年 6 月第 2 版

印 次: 2015 年 6 月第 1 次印刷

印 数: 3 000 册 定价: 43.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题, 请向购买书店调换。若书店售缺, 请与本社发行部联系, 联系及邮购电话: (010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线: (010) 88258888。



前

言

600年前，地球是“隔离的”；600年来，地球是“圆的”；而现在，地球是“平的”。我们正处在一个急剧变革的时代。工业社会向信息社会的转变，使一切都将发生深刻的变化，包括人们的生活方式、交流方式；组织机构的经营方式、管理方式；国家的管理规则、政治机构；市场的运作模式、运行规律……变革的潜流已经涌来，在市场浪潮中搏击的企业已最先感受到这变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的管理理念和管理方法，也正在动摇现行高级财务会计的模式，正在动摇现有会计计量模式。新的管理理念和计量模式在新经济时代初现，一些敢于弄潮的理论先驱者已经在进行创新的尝试。随着国际经济一体化及金融市场国际化的趋势，便捷的交通和网络信息已将各国公司融入全球市场，会计服务现已成为全球市场的一个重要部分，高级财务会计学呈现全球化的特征。中国的改革开放与加入WTO，使得中国与世界的距离拉得越来越近。高级财务会计在中国公司正受到前所未有的重视。

全书由陈良华、吴芃具体策划、总纂、修改、定稿，并任主编，刘春晖、高凯丽、王晶晶、陈洪涛任副主编。具体分工为：第1~3章由陈良华、陈洪涛撰写，第4~7章由高凯丽、王晶晶撰写，第8~14章由吴芃撰写，第15章由刘春晖撰写。

本书在写作过程中，得到许多专家学者的热情关怀和悉心指导，得到东南大学经济管理学院领导的精心安排和帮助，得到电子工业出版社王志宇等编辑的鼎力支持和策划，在此，我们表示衷心的感谢！我们还要感谢所有帮助过我们的同事、朋友和学生。最后，真诚地感谢我们的家人，是她（他）们的关心和帮助才使得本书得以顺利完成。

本书在写作过程中，参考了国内外许多高级财务会计方面的著作和资料，并从中吸收了许多有价值的观点。在此，特作说明并向有关作者致谢。

由于作者水平有限，错误和缺点在所难免，敬请广大读者批评指正。

陈良华 吴芃

第 1 篇 高级财务会计基本理论

第 1 章 导论 2

- 1.1 高级财务会计的产生与发展 2
 - 1.1.1 高级财务会计的产生 2
 - 1.1.2 高级财务会计的发展 5
 - 1.1.3 本节小结 8
- 1.2 高级财务会计的概念与特点 10
 - 1.2.1 高级财务会计的不同概念比较 10
 - 1.2.2 高级财务会计内容确定原则 12
 - 1.2.3 高级财务会计的特点 12
- 1.3 高级财务会计的内容 13

- 1.4 高级财务会计学科与相关学科的关系和本教材的编排结构说明 15
 - 1.4.1 高级财务会计学科与相关学科的关系 15
 - 1.4.2 本教材的编排结构说明 16
- 扩展内容 1 中级财务会计和高级财务会计概念比较与界定 16
- 本章小结 19
- 思考题 19

第 2 篇 合伙与分支机构会计

第 2 章 合伙企业会计 21

- 2.1 合伙企业与合伙企业会计概述 21
 - 2.1.1 合伙企业的概念及特征 21
 - 2.1.2 合伙企业会计概念及特征 22
 - 2.1.3 账户设置 23
- 2.2 合伙企业设立的核算 25
- 2.3 合伙企业经营的核算 27
 - 2.3.1 合伙人提用、借贷、增资及减资的会计核算 27
 - 2.3.2 合伙企业的损益分配的会计核算 29
- 2.4 合伙企业权益变动的核算 32
 - 2.4.1 新合伙人入伙 32
 - 2.4.2 合伙人退伙或死亡 37
- 2.5 合伙企业清算的核算 39
 - 2.5.1 合伙企业清算及其步骤 39
 - 2.5.2 合伙企业清算的会计处理 40
- 本章小结 50

