

[高等院校会计学专业精品系列教材]

[第五版]

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

以最新的会计准则、法规制度为依据，力求理论性与实践性兼顾、系统性与创新性结合，并吸纳会计领域相关研究新成果。

杨伯坚 申香华 主编



[高等院校会计学专业精品系列教材]

[第五版]

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

杨伯坚 申香华 主编



首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

• 北 京 •

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/杨伯坚,申香华主编. --5版. --北京:首都经济贸易大学出版社,2018.9

(高等院校会计学专业精品系列教材)

ISBN 978-7-5638-2818-0

I. ①高… II. ①杨… ②申… III. ①财务会计 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第148434号

高级财务会计(第五版)

杨伯坚 申香华 主编

责任编辑 陈雪莲 彭 芳

封面设计 风得信·阿东
FondesyDesign

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcbs.com>

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 北京砚祥志远激光照排技术有限公司

印 刷 北京市泰锐印刷有限责任公司

开 本 787毫米×1092毫米 1/16

字 数 441千字

印 张 17.25

版 次 2005年2月第1版 2007年9月第2版
2012年9月第3版 2016年3月第4版
2018年9月第5版 2018年9月总第9次印刷

印 数 18 001~21 000

书 号 ISBN 978-7-5638-2818-0/F·1559

定 价 40.00元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

第五版前言

中国会计领域目前正处于大变革、大发展的时期,这种大变革、大发展一方面来自市场经济地位的确立和体制变革的冲击,另一方面来源于几十年来我国经济较长时期高速发展过程中新事务、新领域、新问题的不断出现,同时也是社会经济实践对会计发展的新要求。正是以上两个原因使得中级财务会计常被称为传统会计,难以完全满足经济主体的信息需求,高级财务会计日益受到会计学界的重视。所谓传统会计,即严格按照传统的会计假设、会计原则、会计程序和会计核算方法进行信息处理,并向信息使用者提供对决策有用的信息的会计。但应看到,到目前为止,业界对高级财务会计的定义、理论基础、研究方法和研究范围尚无权威统一的看法。非但如此,高级财务会计在会计学科体系中的定位也不太清晰,既有“是中级财务会计的延续”论,也有“对特殊领域、特殊会计问题研究”论,也有“会计专题”论,还有“对原有会计理论和方法的修正及创新”论等。这种状况一方面为高级财务会计提供了良好的发展空间和创新平台,另一方面也在高级财务会计教材内容的取舍和编著方式上引发争议。

随着经济形式和会计准则的变化,我们结合财政部 2017 年修订的部分会计准则对第四版教材进行了修改,以体现两个“适应”的原则。一是适应会计准则的新变化。2006 年财政部颁布的会计准则全面实现了会计的国际趋同,原来的会计准则发生很大的变化,为了能使读者及时了解和掌握最新的会计准则及其要求,我们以会计准则体系为框架,以各具体会计准则为基础,在与《中级财务会计》教材相互衔接的基础上对第一版教材进行了修改。2008 年以后,财政部陆续编写了《企业会计准则讲解 2008》《企业会计准则讲解 2010》,印发了《企业会计准则解释第 2 号》《企业会计准则解释第 3 号》《企业会计准则解释第 4 号》等,为了使教材充分体现这些最新的变化和要求,我们对教材及时进行了更新修订。2014 年,财政部修订了五个原有准则,颁布了三个新准则。2017 年,财政部陆续发布了四个解释公告、一个新的企业会计准则,修订了四个原有准则,印发了三个会计处理规定。根据这些最新变化,我们对教材进行了第四次修订。二是适应高等院校会计教学改革的需求。我国普通高校会计学专业教育肩负着为各个行业输送会计专业人才的重要任务,课堂教学只有不断改革,用最新的专业知识和合理的知识结构武装学生,才能使高等院校输送的学生符合社会需求。这要求我们充分重视教材的改革和建设。此次教材修订通过反复论证,对第四版教材某些内容在新的认识基础上重新解读,作出了必要的增删和合并,使学生能在更广阔的视野和更高的层次上掌握会计这门专业知识。在处理理论性和实用性的矛盾问题上,我们秉持将知识分为应知和应会两部分的原则。对应会部分,理论阐述力求简单明了,突出其可操作性;对应知部分,以理论探讨、阐述为主。



