



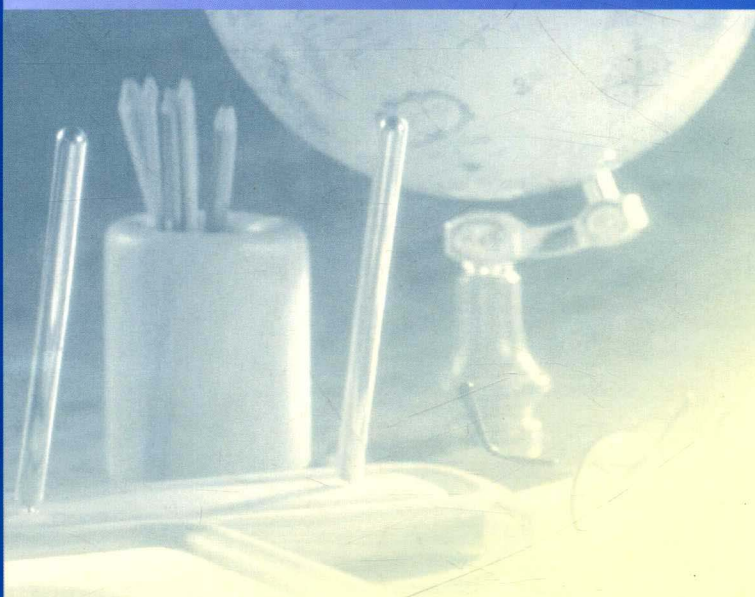
普通高等院校经济管理系列“十二五”规划教材

G 高级财务会计

AO JI CAI WU KUAI JI



路国平 黄中生 主编



北京邮电大学出版社
www.buptpress.com



高等院校经济管理系列“十二五”规划教材

高级财务会计

主 编	路国平	黄中生
副主编	何太明	许汉友
	叶邦银	黄文翠

北京邮电大学出版社
· 北京 ·

内 容 简 介

本书是高等学校会计学、审计学和财务管理等专业系列教材之一,在内容的选取上按照实用的原则,尽可能与企业会计实务相结合,使读者学以致用。本书以我国企业会计准则为依据,重点介绍了所得税会计、外币业务、企业合并、合并财务报表、租赁、非货币性资产交换、股份支付、衍生金融工具、债务重组、企业清算和每股收益等交易或事项的会计处理。在具体编写时,本书按照“理论联系实际、由浅入深”的写作思路,“形象直观、由简入繁”的阐述方式,对复杂会计问题的阐述做到既有一定的理论深度,又通俗易懂。同时,每章均设计了相关的思考题和练习题,以强化读者对知识点的理解与运用。

本书非常适合高等院校会计学、审计学、财务管理等本科专业教学使用,也可作为其他经济管理类专业学生的自学教材。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/路国平,黄中生主编.——北京:北京邮电大学出版社,2014.12(2015.1重印)

ISBN 978-7-5635-4149-2

I. ①高… II. ①路… ②黄… 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(2014)第 222939 号

书 名	高级财务会计
主 编	路国平 黄中生
责任编辑	张保林
出版发行	北京邮电大学出版社
社 址	北京市海淀区西土城路 10 号(100876)
电话传真	010-82333010 62282185(发行部) 010-82333009 62283578(传真)
网 址	www3.buptpress.com
电子信箱	ctrd@buptpress.com
经 销	各地新华书店
印 刷	北京泽宇印刷有限公司
开 本	787 mm×1 092 mm 1/16
印 张	26
字 数	646 千字
版 次	2014 年 12 月第 1 版 2015 年 1 月第 2 次印刷

ISBN 978-7-5635-4149-2

定价:45.00 元

如有质量问题请与发行部联系

版权所有 侵权必究

前言

高级财务会计是会计学、审计学、财务管理等专业的一门专业主干课程。作为中级财务会计的延伸,基础会计、中级财务会计和高级财务会计共同构成财务会计学科的完整体系。但是,无论是国内还是国外,对高级财务会计和中级财务会计的内容并没有一个十分明确的区分界限,国内高级财务会计教材的内容也是编者自己进行选择,存在较大的差异。同样,本教材的内容也是编者根据《中级财务会计》与《高级财务会计》内容的衔接,以及本科专业教学需要所进行的选择。本教材对内容的选择主要基于以下考虑。