- 思考与练习题 50

第 3 章 分支机构会计与联合财务报表 52

- 3.1 分支机构及分支机构会计概述 52
 - 3.1.1 分支机构的概念及特征 52
 - 3.1.2 分支机构会计的概念及特点 53
- 3.2 分支机构往来事项的核算 55
 - 3.2.1 总部与分支机构往来的会计核算 55
 - 3.2.2 分支机构之间往来的会计核算 58
- 3.3 分支机构的其他业务核算 60
 - 3.3.1 相对账户的调节 60
 - 3.3.2 总部账上的分支机构费用的处理 61
- 3.4 联合财务报表 61
 - 3.4.1 联合财务报表概述 61
 - 3.4.2 联合财务报表的编制 62
- 本章小结 68
- 思考与练习题 68

第3篇 企业合并与合并财务报表

第4章 企业合并 71

4.1 企业合并概述	71
4.1.1 企业合并的含义和动机	71
4.1.2 企业合并的分类	72
4.2 企业合并的会计处理方法	74
4.2.1 购买法	74
4.2.2 权益结合法	75
4.2.3 购买法与权益结合法的比较	77
4.3 同一控制下的企业合并	77
4.3.1 同一控制下企业合并的会计处理原则	77
4.3.2 同一控制下企业合并的会计处理方法	78
4.4 非同一控制下的企业合并	81
4.4.1 非同一控制下企业合并的会计处理原则	81
4.4.2 非同一控制下企业合并的会计处理方法	83
4.4.3 多次交易分步实现企业合并的会计处理方法	84
4.4.4 购买子公司少数股权的会计处理方法	85
4.4.5 被购买方的会计处理方法	85
扩展内容2 中国会计准则与国际准则、美国准则比较	85
扩展内容3 合伙企业与个人独资企业、公司制企业的区别	86
本章小结	87
思考与练习题	88

第5章 股权取得日合并财务报表的编制 90

5.1 合并财务报表概述	90
5.1.1 合并财务报表编制的意义	90
5.1.2 合并财务报表的构成及范围	91
5.1.3 合并财务报表编制的基本程序	93
5.1.4 合并财务报表编制的理论基础	94

5.2 购买法下股权取得日合并财务报表的编制	95
5.2.1 拥有子公司全部股权	95
5.2.2 拥有子公司部分股权	99
5.3 权益结合法下股权取得日合并财务报表的编制	102
5.3.1 拥有子公司全部股权	102
5.3.2 拥有子公司部分股权	103
扩展内容4 新旧准则中合并报告的差异比较	104
本章小结	106
思考与练习题	107

第6章 股权取得日后合并财务报表的编制 109

6.1 购买法下股权取得日后合并财务报表的编制	109
6.1.1 拥有子公司全部股权	109
6.1.2 拥有子公司部分股权	119
6.2 权益结合法下的股权取得日后合并财务报表的编制	123
6.2.1 拥有子公司全部股权	123
6.2.2 拥有子公司部分股权	131
6.3 合并现金流量表的编制	134
6.3.1 合并现金流量表合并范围	134
6.3.2 合并现金流量表的编制方法	134
6.3.3 少数股东权益在合并现金流量表中的反映	135
6.4 合并所有者权益变动表的编制	136
扩展内容5 新旧合并财务会计报表准则的差异比较	137
本章小结	138
思考与练习题	138

第7章 集团公司内部交易事项的处理 141

7.1 集团内部交易事项概述	141
7.1.1 集团内部交易事项的含义	141

7.1.2 集团内部交易事项的类型	142
7.2 内部存货的抵销处理	142
7.2.1 发生当期的抵销处理	143
7.2.2 以后各期的抵销处理	145
7.3 内部固定资产的抵销处理	148
7.3.1 发生当期的抵销处理	148
7.3.2 以后各期的抵销处理	149
7.3.3 清理期间的抵销处理	150
7.4 内部债权债务的抵销处理	151
7.4.1 发生当期的抵销处理	151