《高级财务会计》是“高等院校会计学专业精品系列教材”之一。本书适宜作为会计学和管理会计专业本科生的教材用书,也可以作为研究生的学习参考用书,还可以作为经济管理人员、会计执业人员的参考用书。

本书第五版由杨伯坚、申香华任主编,苏明、周宇任副主编,各编者在本书撰写中的分工是:申香华撰写第一章、第三章、第六章第五节;苏明撰写第二章、第六章第一至第四节、第七章;杨伯坚撰写第四章、第五章、第九章;周宇撰写第八章;李光贵编写第十章。最后由杨伯坚、申香华对全书进行了总纂并定稿。

本书在编写和修订过程中得到了河南财经政法大学会计学院领导和老师的支持和关怀,参考了有关专家学者编著的教材和专著,在此表示衷心的感谢。

受编者的学术水平和实践经验的限制,本书难免存在缺点和错误,敬请广大读者批评指正!

1	第一章 总论	
2	第一节 高级财务会计与会计学科分类	
7	第二节 高级财务会计的理论基础	
12	第三节 高级财务会计的研究范围	
14	本章小结	
14	思考题	
15	第二章 外币会计	
16	第一节 外币会计概述	
20	第二节 外币交易的会计处理	
33	第三节 外币财务报表折算	
39	本章小结	
40	思考题	
40	练习题	
43	第三章 所得税会计	
44	第一节 所得税会计概述	
48	第二节 暂时性差异的形成及其类型	
62	第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量	
73	第四节 所得税费用的确认和计量	
80	本章小结	
80	思考题	
81	练习题	
83	第四章 合并财务报表的基本理论与方法	
84	第一节 合并财务报表概述	
87	第二节 合并范围的确定	
93	第三节 合并财务报表的编制原则、前期准备和编制程序	



目 录

96	本章小结
96	思考题
97	第五章 企业合并与控制权取得日合并财务报表
98	第一节 企业合并及其会计处理原则
104	第二节 企业合并个别报表层面的确认与计量
108	第三节 控制权取得日合并财务报表的编制
112	本章小结
113	思考题
113	练习题
117	第六章 控制权取得日后合并财务报表的编制
118	第一节 编制合并资产负债表时的调整与抵销
130	第二节 编制合并利润表和合并所有者权益变动表时的抵销
133	第三节 编制合并现金流量表时的抵销
136	第四节 合并财务报表编制综合举例
162	第五节 与合并财务报表编制有关的特殊会计问题处理
171	本章小结
172	思考题
172	练习题
176	第七章 租赁
177	第一节 租赁概述
181	第二节 经营租赁的会计处理
184	第三节 融资租赁的会计处理
194	第四节 售后租回交易的会计处理
199	本章小结
199	思考题



目 录

199	练习题
202	第八章 会计调整
203	第一节 会计政策变更、会计估计变更和差错更正
223	第二节 资产负债表日后事项
233	本章小结
233	思考题
234	练习题
236	第九章 股份支付
237	第一节 股份支付的基本特征和交易环节
240	第二节 股份支付的确认和计量
242	第三节 股份支付的会计处理
246	本章小结
246	思考题
247	练习题
248	第十章 政府补助
249	第一节 政府补助概述
252	第二节 政府补助的会计处理
261	第三节 政府补助的列报
263	本章小结
264	思考题
264	练习题
266	参考文献

第一章

总 论

本章学习目的

本章阐述高级财务会计的基本概念与基本理论。通过本章的学习,要求学生对财务会计学科的理论体系和学科分类有一个整体理解和把握,掌握高级财务会计的基本理论和基本技能,并能将之运用于实践。

本章重点与难点

本章重点是财务会计的理论框架体系、高级财务会计的特征及其与中级财务会计的关系。本章难点在于理解会计四项基本假设的松动如何促进高级财务会计的产生和发展。



随着我国经济的不断发展,会计改革的不断深入和会计教育的进一步改进,高级会计学(高级财务会计)已作为一门独立课程出现在我国各高等院校会计学专业的教学体系中。到目前为止,我国主要的财经类院校和综合性院校已出版了自己的专用高级会计学教材,其中部分教材在一定程度上围绕高级会计的定义、高级会计学的理论基础、高级会计学的研究范围和研究方法等基础理论问题进行了探讨,这种安排对于学生从整体上把握会计学科的理论框架和知识体系,全面掌握高级会计学课程的实质内容,自觉地选择自己的学习方法和安排自己的学习计划无疑是非常必要的。