1. 《高级财务会计》和《中级财务会计》教材内容的衔接

一般认为,高级财务会计主要反映“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”,遵循这一基本原则对本教材的内容进行了选择。同时,本教材与我们编写的《中级财务会计》相配套,为方便教学的需要,在会计业务内容的编排方面进行了适当处理,将一些不具有普遍性,或者较为复杂的业务安排在本教材,如所得税会计、非货币性资产交换、债务重组等。

2. 实务操作的可能性

会计是一门实务性非常强的学科,课程内容应强调实际应用。因此,本教材在内容的选择方面非常注重该业务实际发生的可能性。也就是说,本教材选择的内容基本上在实务中都会发生,以达到学以致用目的。

3. 基于教学安排的需要

教学中一般对《高级财务会计》教学课时的设置都不太多,因此本教材安排的章节不多。同时,考虑到初学者对《高级财务会计》的内容比较难理解,因此每一章节内容的编写都尽可能详尽,以方便学生自学。

4. 与准则的协调

本教材在内容的选择上非常注重与准则的协调,尽可能以会计准则为主要依据。在内容方面,既注重各专题相关理论的讲解,也注意具体准则的阐述与发展。这不仅有利于学生掌握相关的会计理论,而且也满足学生参加相关会计考试的需要。

本教材包括绪论、所得税会计、外币业务会计、企业合并、合并财务报表、租赁、非货币性资产交换、股份支付、衍生金融工具、债务重组、企业清算会计和每股收益,共计12章。每章后面除了思考题以外,还附有与本章节内容相关的练习题,并可提供参考答案,供学生课后进一步学习使用。

本教材由路国平、黄中生担任主编,何太明、许汉友、叶邦银、黄文翠担任副主编。参加编写的人员还有石晶、王学剑、周淑芬、贾俊荣。教材由路国平和黄中生总纂定稿。

本教材在编写中得到了凌华、潘魏灵和周达勇等老师的大力支持,在出版中也得到了邮电大学出版社的大力支持,在此深表感谢!本教材的不足之处,敬请读者批评指正。

编者
2014年5月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 高级财务会计概述	1
第二节 高级财务会计的产生与发展	2
第三节 高级财务会计形成的理论基础	7
第四节 高级财务会计的研究内容	10
思考题	12
第二章 所得税会计	13
第一节 所得税会计概述	13
第二节 应付税款法	17
第三节 基于利润表的纳税影响会计法	18
第四节 资产负债表债务法	19
思考题	42
练习题	42
第三章 外币业务会计	49
第一节 外币业务会计概述	49
第二节 外币交易的会计处理	55
第三节 外币报表折算	63
思考题	71
练习题	71
第四章 企业合并	79
第一节 企业合并概述	79
第二节 企业合并的会计处理方法	85
第三节 同一控制下企业合并的会计处理	94
第四节 非同一控制下企业合并的会计处理	103
思考题	116
练习题	116
第五章 合并财务报表	127
第一节 合并财务报表概述	128
第二节 股权取得日后合并财务报表的编制	143
第三节 合并财务报表附注	205



第四节 合并财务报表编制综合举例	208
思考题	230
练习题	231
第六章 租赁	242
第一节 租赁会计概述	242
第二节 经营租赁的会计处理	248
第三节 融资租赁的会计处理	253
第四节 售后租回交易的会计处理	265
思考题	272
练习题	273
第七章 非货币性资产交换	281
第一节 非货币性资产交换概述	281
第二节 非货币性资产交换计量基础的确定	283
第三节 非货币性资产交换的会计处理	285
思考题	294
练习题	295
第八章 股份支付	301
第一节 股份支付概述	301
第二节 权益结算的股份支付	308
第三节 现金结算的股份支付	312
第四节 股份支付的信息披露	314
思考题	315
练习题	315
第九章 衍生金融工具	321
第一节 衍生金融工具概述	321
第二节 衍生金融工具投机套利的会计处理	326
第三节 衍生金融工具套期保值的会计处理	330
思考题	343
练习题	343
第十章 债务重组	346
第一节 债务重组概述	346
第二节 债务重组的会计处理	347
思考题	361
练习题	361