7.4.2 以后各期的抵销处理	152
7.5 合并财务报表应用举例	154
7.5.1 首期合并会计报表编制举例	154
7.5.2 连续各期合并会计报表编制举例	160
扩展内容 6 集团内部交易新旧会计准则的变化内容	166
扩展内容 7 企业合并中的所得税问题	167
本章小结	168
思考与练习题	169

第 4 篇 国际会计

第 8 章 外币业务会计 173

8.1 外币交易的概念、种类及记账方法	173
8.1.1 外币交易的概念和种类	173
8.1.2 外币交易的记账方法	174
8.2 外币统账制下外币账户的设置及外币交易业务核算程序	174
8.2.1 外币统账制下外币账户的设置	174
8.2.2 外币统账制下外币交易业务的会计核算程序	175
8.2.3 汇兑损益的计算和处理	175
8.3 即期汇率和即期汇率的近似汇率	175
8.3.1 即期汇率的选择	175
8.3.2 即期汇率的近似汇率	175
8.4 外币交易的会计处理	176
8.4.1 交易日的会计处理	176
8.4.2 期末调整或结算	177
本章小结	179
思考与练习题	179

第 9 章 外币报表折算 181

9.1 外币报表折算概述	181
9.1.1 外币报表折算的目的与意义	181
9.1.2 外币报表折算的会计问题	182
9.2 外币报表折算方法	183
9.2.1 现行汇率法	183

9.2.2 流动与非流动项目法	184
9.2.3 货币-非货币项目法	186
9.2.4 时态法	187
9.2.5 四种方法的比较	189
9.3 外币报表折算差额的会计处理	189
9.3.1 当期确认法	189
9.3.2 递延法	190
9.3.3 其他方法	190
9.4 我国外币报表折算	190
9.4.1 境外经营财务报表的折算	190
9.4.2 恶性通货膨胀经济情况下外币财务报表的折算	191
9.4.3 境外经营的处置	191
扩展内容 8 FASB 和 IASB 就外币报表折算方法的规定	192
本章小结	193
思考与练习题	194

第 10 章 物价变动会计 196

10.1 物价变动会计概述	196
10.2 一般物价水平会计	197
10.2.1 一般物价水平会计概述	197
10.2.2 一般物价水平会计的处理程序	197
10.3 现行成本会计	204
10.3.1 现行成本会计概述	204
10.3.2 现行成本会计的处理程序	205
10.4 现行成本与一般物价水平相结合的会计	208

10.4.1 现行成本与一般物价水平相结合的 会计概述	208
10.4.2 现行成本与一般物价水平相结合的 会计处理	209

本章小结	211
思考题	211

第5篇 特殊业务会计

第11章 所得税会计 213

11.1 所得税会计概述	213
11.1.1 所得税概述	213
11.1.2 所得税会计的概念	213
11.1.3 资产负债表法	214
11.1.4 所得税的计算	215
11.2 资产、负债的计税基础	216
11.2.1 资产的计税基础	216
11.2.2 负债的计税基础	217
11.2.3 特殊交易或事项中产生的资产、 负债计税基础的确定	219
11.2.4 暂时性差异	219
11.3 应纳税暂时性差异和递延所得税 负债	220
11.3.1 应纳税暂时性差异	220
11.3.2 递延所得税负债	220
11.3.3 不确认递延所得税的特殊情况	221
11.4 可抵扣暂时性差异和递延所得税 资产	222
11.4.1 可抵扣暂时性差异	222
11.4.2 递延所得税资产	223
11.4.3 不确认递延所得税资产的特殊情况	223
11.5 特殊情况下产生的递延所得税 资产(负债)	224
11.5.1 适用税率变化对已确认递延所得税 资产和递延所得税负债的影响	224
11.5.2 合并财务报表中因抵销未实现内部 销售损益产生的影响	224
11.6 所得税费用的确认和计量	224
11.6.1 当期所得税	225
11.6.2 递延所得税	225
11.6.3 所得税费用	226