第一节 高级财务会计与会计学科分类

一、高级财务会计的概念

(一)经济环境的变化催生高级财务会计学科的产生

第二次世界大战结束以后,世界范围内的科技革命推动了世界尤其是西方社会经济的迅猛发展,世界主要国家经济环境发生了巨大变化,主要体现在以下五个方面:

1. 企业集团的大量出现

随着第二次世界大战结束后各国经济不断发展壮大,自由竞争逐步向垄断发展,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也越来越重要。

企业集团内部存在着大量母公司与子公司、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、经营成果和现金流量,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,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,还应先进行外币财务报表的折算,然后再编制合并财务报表。企业集团的大量出现促使合并财务报表相关的理论与实践问题得以产生。

2. 西方主要国家在 20 世纪 60—70 年代普遍加剧的通货膨胀

西方主要国家在 20 世纪 60—70 年代普遍遭遇了较为严重的通货膨胀。通货膨胀的存在与加剧,必然严重地冲击财务会计的币值不变假设。如果不采取一定的方法剔除物价变动的影响,势必削弱会计信息的质量,影响会计信息使用者对会计信息的利用,在此现实需求下物价变动会计应运而生。

3. 贸易投资自由化,跨国经营普遍化

企业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,为了有效控制汇率变动的风险,反映外币交易和收支对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响,会计上出现了外币交易处理和报表折算的现实需求,从而产生了与外币业务处理和报表折算相关的理论与实务。

4. 金融国际化,经济全球化

随着国际金融市场的形成,各种衍生金融工具不断被创新,远期、期货、期权、互换等基本衍生金融工具和大量的创新性衍生金融工具不断被部分企业运用于套期保值和投机套利,由于衍生金融工具具有价值不确定、初始投资少、交易在未来等特点,显著区别于传统的基本金融工具和交易事项,因而也不再适应传统财务会计历史成本计量和定期财务报告等处理要求,从而直接催化了与衍生金融工具相关的会计理论与方法的创新。

5. 企业合并兼并,破产潮流席卷全球

企业的兼并与合并、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财务报表,而且在会计处理过程中涉及若干会计主体,会计人员要扮演多种角色,站在不同的立场上,为不同的主体服务。因此,针对单一主体的会计处理方法和程序不再适用于清算破产企业,权责发生制和历史成本计量原则也不能用于处理破产清算事项,必然产生破产清算会计。

总之,经济发展带来许多既新且难的问题,这些问题在传统的财务会计学科内容体系中未能涉及,利用当时现成的会计程序与方法也不能解决,于是就出现了专门针对新出现会计问题提出系统解决和处理方案的专门学科——高级财务会计学科。

(二)高级财务会计的不同称谓和定义

由于高级财务会计是研究和解决会计领域新出现和有争议的一些问题,所以从它产生至今虽然会计学理论与实务界有许多专家学者对高级财务会计的含义、理论基础以及研究领域等方面做过许多研究,但目前仍存在不同观点或见解,尚未形成统一共识,甚至对高级财务会计的称谓和定义问题,也缺乏一致性的观点。

从目前公开出版的教材来看,对高级财务会计的称谓至少包括七种:①高级财务会计(如上海财经大学汤云为等主编的教材;厦门大学常勋主编的教材等);②高级会计学(如中国人民大学耿建新等主编的教材);③企业特种会计(如中南财经政法大学罗飞等主编的教材);④高等会计学(如立信会计丛中王文彬等主编的教材);⑤特殊业务会计学(如三校合编教材中徐兴恩等主编的教材);⑥高级财务会计学(如湖南大学王善平等主编的教材);⑦高级会计(如首都经济贸易大学武玉荣等主编的教材)。当然在目前的各种称谓中,用得最频繁的还是高级财务会计这一称谓,因为特殊业务会计或特种会计所涉及的面较窄,似乎不能涵盖目前高级财务会计教材所包括的所有内容;而高级会计学包含的内容较宽泛,除包括高级财务会计的内容外,还应包括管理会计的内容,但事实上各教材并不涉及管理会计的内容。