第十一章 企业清算会计	367
第一节 企业清算概述	367
第二节 企业清算会计的特点	368
第三节 企业解散清算会计	369
第四节 企业破产清算会计	375
思考题	388
练习题	389

第十二章 每股收益	391
第一节 每股收益概述	392
第二节 基本每股收益	393
第三节 稀释每股收益	395
第四节 每股收益的列报	403
思考题	406
练习题	406

第一章

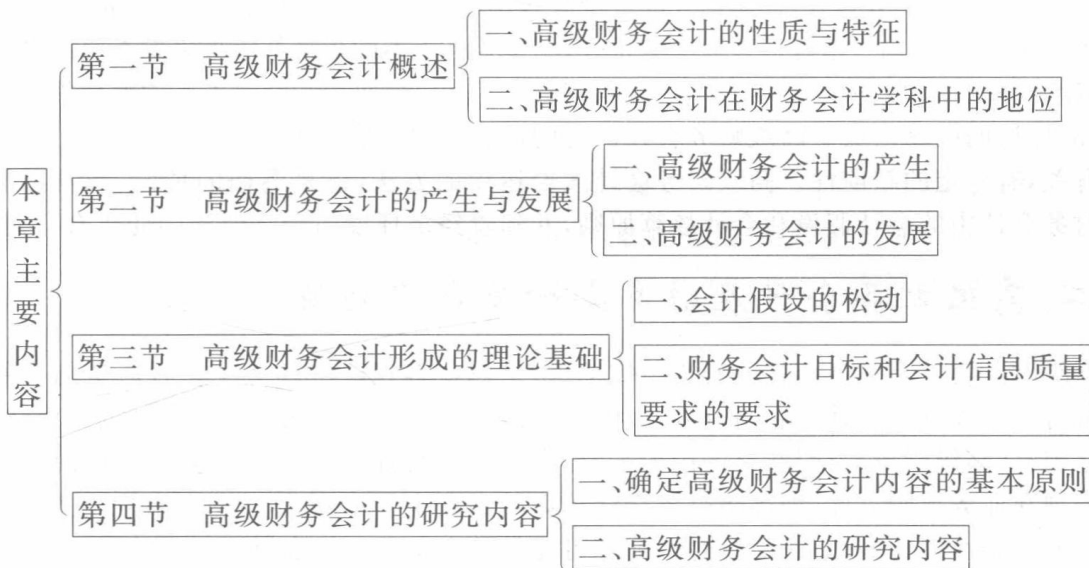
Financial Accounting

绪 论



本章学习目标

通过本章的学习,应掌握高级财务会的性质和特征;了解高级财务会计产生的社会经济环境,以及高级财务会计产生和发展的历程;掌握高级财务会计形成的基础;了解高级财务会计研究的内容。



第一节 高级财务会计概述

一、高级财务会的性质与特征

1. 高级财务会的性质

高级财务会计一词源于英文的“Advanced Accounting”,在国外的会计教材中,有关这一概念的内容既有专门的论著,也散见于一般的财务会计之中,但很难找到对高级财务会计的定义性描述,国内的教材也很少论及高级财务会计的定义。从高级财务会计的产生与发展来看,高级财务会计是指随着社会经济的发展,对原有财务会计内容的补充、延伸和发展,是专门研究财务会计中特定领域的一门学科。高级财务会计之所以“高级”,是它对特殊事项的会计处