11.6.4 资产负债表债务法的基本程序	226
11.6.5 所得税的列报	227
11.7 综合例题	227
扩展内容9 不征税收入和免税收入	228
扩展内容10 所得税会计处理新旧 比较	229
本章小结	232
思考与练习题	233

第12章 债务重组 234

12.1 债务重组概述	234
12.1.1 债务重组准则的历史沿革	234
12.1.2 债务重组概念	235
12.1.3 债务重组方式	235
12.2 会计处理	236
12.2.1 债务重组涉及的主要会计科目	236
12.2.2 以资产清偿债务的会计处理	236
12.2.3 以债务转为资本的会计处理	237
12.2.4 以修改其他债务条件清偿债务的 会计处理	238
12.2.5 以组合方式清偿债务的会计处理	240
本章小结	242
思考与练习题	243

第13章 租赁会计 244

13.1 租赁会计概述	244
13.1.1 租赁的定义	244
13.1.2 租赁的特点	245
13.1.3 与租赁相关的重要概念	245
13.1.4 租赁的分类	247
13.2 经营租赁的会计处理	248
13.2.1 承租人对经营租赁的会计处理	248
13.2.2 出租人对经营租赁的会计处理	249

13.3 融资租赁的会计处理	251	13.5.1 国际会计准则关于租赁在财务报告 中的列示	258
13.3.1 租赁内含利率	251	13.5.2 我国会计准则关于租赁在财务报告 中的列示	259
13.3.2 承租人对融资租赁的会计处理	251	扩展内容 11 中国与国际准则中租赁 会计的差异比较	259
13.3.3 出租人对融资租赁的会计处理	254	本章小结	261
13.4 售后租回交易	256	思考与练习题	261
13.4.1 售后租回交易的性质和特点	256		
13.4.2 售后租回交易的会计处理	256		
13.5 租赁在财务报告中的列示	258		

第 6 篇 拓展专题

第 14 章 政府及非营利组织会计

14.1 政府及非营利组织会计概述	264
14.1.1 政府及非营利组织的定义及类型	264
14.1.2 政府及非营利组织的重要性	265
14.1.3 政府及非营利组织会计的组成体系	265
14.2 政府及非营利组织财务报告目标	265
14.2.1 政府财务报告目标	266
14.2.2 非营利组织财务报告目标	266
14.2.3 我国政府及非营利组织财务报告 目标的现状	266
14.3 政府及非营利组织会计的基本 理论	267
14.3.1 政府及非营利组织会计的基本前提与 会计原则	267
14.3.2 政府及非营利组织会计的基本要素	269
14.4 财政总预算会计	270
14.4.1 财政总预算会计概述	270
14.4.2 财政总预算会计科目	272
14.4.3 财政总预算会计核算	273
14.4.4 财政总预算会计财务报表	282
扩展内容 12 政府及非营利组织会计 与企业会计的比较	282
本章小结	284
思考与练习题	284

15.1.1 审计的概念	286
15.1.2 审计的发展	287
15.1.3 审计与会计	287
15.1.4 现代审计的三大分支	287
15.2 审计人员及审计职业规范体系	288
15.2.1 审计人员	288
15.2.2 审计职业规范体系	289
15.3 审计目标	289
15.3.1 审计总目标	289
15.3.2 会计报表认定	290
15.3.3 审计一般目标	290
15.4 审计证据	291
15.4.1 审计证据的种类	291
15.4.2 审计证据的特征	292
15.5 常用审计程序	292
15.5.1 检查	292
15.5.2 清点有形资产	293
15.5.3 观察和重新执行	293
15.5.4 询问	293
15.5.5 函证	294
15.5.6 验算	294
15.5.7 分析程序	294
15.6 审计意见与审计报告	295
15.6.1 审计报告	295
15.6.2 审计意见类型	296
本章小结	297
思考题	298

