

Gao Ji Cai Wu Hui Ji

高级财务会计

(第二版)

汤湘希 主编

王昌锐 谭艳艳 副主编



经济科学出版社
Economic Science Press

F234.4
112-2

013043704

高级财务会计

(第二版)

汤湘希 主编
王昌锐 谭艳艳 副主编



F234.4

112-2

经济科学出版社



北航

C1647200

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/汤湘希主编. —2 版. —北京:
经济科学出版社, 2013. 4

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3330 - 1

I. ①高… II. ①汤… 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 084495 号

责任编辑: 王长廷 党立军

责任校对: 王凡娥

责任印制: 邱 天

高级财务会计 (第二版)

汤湘希 主编

王昌锐 谭艳艳 副主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京万友印刷厂印装

787 × 1092 16 开 24.75 印张 500000 字

2013 年 4 月第 1 版 2013 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3330 - 1 定价: 48.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

高级财务会计是建立在中级财务会计基础上但又独立于中级财务会计的一个领域。在研究方法上,高级财务会计一方面利用现有财务会计的理论与方法解决企业中出现的新经济业务;另一方面创立新的会计理论和方法,解决新经济环境下企业中出现的新经济问题。高级财务会计的出现与发展,弥补了中级财务会计的不足,与会计学原理、中级财务会计互为补充、相得益彰,共同构成了财务会计学的完整体系。

本书第一版于2008年由经济科学出版社出版,承蒙读者的厚爱,本书出版后得到部分高校的使用,反映良好。在使用中也给我们提出了一些建设性的修订意见。本次修订除吸收同行意见外,还根据财政部发布的第1~5号《企业会计准则解释》对部分内容进行了修订并订正了原书中的一些差错,以期为读者奉献更新、质量更高的一本教材。

为顺应我国会计高等教育改革的趋势和新准则的颁布,在本书编写过程中,力求突出以下特点:

1. 结构合理。本书分为总论、公允价值会计(上、下)、外币业务与外币报表折算、套期保值会计、资产减值、所得税会计、会计政策、会计估计变更与差错更正、企业合并、合并财务报表、清算会计等十一章,使读者能够由浅到深,逐步掌握高级财务会计的重点与难点,具有结构的系统性与合理性。尤其是根据《企业会计准则(2006)》对公允价值计量的要求,本次修订还着重对公允价值会计进行了深入系统的阐述,不仅从理论上梳理了公允价值会计的沿革、公允价值会计准则的产生与发展,更对其具体运用进行了全面的阐述。至于其他高级财务会计教材涉及的诸如合伙会计、分支机构会计、石油天然

气会计、政府及非营利组织会计等,我们认为,这些应属于特殊行业或特殊业务,并不一定是“高级”,加之在教学过程中,高级财务会计通常是安排在一学期,如果内容太多,学生学习也非常“吃力”,本着“讲清楚一些问题,讲不清楚所有问题”的原则,本书重点阐述了在实务中可能遇到的一些重要问题。

2. 内容新颖。财政部于2006年全面推出了由一项基本准则和38项具体准则组成的企业会计准则体系。准则对外币折算、套期保值、资产减值、所得税、企业合并、合并财务报表等业务进行规范。对已有相应准则规范的业务,在教材编写过程中,全面、准确反映准则的思想精髓;而对准则尚未涉及的清算会计等内容,则结合最新的国际财务报告准则和美国公认会计准则进行介绍。另外,每章末还附有延伸阅读材料,供学有余力、有研究兴趣的同学深入理解和研究相关问题。

3. 案例分析。高级财务会计内容超前、难度较大,在教学中只有将理论与实务紧密结合,重视案例演示与业务分析,才能达到预期的教学效果。本书在编写过程中,紧密结合我国证券市场发展历程中的上市公司典型案例,实现理论性与实践性的统一。部分案例还给出了分析提示,便于读者根据分析提示去进一步研究相关案例,并从中得到启示。

本书共分为十一章,第一章总论,主要论述高级财务会计的基本理论问题;第二章、第三章公允价值会计,主要论述公允价值会计计量模式的理论与方法;第四章外币业务与外币报表折算,主要论述外币交易和外币财务报表折算的会计处理;第五章套期保值会计,主要论述企业指定衍生金融工具进行风险管理的理论与会计处理;第六章资产减值,主要论述资产减值的理论与会计处理;第七章所得税会计,主要论述资产负债表债务法下所得税会计的理论与会计处理;第八章会计政策、会计估计变更与差错更正,主要论述会计政策、会计估计变更与差错更正的会计处理;第九章企业合并与第十章合并财务报表,主要论述企业合并与合并财务报表的理论与会计处理;第十一章清算会计,主要论述企业破产清算的程序和会计处理。

本教材由中南财经政法大学和河南财经政法大学部分老师共同编写,由中南财经政法大学汤湘希教授任主编,负责教材大纲的拟定、教材的总纂和定稿。教材编写分工如下:第一章由汤湘希执笔;第二、三章由河南财经政法大学赵彦锋执笔;第四、七章由谭艳艳执笔;第六、九、十章由贡峻执笔;第五、八、十一章由王昌锐执笔。在教材的编写