对于高级财务会计的定义各教材亦有不同的提法,如阎达五等(2009)在《高级会计学》教材中将高级会计定义为:“高级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。它与传统财务会计互相补充,共同构成了财务会计的完整体系。”杨有红(2008)将高级财务会计定义为:“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。”张劲松(2008)给高级财务会计下的定义是:“高级财务会计是运用传统的财务会计理论与方法,以及在新的社会经济条件下发展了的财务会计理论与方法,对在新的经济条件下出现的一般财务会计中不予包括或不经常发生的企业特殊经济业务进行核算和监督,向与企业有经济利害关系者提供有用的决策会计信息的经济管理活动。”

二、高级财务会计在会计学科中的地位

(一) 财务会计学的三个层次

一般认为,按照会计服务的对象,在微观领域内可将会计学分为财务会计和管理会计两类。财务会计又常被称为传统会计,它是严格按照会计核算的程序进行信息处理,并为外部有关单位或个人提供有助于进行科学决策的财务信息的会计。管理会计则是在20世纪20—30年代才出现的与单位内部管理紧密结合的一种主要进行事前控制的会计,它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,这种会计实质上已经脱离了传统会计的模式,是在吸收多种学科的基础上形成的面向未来的新型会计,它有一套自己的理论和方法,与传统会计存在着重大的差别。

以对外财务报表为目标的财务会计学在目前的教学体系中按照教学目的和内容又通常被划分为三个层次,即基础会计学(会计学原理)、中级财务会计和高级财务会计。基础会计学主要阐述会计确认、计量、记录和报告的一般原理,内容涉及财务会计的基本概念及记账的基本程序和方法,其核心是围绕证—账—表三大要素展开。中级财务会计解决的是企业一般财务会计问题,即所有企业都要遇到的财务会计问题,其主要内容包括会计要素的确认与计量和单个企业财务报表的编制两大部分,具体内容比较成熟和公认,主要包括货币资金、应收款项、存货、投资、固定资产、无形资产、流动负债、长期负债、收入、费用、利润、所有者权益等事项的会计处理和通用财务报表(即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及附表)的编制,是财务会计一般理论与方法的运用。高级财务会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理和其他未能在中级财务会计中包含的内容,突出“特”“难”“新”的特点。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时的对外会计信息问题;合并财务会计报表则以企业集团为会计主体研究如何在个别会计报表的基础上编制能反映集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

(二) 中级财务会计与高级财务会计的关系

虽然在财务会计领域有中级财务会计和高级财务会计之分,但两者并不是截然对立的,两者的联系表现在目标的一致性上,即都是向企业外部投资者、债权人以及其他利益相关者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息,以满足他们作决策时对财务会计信息的需求。

中级财务会计和高级财务会计的区别主要表现在两个方面:一方面表现在业务范围上,高级会计核算和监督的内容有一些是一般财务会计不见得有或者不经常发生的业务事项,主要表现为一些特殊经济业务和采用特殊经营方式的企业的特殊会计事项。将这些业务事项单独归为一类,即可将企业单位经常、普遍存在的会计业务与不经常、

不普遍存在的会计业务划分开来,将前者归为中级财务会计的内容,而将后者归为高级会计的内容,从而将二者的关系描述为财务会计中的一般与特殊的关系。另一方面表现在对会计业务反映的连续性、系统性和全面性上,高级财务会计所反映的业务有些只发生于某一特定时期,且既可能发生于所有企业,也可能发生于部分企业,总之属于一般财务会计所不能完全包括的业务事项。将这样的业务事项归为高级会计的内容,可以给财务会计学以完整的外延范围,使其有更为完整、清晰的体系,也使高级财务会计在核算范围、核算内容方面的特殊性得以明确体现。

当然中级财务会计和高级财务会计都是在不断发展、完善中的会计学科,现在包含在高级财务会计中的内容随着市场经济的逐步完善、业务面逐步普及,人们“见怪不怪”、习以为常后,可能逐渐变成基本的、一般的事物而被归入中级财务会计范畴。也就是说,高级财务会计学的研究内容是常变常新的,并非固定不变。当某些现有内容变得相对成熟、稳定、平衡,为一般人所熟知后,就可能不再属于高级财务会计的范畴。所以中级财务会计和高级财务会计的内容始终处于动态调整和平衡之中,共同构成了财务会计学的完整体系。