第 15 章 注册会计师审计

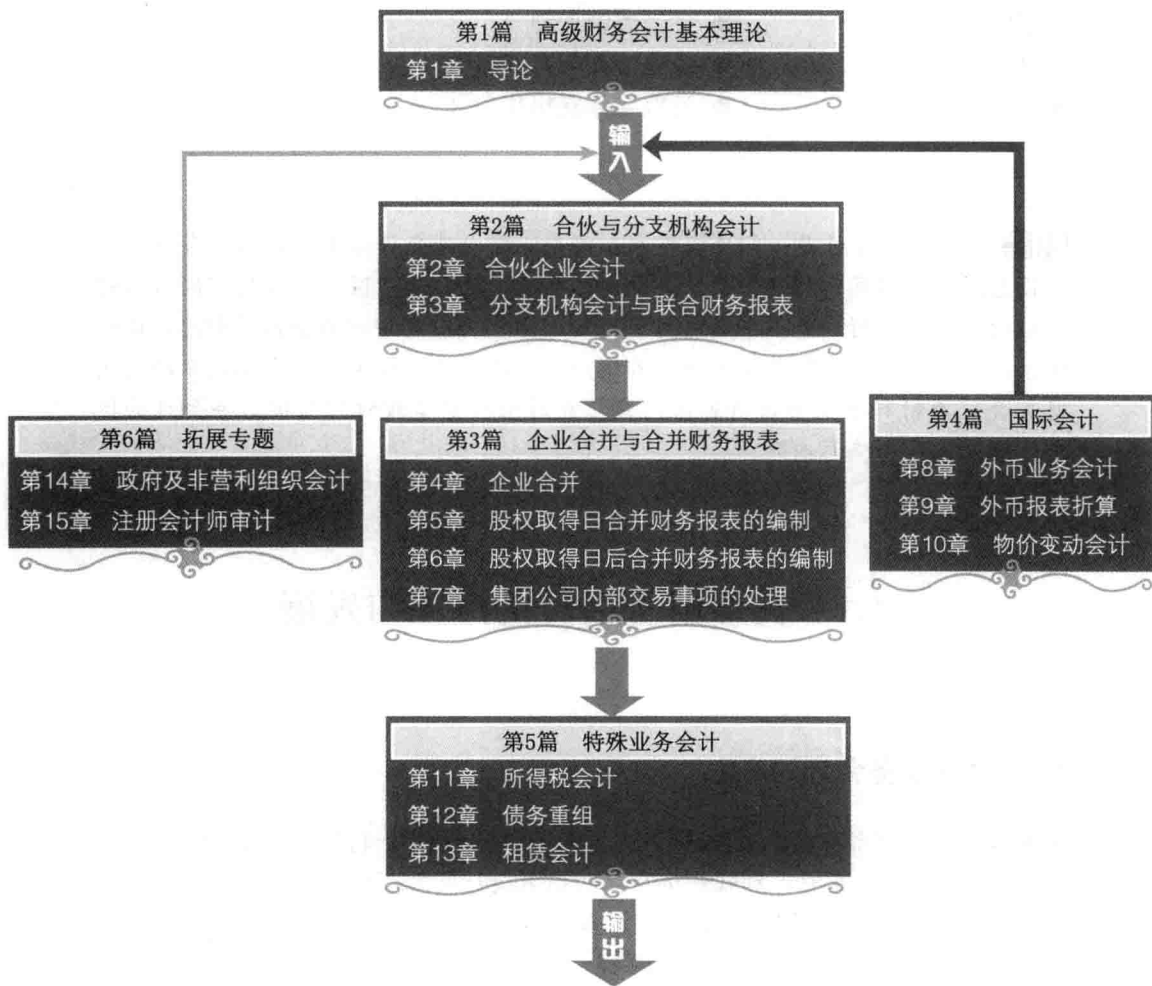
15.1 审计的产生与发展	286
---------------	-----

参考文献	299
------	-----

第1篇

高级财务会计基本理论

● 导论

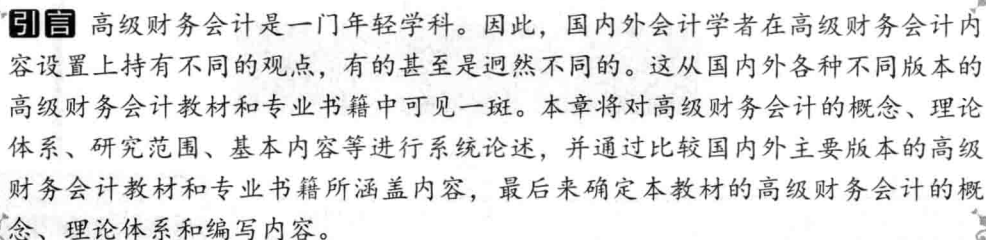




第1章 导 论

重要概念

- 高级财务会计
- 会计学基础
- 特殊会计业务
- 国际会计
- 中级财务会计
- 会计假设松动
- 企业合并与合并报表
- 合伙与分支机构会计



引言 高级财务会计是一门年轻学科。因此，国内外会计学者在高级财务会计内容设置上持有不同的观点，有的甚至是迥然不同的。这从国内外各种不同版本的高级财务会计教材和专业书籍中可见一斑。本章将对高级财务会计的概念、理论体系、研究范围、基本内容等进行系统论述，并通过比较国内外主要版本的高级财务会计教材和专业书籍所涵盖内容，最后来确定本教材的高级财务会计的概念、理论体系和编写内容。



1.1 高级财务会计的产生与发展

1.1.1 高级财务会计的产生

高级财务会计有许多称谓，诸如高级会计学、高等会计学、特殊业务会计学等，不同的称谓大多没有严格的解释。那么，到底什么是高级财务会计呢？高级财务会计应该包括哪些内容呢？本章将系统地讨论上述问题。像会计上许多其他名词一样，高级财务会计是从西方引入的，在我国较早的高级会计学教材中，其内容、研究范围直至编排体例是西方“Advanced