理,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,它与会计学原理、中级财务会计共同构成了财务会计的内容。其中,会计学原理主要讲述会计核算的基本理论和方法,中级财务会计主要涉及企业(主要是制造业)一般业务的会计核算,而高级财务会计主要是对企业特殊的交易和事项的会计处理。因此,只有在掌握会计学原理、中级财务会计和高级财务会计的内容之后,才能对财务会计学科有一个比较系统的了解。

2. 高级财务会计的特征

高级财务会计作为财务会计中的一个独立分支,与中级财务会计相比,它具有以下的特征^①。

(1)研究的内容复杂。高级财务会计所研究的内容主要涉及随着会计领域的拓宽而出现的更新、更复杂的会计事项,属于财务会计领域中特殊复杂的问题,它不仅涉及会计核算方法,而且在理论探讨方面还处在不断发展之中,如合并财务报表的理论与实务问题、物价变动会计的理论与实务问题、外币业务的理论与实务问题等。

(2)涉及的领域宽广。高级财务会计研究的内容,不囿于特定假设条件和规定的原则,只要使用者需要的会计信息,原则上都应该提供。从报告主体看,不仅包括反映几个单一公司形成企业集团情况的合并财务报表,还包括反映一个公司不同分部情况的分部报表。从报告的地域看,不仅包括同一境内、同一币种的合并财务报表,还包括跨国不同币种外币报表的折算。从报告时间的持续性来看,不仅包括持续经营主体的财务报告,还包括非持续经营主体的财务报告等。

(3)探讨的问题新颖。高级财务会计研究的内容主要与客观经济环境中出现的新动向、新问题有关,有一定的超前性。高级财务会计无论运用的方法,还是遵循的理论,都不再局限于传统财务会计中的会计假设和会计核算原则,并随着经济环境与经济业务的变化有所调整。

二、高级财务会计在财务会计学科中的地位

高级财务会计是财务会计的有机组成部分,是对在客观经济环境变化时产生的一些特殊业务进行会计处理的会计。它与基础会计、中级财务会计共同构成了财务会计的完整体系。

从现有《高级财务会计》教材的内容来看,高级财务会计与中级财务会计核算内容的区别主要表现在业务范围方面,即高级财务会计核算的事项主要表现为一些特殊的经济业务和特殊经营方式企业的特殊会计事项,这些业务可能只发生于某一特定时期,也有可能只发生于部分企业,而中级财务会计主要核算企业(一般以制造企业为例)经常、普遍发生的业务。与中级财务会计不同,高级财务会计还处于不断发展和完善之中,它弥补了中级财务会计的不足,与中级财务会计互为补充、相得益彰,共同促进了财务会计的发展。

第二节 高级财务会计的产生与发展^②

一、高级财务会计的产生

经济环境的变化导致了新的会计事项的不断出现是高级财务会计产生的根本原因。第二

① 张翠荷. 高级财务会计的内涵、特征及研究范围. 财会通讯, 2002(6).

② 武华清. 高级财务会计的产生与发展. 南京经济学院学报, 1999(5).

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,整个西方国家的经济环境发生了巨大变化。这些变化导致了以前没有的经济业务与事项的出现,从而促进了高级财务会计的产生和发展。

1. 经济环境的变化

(1)世界各国经济不断发展壮大,市场竞争越来越激烈。企业为了生存不断扩大公司规模,公司之间的股权投资越来越普遍,公司间股权相互渗透,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)经济发展不均衡,通货膨胀严重。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,西方国家初级产品的价格猛涨,随之工资相应提高,消费品价格也猛涨。在 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%,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,而且通货膨胀波及亚洲及拉丁美洲。通货膨胀在 20 世纪 70 年代已成为西方国家共同面临的难题。在会计领域,通货膨胀使货币计量中币值稳定假设受到严重冲击,会计信息的可靠性受到了极大的影响。

(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的国际化,拓展国际市场,而且大规模地推行资本的国际化,推动国际贸易和国际投资的扩大,从而导致跨国公司大量出现。

(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,国际资金的流动加强,流量增多,期货交易、融资租赁等行业蓬勃发展,金融呈现出国际化。同时,产品的国际化和资本的国际化使国际交流不断增加,国际经济趋于一体化。