三、高级财务会计的主要特征

(一)属于财务会计范畴

不管高级财务会计和中级财务会计在业务范围上有何重大分野,高级财务会计仍然属于财务会计系列,这是因为:①高级财务会计也是以货币为主要计量单位进行核算;②高级财务会计也是以合法的会计凭证为记录经济业务的依据;③高级财务会计也是依据会计凭证登记账簿,依据账簿编制对外出具的财务报表;④从本质上看,高级财务会计也是以记录经济业务为手段而全面介入企业经营的一种管理活动。总之,高级财务会计在计量手段和核算程序上与中级财务会计完全一致,符合财务会计的一般特征,它的产生和发展也是为了更好地解决对外财务报告问题。

(二)突出特殊业务

1. 特殊主体

高级财务会计研究跨越单一会计主体的会计业务是它的特色之一。中级财务会计学一般只论述以一个企业为主体的会计业务,即具有会计主体单一化的特点。高级会计学则注重论述由于会计主体假设松动而产生的多层次、多系列的会计主体及其业务。这样的业务主要表现为大型企业的分支机构会计,企业集团或跨国公司的合并财务报表、分部报告、内部转移价格和外币报表折算会计等。

另外,高级财务会计所涉及的特殊主体还包括特种组织方式的企业,如股票上市公司,同时也包括合伙经营企业和合资经营企业。股票上市公司在组建和经营期间面临特殊的信息披露和中期财务报告要求,合伙企业会计和合资企业会计在股东权益方面有特殊内容。除此之外,也有部分观点将政府及非营利组织会计纳入高级财务会计范畴,其依据是政府及非营利组织是一类特殊组织。当然,从我国的会计实务和会计教育现状来看,也有一部分教材主张将政府及非营利组织会计作为与营利组织会计(即企业会计)平行的另一大类会计而单独设置。

2. 特殊时期

高级财务会计所研究的特殊时期发生的会计业务,是专指诸如企业解散清算、破产清算时,企业合并和企业改组、重组时,或者是社会发生较大的物价变动时产生的会计问题。虽然企业清算只是个别企业的事情,但应将这种业务在会计期间上作特殊处理,即将清算的起止日期专门作为一个特殊的会计期间处理;而物价变动虽涉及的企业多、范围广,但在会计处理上还有“反映价格变动影响的资料”和“恶性通货膨胀经济中的财务报告”之分,因此也应紧紧抓住其在时期方面的特征,将其归类为特殊时期发生的会计业务。总之,此类业务具有时间性的特点,即只是在企业发展的某个时期内才会发生的会计业务,处理此类业务“时间”概念特别重要。这也可以看成是会计环境在时间上的表现。

3. 特殊行业

高级财务会计所涉及的特殊行业并不是我国一般提及的工业、商业等,而是指诸如租赁公司、期货公司及与之相类似的经纪人公司等,在业务经营上有独特之处的行业。对于这些行业,其业务处理较为复杂,部分业务在我国的会计准则体系中尚未深入涉及,将它们纳入高级财务会计的研究范围,体现了理论研究和实践探索的意义。

4. 特殊业务

高级财务会计所涉及的是在某些特殊组织中需要进行核算和反映的特殊经济业务,并非在每类组织中都会发生的常规经济业务,如遗产与信托会计、衍生金融工具会计等,它们仅在某些企业中发生,不具有普遍性。因此,按照中级财务会计与高级财务会计分工的原则,将此类超越一般财务会计内容的特殊业务归为高级财务会计是顺理成章的。

(三) 容纳新兴业务

高级财务会计在层次上是中级财务会计的延伸,与中级财务会计的分野标准之一是新兴业务与常规业务的关系。随着经济社会发展而出现的新会计问题属于高级财务会计的研究范畴,如财务报告的改进、现值与公允价值会计、人力资源会计、绿色会计(又称“环境会计”)、社会责任会计等,集中体现会计理论与实务的前沿领域。

(四) 解决难度大的问题

我国著名会计学家常勋教授在其1999年出版的专著《财务会计三大难题》中,把合并会计、外币报表折算与合并、物价变动会计列为会计的三大难题,2002年又出版一本名为《财务会计四大难题》的专著,除了前述三大难题外,该专著又将衍生工具会计列为高级财务会计的新难点。会计难题在理解要求上高于中级财务会计,在解决方案上存在较多争议和选择空间。