Accounting”的翻版,“Advanced Accounting”直译为高级或高等会计,那么不是应该包括财务会计和管理会计两部分吗?但根据“Advanced Accounting”编排体例和内容,又似乎只包括财务会计内容。我们认为,西方“Advanced Accounting”教材应该是我们所述的《高级财务会计》教材,它们的内涵和外延应该是一致的。因为,国外涉及管理会计的高级教材,英文为“Advanced Management Accounting”,翻译为《高级管理会计》,例如,哈佛大学著名管理学会会计家卡普兰教授编写的教材英文为“Advanced Management Accounting”(高级管理会计)。不过,高级财务会计到底如何界定?它和中级财务会计如何划分?它应该包括哪些内容?还是需要我们系统论证和探讨的,因为迄今为止,仍然存在争议。

哲学家培根曾说过:“读史使人明智。”因此,首先让我们来讨论一下高级财务会计的产生过程。

1. 社会经济迅速发展使得现代会计形成两大分支

现代会计产生于20世纪初,其标志是现代会计的基本观念、公认会计原则和系统的会计理论的出现和形成。因为在20世纪初,会计职业团体不断发展与壮大,许多新的会计观念、公认的会计原则已经形成,并得到社会的广泛认可。其特点是在继承了近代会计的复式记账、货币计量等诸多优点的基础上,形成了较为完整的理论体系,尤其会计原则得到了广泛的应用,成为会计行为的准绳。