(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,占有市场更大的份额,都在积极寻求合作伙伴,建立联盟,对资产进行重组、合并。同时,由于市场竞争激烈,大量的企业破产清算。

2. 新的会计业务的出现

由于上述经济环境的变化导致许多新的会计业务的出现,而这些新的会计业务又都突破了传统财务会计的范围,原有程序与方法并不能处理这些新业务。经济环境的变化导致大量新的会计业务的出现主要表现在以下 5 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,还应首先进行外币报表的折算,然后再编制合并财务报表。

(2)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,套期保值和金融互换交易等事项。

(3)通货膨胀的存在与发展,严重地冲击财务会计的币值稳定假设和历史成本原则,如果不采取一定的措施消除物价变动对会计信息的影响,会计信息将难以有效地满足企业经营者和外部与企业有经济利害关系各方的需要;同时,企业所耗资产的弥补也会受到损害。通货膨胀直接影响会计信息的质量、影响会计信息价值的实现和企业的资本保全。

(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。这些新的业务和问题均需具有相应的会计理论进行指导,并采用一定的方法进行核算和监督。

(5)企业的兼并与合并、清算与破产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,如何进行清算破产的会计处理,是会计领域的一个新问题。

此外,独资、合伙企业等企业的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。

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成为高级财务会计学。从高级财务会计学涵盖的内容来看,其发展过程大致可划分为以下 3 个阶段。

(一)高级财务会计的萌芽

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与合并的浪潮。企业的兼并、合并必然产生母子公司,因而在会计上必然要求编制合并财务报表,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高潮,本次兼并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。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,导致了合并财务报表的广泛使用,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,这种现象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。

(二)高级财务会计发展期

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间工业转变,这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 年代产生了以融资租赁为主的现代租赁业务,以解决各国各行业资金不足的问题。融资租赁业务的出现促进了租赁会计的产生。1953 年美国会计程序委员会(CAP)发表了《会计研究公告第 43 号》,就融资租赁会计的处理方法提出若干意见。

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,新兴工业部门如此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com

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,这个混合体在一个主企业的统一指挥、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》,对合并财务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,如古典学派、新古典新派和急进学派等。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,西方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交易市场,尤其是金融期货交易和期权交易得到了较大的发展,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)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,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。这表现为美国著名会计学家斯威尼(Henry W. Sweeney)在1936年提出的等值美元会计思想,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。

(2) 现行成本会计。这种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》一书中提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 and 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。这种模式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(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，以及合并财务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《所得税会计》，1988年发布了第100号会计准则公告《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，随着社会经济环境的变化，新的会计业务不断出现，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。这说明高级财务会计已经形成了不同于中级财务会计的理论基础和方法体系，它对中级财务会计中难以包括的内容进行了补充，从而使财务会计体系更加完整。这些不同于中级财务会计的理论基础和方法体系标志着高级财务会计学的成熟。

我国2006年2月15日颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则，其中《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24号——套期保值》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则的制定和颁布，说明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。

第三节 高级财务会计形成的理论基础

高级财务会计产生于会计所处的客观经济环境的变化。根据社会经济发展的客观内在规律,会计对所处的经济环境做了基本假设,以保证会计能在相对稳定的会计环境中对企业发生的经济业务进行会计处理。但企业所面临的经济环境是不断发展变化的。客观经济环境的变化会使会计环境发生重大变化,进而使传统经济环境下形成的会计基本假设和会计处理原则受到严重冲击。客观经济环境的变化或改变使得有些会计假设被突破,有些会计假设被否定。客观经济环境发生变化所引起会计假设的松动是高级财务会计形成的基础。

在客观经济环境变化下产生的新的会计业务尽管不符合传统会计假设的要求,但根据财务会计的目标和会计信息的质量要求,这些会计业务也需要进行监督和反映,也需要在会计中进行处理并在财务报告中得到反映。因此,财务会计目标和会计信息的质量要求是高级财务会计产生的理论基础。