过程中，我们得到了经济科学出版社党立军先生的大力支持，另外，我们在编写和修订本教材时，对借鉴已有学者的成果尽量以注释或参考书目的形式列示于书后，但也可能有遗漏之处，在此一并表示诚挚的谢意！本次教材的修订工作主要由汤湘希、王昌锐和谭艳艳老师负责。

由于教材讨论的问题难度较大，涉及面较广，受编者水平和时间的限制，教材难免存在一些疏漏或不足，恳请广大读者批评指正！

编者

2013年1月

目 录

第一章

总论	1
第一节 概述	1
一、高级财务会计的产生	1
二、高级财务会计的发展	4
三、高级财务会计的称谓与内涵	7
四、高级财务会计的理论体系	11
第二节 高级财务会计的范围界定	14
一、确定高级财务会计研究范围的基本原则	14
二、高级财务会计的具体研究内容	15
三、进行多方位比较,着重分析我国的实际问题	16

第二章

公允价值会计(上)

——公允价值会计的历史沿革	17
第一节 真实与公允观念的形成与发展	18
一、真实与公允观念的形成	18
二、真实与公允的含义	19
三、真实与公允观念的拓展	20
第二节 公允价值概念研究	20
一、各界对公允价值概念的探索	21
二、各会计机构对公允价值的定义	23
三、公允价值与其他计量属性的关系	31
第三节 公允价值会计的形成	35
一、公允价值会计产生背景:环境变迁	35
二、公允价值会计萌芽	38
三、公允价值会计产生的直接诱因	40

第四节 公允价值会计的发展及启示	41
一、公允价值会计发展背景：以美国为例	42
二、公允价值会计发展趋势	44
三、启示：公允价值会计产生发展的动力	46

第三章

公允价值会计 (下)

——公允价值会计的主要运用	49
第一节 会计目标与公允价值会计	50
一、会计目标的变迁	50
二、会计计量理论的变迁	51
三、公允价值的界定	52
第二节 公允价值的确定	52
一、以市场价格作为公允价值	53
二、以现值探求公允价值	53
第三节 公允价值会计应用的推广	56
一、公允价值会计应用的国际推广	56
二、公允价值会计在我国的推广	57
三、公允价值会计推广中需要关注的问题	59
四、公允价值会计在我国推广的改进策略	61
第四节 公允价值会计运用	63
一、长期股权投资采用公允价值计量	64
二、投资性房地产采用公允价值计量	66
三、生物资产采用公允价值计量	71
四、非货币性资产交换采用公允价值计量	72
五、股份支付采用公允价值计量	81
六、政府补助采用公允价值计量	88
七、非同一控制下的企业合并	89
八、金融工具采用公允价值计量	90

第四章

外币业务与外币报表折算	102
第一节 概述	102
一、外币与外汇	103
二、记账本位币与列报货币	103

三、外币业务及其类型	105
四、外汇汇率	105
五、汇兑损益	108
第二节 外币交易的会计处理	112
一、外币交易会计处理的基本方法	112
二、外币业务的记账方法	115
三、外币交易的会计处理	116
第三节 外币财务报表折算	124
一、外币财务报表折算方法	124
二、外币财务报表折算的一般原则	127
三、恶性通货膨胀经济中外币财务报表的折算	130
四、处置境外经营问题	131

第五章

套期保值会计	133
第一节 概述	134
一、套期保值的概念	134
二、套期保值的分类	135
第二节 套期工具与被套期项目	137
一、套期工具	138
二、被套期项目	140
第三节 运用套期保值会计的条件	143
一、套期会计方法的适用条件	144
二、高度有效套期的认定	144
三、套期有效性评价	145
第四节 套期保值确认和计量	149
一、公允价值套期会计确认和计量	149
二、现金流量套期	157
三、境外经营净投资套期	161

第六章

资产减值	168
第一节 概述	169
一、资产减值的范围	169
二、资产减值的迹象与测试	170

第二节 资产可收回金额的计量	172
一、估计资产可收回金额的基本方法	172
二、资产的公允价值减去处置费用后的净额	173
三、资产预计未来现金流量的现值的估计	174
第三节 资产减值损失的确认与计量	180
一、资产减值损失确认与计量的一般原则	180
二、资产减值损失的账务处理	181
第四节 资产组的认定及减值处理	183
一、资产组的认定	183
二、资产组减值测试	184
三、总部资产的减值测试	187
第五节 商誉减值测试与处理	191
一、商誉减值测试的基本要求	191
二、商誉减值测试的方法与会计处理	191

第七章

所得税会计	199
第一节 概述	199
一、资产负债表债务法的理论基础	200
二、所得税会计核算的一般程序	200
第二节 计税基础和暂时性差异	201
一、资产的计税基础	201
二、负债的计税基础	207
三、暂时性差异	209
四、特殊项目产生的暂时性差异	211
第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量	212
一、递延所得税资产的确认和计量	212
二、递延所得税负债的确认和计量	214
第四节 所得税费用的确认和计量	218
一、当期所得税	218
二、递延所得税	219
三、所得税费用	219