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制公司转化,企业的所有权与经营权高度分离,股东尤其是小股东不可能直接参与企业的经营管理,但他们却迫切需要了解企业的经营状况、营运能力和获利大小,以决定自己的投资方向,债权人也需要了解企业的财务状况、偿债能力,以决定对企业的贷款政策。这就要求会计不能只为企业管理当局服务,而且要服务于与企业有利害关系的所有集团和个人,因而就产生了以公认会计准则为行为标准的财务会计,定期或不定期地向企业所有者、债权人、潜在的所有者及社会一般公众提供通用财务信息,所以财务会计也被称为对外报告会计(Outer Accounting)。财务会计自20世纪20年代产生以后,得到了不断的发展,已形成了较为完善的理论体系。其理论体系主要是以公认的会计原则为核心,以会计理论结构框架为支撑,其方法体系主要是在继承了传统会计方法的基础上,丰富与发展了会计的确认、计量、记录、报告等一系列方法。股份公司的发展与完善,使企业的所有权与经营权高度分离,经营管理权集中于企业的管理当局。他们是企业所有者的代理人,直接经管企业,企业经营的成败,关键取决于管理当局的决策正确与否。管理当局为了加强对经营活动的控制,提高决策的科学性和准确性,需要会计提供越来越多的与经营决策密切相关的会计信息。而这些信息与企业为外界使用者提供的财务信息有一定的区别,它更侧重于管理当局的计划、预测决策和分析的信息,在形式上更加灵活多样,在内容上更加广泛,在时间上更加及时,因而逐渐产生了相对于财务会计的另一重要分支——管理会计,即主要为管理当局内部经营决策提供信息的会计,或称为对内报告会计(Internal Accounting)。特别是在20世纪30—40年代,随着以“泰罗制”为标志的管理科学理论与方法的兴盛,以及数学模型、电子计算机等技术逐步被引入会计,丰富和发展了会计的内容和方法,也增进了会计在管理决策中的作用,最终导致管理会计的成熟和发展。20世纪50年代以后,管理会计发展极其迅速,成为一门跨学科的会计学分支。在20世纪80年代以后,管理会计进一步从执行会计转入决策会计阶段,在企业管理中发挥着越来越重要的作用。

因此,现代会计由于社会经济需要而分裂成两大分支:(1)财务会计;(2)管理会计。

2. 裂变出的财务会计难以应对社会发展需求, 导致高级财务会计产生

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以下巨大变化。

(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、依赖性更强, 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, 1971 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。而且波及亚洲及拉丁美洲。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, 经营形式多样化、多角化和多元化, 国际经济趋于一体化。

(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, 国际资金的流速加快, 流量增多, 期货交易、融资租赁等行业蓬勃发展, 使各国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现有财务会计和管理会计的范围, 其程序与方法并不能处理这些新业务, 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, 若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间投资及劳务输出的过程中, 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、会计信息价值的实现。

(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, 必然催生风险及逃避风险, 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, 这确是会计领域的一个新问题。

此外, 独资、合伙企业, 其他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, 如图 1-1 所示。

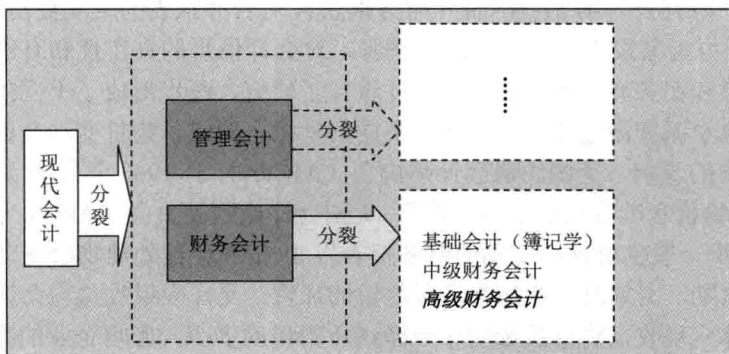


图1-1 高级财务会计的产生

1.1.2 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。

1. 高级财务会计的萌芽 (1936—1952 年)