一、会计假设的松动^①

(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。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,并通过编制会计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及其他分支机构也是一个会计主体。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,还要站在整个企业集团的角度,以企业集团为会计服务对象,编制合并财务报表。此外,随着客观经济环境的变化,会计主体假设还有了新的更丰富的内容,如公司下设的分支机构、分部、事业部及快速发展的企业年金基金等,在此基础上产生了超越会计主体假设前提条件的分支机构会计、分部报告、基金会计等新的会计业务。

(二)持续经营假设和会计分期假设的松动

持续经营假设是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陈报,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分期假设,对资产的计价采用历史成本而不用变现价值,

^① 杨有红,江滨.关于高级财务会计几个理论问题的思考.北京商学院学报,1998(5).

以等同的时间间隔编制会计报表。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决策有用的信息。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出于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。因此,持续经营假设为财务会计限定了前提条件。但是,市场经济是充满风险和机遇的竞争经济,随着全球经济一体化的加快,市场竞争不断加剧,企业出现合并、重组及破产清算等事项经常发生,此时持续经营假设就不再合理。例如,当企业清算时,就应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会计报表。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分期假设动摇的结果。

(三)货币计量假设的松动

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。货币计量假设是指会计对企业资产、负债、所有者权益、收入、费用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。货币计量假设有两层含义:①以货币作为主要的计量单位,其中包括记账本位币的确定问题;②该货币币值稳定,能充分反映企业经营中的价值运动。也就是以货币为计量单位的会计报表要能够为投资者、债权人和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。

目前,在全球经济一体化的环境中,国家间的经济活动日益频繁,资本的跨国流动和国际贸易在不断扩大。这导致企业与国际市场的业务往来不断增多,在会计处理中有多种货币可供选择。企业可以根据自己经营的需要,选择企业所处地域通行的货币作为记账本位币,也可以选择企业所处主要经济环境中的货币作为记账本位币。这样就形成了外币交易会计和外币报表折算。另外,货币币值不变假设在货币币值变动幅度较小时是合理的,但币值的变动幅度较大时,就会直接影响会计信息的可靠性和相关性。例如,第二次世界大战以后,西方国家出现了普遍的、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会计报表必然会严重失实,引起报表使用者的误解。因此,物价变动会计就应运而生。

除此之外,还有一些与上述事项交错并生的会计业务,如会计主体和货币计量假设变化形成的外币报表折算。企业合并和企业集团的建立突破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。跨国集团为了对遍及其他国家的子公司进行管理,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财务报表。比国内企业集团合并财务报表更为复杂的是,跨国集团合并财务报表之前,必须将子公司按所在国外币编制的财务报表折算成以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述的财务报表转化成以母公司本国货币表述的财务报表。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成本国货币即可。但在汇率变动的情况下,就会出现折算汇率选择和折算差异的处理

问题。

二、财务会计目标和会计信息质量要求的要求

一般认为,财务会计的目标包括反映管理层的受托责任和向投资者提供决策有用的信息。为完成这一目标,会计信息需要满足一定的质量要求,否则财务会计的目标将无从实现以至于失去意义。因此,根据财务会计的目标和会计信息的质量要求,对满足会计确认和计量的所有会计业务需要进行会计处理。很显然,由于经济环境的变化导致新的会计业务必须进行会计处理。

(一)可靠性要求

可靠性要求是要求企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量和报告,如实反映符合确认、计量要求的各项会计要素及其相关信息,保证会计信息的真实可靠、内容完整。这一原则要求会计对一些新出现的经营业务或事项进行反映,如物价变动。在物价大幅变动、但不考虑币值变动的情况下,会计信息虽然在金额上真实,但名义货币已经脱离了实际购买力,已经无法保证会计信息的可靠性。为了保障会计信息的可靠性和决策有用性,必须采用物价变动会计对会计信息进行修正。