第二节 高级财务会计的理论基础

一、财务会计理论基础由“以假设为起点”向“以目标为起点”的发展

长期以来,会计理论界都将会计假设视为会计理论的最高层次,它是建立财务会计理论和实务的基础。会计原则则是在会计假设统御下会计理论的另一重要内容,它是在会计假设指导下控制会计实务、制定会计行为规范的信条。但在 20 世纪中叶以后,美国会计界放弃了以会计假设为会计理论研究逻辑起点的研究范式,代之以财务会计目标为会计理论研究的逻辑起点,并在短时间内建立起以财务会计目标、会计报表构成要素、会计信息质量特征、会计确认、会计计量、资本保全为核心的会计理论框架。按这种思维方式进行会计理论研究所取得的成效,已被国际会计界所公认。

会计理论体系之所以出现由以假设为起点向以目标为起点的发展,是因为以会计假设为起点的会计理论体系是以一定的前提条件为支撑,其范围必然要受前提条件所制约,很难容纳超越其前提条件的内容。这样,当会计环境发生变化、一些新的经济业务超越了前提条件的限定后,以会计假设为核心的会计理论体系就很难支撑下去了。但是,以会计目标为核心的会计理论体系由于冲破了会计假设的限制,或者说使居于最高层次的会计假设从属于财务会计报告的目标,使后者能容纳更广泛更复杂更特殊的业务处理。因此,它也就能在变化了的会计环境中发挥作用。所以会计理论体系从以假设为起点发展到以目标为起点是会计适应经济社会发展的必然。

与国际会计发展相一致,我国会计通过于 2006 年颁布的《企业会计准则——基本准则》和 39 个具体准则取代原有的《企业会计准则》而实现了由假设为起点向目标为起点的过渡。2006 年的《企业会计准则——基本准则》将财务会计的一般理论划分为财务会计报告的目标、会计假设和会计信息的质量要求三个层次。在这样的体系下,虽然财务会计报告的目标与会计假设共存,但很明显,会计假设处于服从财务会计报告目标的地位,从而使会计理论体系有了更大范围的适应性,可以容纳高级会计业务,财务会计学科体系因此而更加完整、健全。

需要强调的是以会计假设为起点和以会计目标为起点的两种会计理论体系虽然产生的背景和适用的范围不同,两者的结构和包含的内容也不同,但它们不是互相排斥的,两者具有互相结合和互相转化的关系。以会计目标为起点的会计理论体系并没有将以四项会计假设为起点的会计理论体系全盘否定,它们都在实践中发挥着重要作用,正是借助它们外延大小的区别和内涵丰富与否的差异,会计理论才能够指导解决不同层次的会计问题,并随不断变化的客观形势而发展。从中级财务会计和高级财务会计的内容划分来看,以我国原有的四项会计假设为起点的会计理论体系只适用于一般财务会计业务,应当属于中级财务会计的内容。以财务会计目标为起点的会计理论体系可以视为整体财务会计的理论基础,因而能容纳所有高级财务会计的内容。



二、高级财务会计对传统会计假设的突破

传统四项会计假设是会计主体、持续经营、会计分期及货币计量,隐含了核算空间的单一性、经营的持久性及币值的稳定性。会计假设是会计原则和会计方法赖以存在的基本前提,当会计假设与会计面临的客观经济环境相符合的情况下,会计原则及会计处理方法能得到不断的应用和稳定的发展。但随着客观经济环境的变化,突破会计假设的业务及事项不断出现,如跨国经营,企业集团化,通货膨胀或紧缩,企业破产或清算,虚拟企业及经营,等等。所有这些新内容需要新的理论与方法与之相适应,并区别于传统财务会计,从而导致高级财务会计理论及方法出现。所以说对会计假设的突破构成了高级财务会计的理论基础。

(一)高级财务会计对持续经营假设的突破

持续经营假设是指在可以预见的将来,企业将会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提,因此它是整个中级财务会计核算的前提。与持续经营假设紧密联系的是权责发生制原则,我国《企业会计准则第30号——财务报表列报》第4条要求:“企业应当以持续经营为基础,根据实际发生的交易和事项,按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量,在此基础上编制财务报表。”但同时又指出:“以持续经营为基础编制财务报表不再合理的,企业应当采用其他基础编制财务报表,并在附注中披露这一事实。”