现代会计从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、合并必然产生了母子公司, 因而也就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、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”, 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, 引起人们的关注, 美国早期会计学家亨利·W·斯威尼 (Hemery W. Sweeney) 在 1936 年就出版了《稳定币值会计》一书, 提出了对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。

2. 高级财务会计发展期 (1953—1974 年)

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大垄断企业,因而出现了第三次企业兼并浪潮,“本次企业兼并以混合兼并占主导地位,把互不关联的各类企业,通过兼并,凑合成一个混合体,这个混合体在一个企业主统一指挥、统一管理、统一经营下进行运转”。美国会计程序委员会(CAP)针对企业兼并浪潮,于1959年分别发表了会计研究公告第51号《合并财务报表》,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,例如古典学派、新古典学派和激进学派等,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,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。

3. 高级财务会计的成熟期(1975年至今)

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”,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,例如,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)来回避利率风险,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。

(1) 一般物价水平会计。其奠基人是美国著名会计学家斯威尼(Hemery W. Sweeney)。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。

(2) 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。其理论创始人是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。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。

(3) 变现价值会计。主张以资产的现时价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年后相继发表了他的《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，利用各国的税法和有关法律，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，例如美国财务会计准则委员会（FASB）于1987年颁布了第96号会计准则公告《所得税会计》，1988年颁布了第100号会计准则公告《所得税法》，1989年又颁布了第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、处理指导思想和方法都已基本形成，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，它以一门独立于中级财务会计的新学科出现在会计学科体系之中。

高级财务会计发展阶段见表1-1。

表1-1 高级财务会计发展阶段

阶段	特点	主要内容
第一阶段：萌芽期（1936—1952年）	出现对传统会计准则松动的会计事项。例如，合并报表的使用，通货膨胀会计思想的出现等	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，引起人们的关注，美国早期会计学家亨利·W·斯威尼（Hemery 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

续表

阶 段	特 点	主 要 内 容
第二阶段: 发展期 (1953—1974年)	20世纪50—60年代是高级财务会计发展时期,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	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,在20世纪50年代就产生了融资租赁业务,促使了租赁会计的产生。20世纪60年代末,世界经济出现了迅猛发展的局面,出现了第三次企业兼并浪潮,美国会计程序委员会(CAP)针对企业兼并浪潮,于1959年分别发表了第51号会计研究公告《合并财务报表》。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,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啊,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》。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,因此所得税会计也应运而生
第三阶段: 成熟期 (1975年至今)	20世纪80年代以来,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、处理指导思想和方法都已基本形成,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学的成熟,它以一门独立于中级财务会计的新学科出现在会计学科体系之中	进入20世纪70年代,跨国集团公司的出现,必然引起会计计量单位的多元化,美国财务会计准则委员会(FASB)于1973年颁布了第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。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:(1)一般物价水平会计;(2)现行成本会计模式;(3)变现价值会计。20世纪80年代以来,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,国际间相互投资;母子公司的投资;为了逃避各种税收,利用各国的税法和相关法律,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报表的编制形成了较大的冲击。美国财务会计准则委员会(FASB)于1988年颁布了第100号会计准则公告《所得税法》,1989年又颁布了第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

1.1.3 本节小结

会计假设被会计界认为是“自我证明的会计环境命题”,在几个世纪以来都被认为是正确的推论。在西方会计理论中,假设通常被认为是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与原则间的联系以及假设、原则与会计方法之间的关系。企业会计的原则和方法在几个世纪中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、没有出现明显有悖于会计假设的“特殊事项”的条件下,人们不断探索的结果。随着客观环境的变化,各种超越会计基本假设的经济业务大量涌现,势必迫使会计增添一些新的理论与方法。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很大差别,这种差别源于特殊会计事项对会计假设的背离。高级财务会计产生于会计所处的客观经济环境的变化,是客观经济环境发生变化引起会计假设松动后,人们对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法研究的结果。

1. 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。典型的会计主体