(二)相关性要求

会计信息的相关性是指会计信息对信息使用者的决策有用。会计信息的相关性原则要求企业将有用的会计信息进行处理并对外报告。对信息使用者而言,下列会计信息是其需要关注和了解的,如企业合并和破产清算方面的信息;企业进行债务重组的信息;企业融资租赁中实际利益和风险的转移;企业集团整体的财务状况及经营成果;衍生金融工具业务给企业带来的利益和风险等。所有这些业务需要根据相关性原则的要求予以会计处理并适时对外报告。

(三)可比性要求

可比性要求是要求企业提供的会计信息相互可比,这种可比性表现为,一方面同一企业在不同时期提供的会计信息相互可比;另一方面不同企业在相同期间提供的会计信息也相互可比。为此,它需要企业之间、企业内部采用相对稳定的会计政策,并在会计政策变化时揭示出变化的原因和对当期会计信息的影响。例如,当企业处于物价变动期间时,同一企业在不同会计期间的会计信息就会因物价变动而不具有可比性。所以,在通货膨胀期间应当按照物价变动会计的专门方法对企业的会计信息进行修正,以保证会计信息质量的可比性。

(四)重要性要求

重要性要求是要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要的交易与事项。如果某项信息的省略或发生错误会影响会计信息使用者进行正确的经济决策,那么该种会计信息就是重要的。由此可知,企业集团的综合会计信息、融资租赁中的利益和风险转移的信息、衍生金融工具中的利益和风险信息、年度报告之外的中期信息、分部信息、企业合并的信息,以及破产清算等方面的信息,都是信息使用者在进行决策时不可或缺的重要信息,需要企业采取积极的措施来处理并在对外报告中反映上述信息。

(五) 实质重于形式要求

实质重于形式要求是要求企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。也就是说,如果经济实质性的内容超过了外在法律形式的限制,那么会计应以经济实质性内容为依据进行记录和报告。例如,融资租赁中承租人虽然不拥有租赁资产的所有权,但是能够控制与租赁资产所有权有关的主要风险和报酬。因此,在租赁期间,按照实质重于形式的要求,租赁资产应该作为承租企业的固定资产予以确认。此外,企业控股合并后的各法人主体与企业集团合并财务报表的会计主体之间的巨大差异,由此形成的财务报表内容的不一致,以及合并财务报表报出的销售收入额与法律上认可的集团各企业的销售收入汇总额不一致等,在会计处理上均反映了实质重于形式的要求。

(六) 谨慎性要求

谨慎性要求是要求企业对交易或事项进行确认、计量和报告时保持应有的谨慎,不应高估资产或收益、低估费用或负债。在新的经济环境下,对谨慎性要求提出了新的挑战,不仅要合理地核算可能形成的费用和损失,也要合理估计可能形成的利得和收益。例如,对外币业务的未实现汇兑损益确认。

需要强调的是,上述会计信息的质量要求是高级财务会计产生的理论基础,但同时高级财务会计的产生也强化和延伸了上述会计信息质量要求。而且会计信息质量要求的强化和延伸弥补了会计假设松动产生的理论空缺,形成了一种新的理论环境。高级财务会计就是建立在这种理论基础之上,与一般的财务会计学共同构成了财务会计学的完整体系。

第四节 高级财务会计的研究内容

一、确定高级财务会计内容的基本原则^①

(一) 以经济事项与四项会计假设关系为理论基础确定高级财务会计的范围

如前所述,客观经济环境的变化造成会计假设的松动是高级财务会计产生的基础。也就是说,划分中级财务会计与高级财务会计的最基本标志是它们所涉猎的经济业务是否在四项基本会计假设的限定范围之内。一般而言,属于四项假设限定范围内的会计事项属于中级财务会计的研究范围;而背离四项假设的会计事项则归属于高级财务会计的研究范围。这是因为,处理背离基本假设的会计事项所运用的会计原则、程序与方法是中级财务会计所无法提供的。高级财务会计之所以将外币会计、物价变动会计、合并会计、破产会计等内容包括在内正是基于这一点考虑的。

^① 杨有红,江滨.关于高级财务会计几个理论问题的思考.北京商学院学报,1998(5).