持续经营假设解决的是确定性环境下的会计问题,但是随着经济发展和企业竞争的加剧,企业在未来的时期内能否持续经营取决于多种因素。也就是说,现代经济中的很多不确定因素可能随时导致企业解散、重组或破产。显而易见,企业因各种原因形成的解散、清算,企业的重组乃至破产,都是对持续经营假设的否定,进而也就使权责发生制失去了存在的基础。在这种情况下,企业的资产将采用清算价格计价,也不会再有计提折旧、摊销的要求等。就此而论,持续经营和权责发生制为一般财务会计业务设定了前提条件,而这一假设的松动,亦即非持续经营而形成的非按照权责发生制要求的会计业务就自然而然地催生了新的会计学科——高级财务会计。

(二)高级财务会计对货币计量假设的松动

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币作为计量尺度,反映会计主体的生产经营活动。众所周知,货币计量假设已在现实的经济活动中受到了巨大震撼。会计要以货币为共同计量单位的含义已由同一企业拥有不同货币而转化为“记账本位币假设”;货币的币值不变含义也因持续的物价变动而否定,陆续出现了非历史成本的公允价值计量模式和物价变动会计。在这种情况下,记账本位币制度下的一种货币被另一种货币所计量的事实,已很难再用货币计量假设说明;而物价变动对社会经济带来的影响又强烈地冲击着建立在货币计量假设基础之上的历史成本计量模式,使会计界在痛定思痛之时不得不寻求新的会计计量方法。很明显,货币计量假设的松动促使外币业务会计和物价变动会计产生,它们理所当然成了新的会计学科研究和阐述的内容。



货币计量假设松动还表现在其他财务会计学科的前沿研究领域,如人力资源会计、自然资源会计、环境会计等,这些会计新领域的出现是由于经济发展和进步对会计信息全方位透明披露的必然要求,但对这些信息难以进行货币计量,即使沿用货币计量也难以达到“可靠性”的质量要求,从而必定出现诸多非货币计量的内容和非财务信息,它们是难以并入到目前中级财务会计的框架体系之中而只能是高级财务会计的内容。

(三)高级财务会计对会计分期假设的松动

会计分期假设是将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。持续经营假设将企业持续不断的经营活动人为地划分为等距的会计期间,为分期确定企业经营损益设定了前提条件,使得企业得以结算盈亏,按期编报财务报告,从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。所以无论从哪个角度来看,会计分期都是非常重要的,它是权责发生制的基础,也是会计确认、计量的依据。但是,随着客观经济环境变化而出现的新的经济业务也波及了这一假设,从而形成了依赖这一假设不能解决的一些会计事项。例如,由于只以会计年度为对外报告的期间而提供的会计信息不能满足报表使用者的需要,由此有了中期财务报告事项和以企业清算期为特殊报告期的特有报告事项;再如,衍生金融工具的出现与发展,也使现行的定期财务报告制度难以及时提供有效的信息,这些业务事项都要求依据各类专门事项确定独特的损益确认期限,因此也就有了对期货合同、期汇合同等业务进行核算和报告的专门规定等。由此可见,超越常规、非等距期间报告的会计要求形成了一些一般财务会计难以容纳的会计业务,它们也是高级会计的内容。

(四)高级财务会计对会计主体假设的松动

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。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,提供与其决策有用的信息,会计核算和财务报告的编制应当反映特定对象的经济活动,才能实现财务报告的目标。在会计主体假设下,企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告,反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。但是,现代经济的发展和由此出现的会计业务已向这项假设提出了挑战。例如,实质上构成母、子公司关系的企业集团出现后,会计为之服务的主体已具有了双重性,会计核算的空间范围已处于一种模糊状态。如果企业集团的母公司本身也是一个大企业,下设若干个表现为独立会计主体的分支机构、若干个负责不同地区、不同行业的事业部和若干子公司时,其会计核算的空间范围就更加难以掌握。在此种情况下,会计主体假设已随客观经济环境的变化而有了新的更丰富的内容,实践发展促使这一会计假设有了松动,在此基础上产生了超越该假设前提条件的分支机构会计、合并财务报表、分部报告等不能包含在中级财务会计中的新会计业务。

三、高级财务会计适用“以目标为起点”的财务会计理论体系

任何一门学科都应该有理论基础,本教材认为高级财务会计的理论基础是“以目标为起点”的财务会计理论体系。中级财务会计是建立在会计假设基础上的,当会计