第八章

会计政策、会计估计变更和差错更正	227
第一节 概述	228

一、会计政策	228
二、会计估计	231
三、前期差错	233
第二节 会计政策变更	234
一、会计政策变更的前提条件	235
二、不属于会计政策变更的情况	236
三、会计政策变更与会计估计变更的划分	236
四、会计政策变更的会计处理	238
五、会计政策变更的披露	244
第三节 会计估计变更	245
一、会计估计变更的前提条件	245
二、会计估计变更的会计处理	246
三、会计估计变更的披露	246
第四节 前期差错更正	247
一、前期差错重要性的判断	247
二、前期差错更正的会计处理	248
三、前期差错更正的披露	251

第九章

企业合并	256
第一节 概述	257
一、企业合并的定义	257
二、企业合并的目的和原因	257
三、企业合并的范围	259
四、企业合并的分类	260
第二节 同一控制下的企业合并	263
一、同一控制下企业合并的处理原则	264
二、同一控制下企业合并的会计处理	265
第三节 非同一控制下的企业合并	269
一、非同一控制下企业合并的处理原则	270
二、非同一控制下企业合并的会计处理	277
三、通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并	281
四、购买子公司少数股权的处理	281
五、被购买方的会计处理	283

第十章

合并财务报表	293
第一节 概述	294
一、合并范围的确定	295
二、合并理论	301
三、合并财务报表的编制原则	304
四、编制合并财务报表的程序	305
第二节 控制权取得日合并财务报表的编制	307
一、同一控制下企业合并控制权取得日合并财务报表	307
二、非同一控制下企业合并控制权取得日合并财务报表	311
第三节 控制权取得日后合并财务报表的编制	315
一、合并资产负债表抵销分录的编制	315
二、合并利润表抵销分录的编制	339
三、合并所有者权益变动表抵销分录的编制	345
四、合并现金流量表抵销分录的编制	346

第十一章

清算会计	356
第一节 概述	356
一、企业清算概述	356
二、清算会计工作的内容	359
三、清算会计对传统财务会计理论的改变	361
第二节 破产清算的会计处理	363
一、企业破产的处理程序	363
二、破产清算会计的一般核算程序	369
三、破产清算的会计核算	369

主要参考书目	382
--------------	-----

第一章 总 论

本章简介

本章是本书的基础理论部分，由高级财务会计的理论基础、高级财务会计的研究范围两节组成。这是本书对高级财务会计整体认识的开始，对全书以后各章均有较强的理论指导意义。

本章的主要内容包括：

一是高级财务会计的界定。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，对现有中级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。

二是高级财务会计的理论基础。掌握高级财务会计的内涵及其理论体系。

三是高级财务会计的研究范围。注意从外延上对高级财务会计与中级财务会计进行研究范围的划分。

第一节 概 述

一、高级财务会计的产生

（一）社会经济的发展导致现代会计的裂变

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,企业组织形式逐渐向股份制公司转化,企业的所有权与经营权相分离。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利益集团或个人,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公众提供通用的有用的财务信息,所以财务会计也有称为对外报告会计。财务会计自 20 世纪 20 年代产生以后,得到了长足的发展,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,在形式上要更加灵活多样,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。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。

(二) 裂变的会计难以应对技术革新导致的企业重组所形成的新的会计事项

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,主要体现在以下五个方面。

第一,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。

第二,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 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 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,1979 ~ 1980 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。

第三,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。

第四,金融国际化。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,国际间的依赖性增大。

第五,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,主要表现在以下五个方面。

第一,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的财产转移或劳务往来,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。

第二,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、套期保值和融资的互换交易等事项。

第三,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、影响会计信息价值的实现。

第四,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,必然出现如何防范汇率风险、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。

第五,企业兼并与合并、清算与破产,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,会计人要扮演多重角色,站在不同的立场上,为不同的主体服务;企业的清算与破产,宣告企业的经济活动的终结,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。

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^①。

(一) 高级财务会计的萌芽期

现代会计从其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,因而在会计上也必然编制合并报表,以完整地反映企业集团的财务状况、经营成果与现金流量。

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等”。在这一时期,西方主要工业国家出现了持续通货膨胀的局面,通货膨胀必然影响到财务信息的准确性,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。

^① 本部分内容可参阅武华清:高级财务会计产生与发展的回顾[J].南京经济学院学报,1999(5).

（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^①。1953 年，美国会计程序委员会（Committee on Accounting Procedure, 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，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（American Institute of Certified Public Accountants, 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（Accounting Principles Board, 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到企业交纳所得税的多少，影响企业的净收益，因此所得税会计也应运而生。

20 世纪 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，“本次企业兼并是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，这个混合体在一个企业主统一指挥、统一管理、统一经营下进行运转”。美国 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》，对合并报表的编制提出了若干指导意见。

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。

（三）高级财务会计的成熟期

进入 20 世纪 70 年代，在 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

^① 《国际会计准则第 17 号——租赁》有重大的变化，在相关章节将详细介绍。