

第一章 总论

第一节 高级财务会计概述

一、高级财务会计的定义

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。这一概念包括以下含义：（1）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。财务会计以编制对外报告为其目标；管理会计则从预算和内部管理两个方面控制提供内部管理所需的会计信息。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。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、经营情况的财务报表。也就是说，高级财务会计与中级财务会计（即通常所说的《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。（2）高级财务会计处理的是企业面临的特殊事项。财务会计对象以内的经济事项可分为一般事项和特殊事项。一般事项和特殊事项的划分标准是其发生的频率。一般事项属于企业经营过程中的经常性事项，如固定资产、存货、投资、应收款项、应付款项的会计核算；特殊事项是企业经营的某一特定阶段或某一特定条件下出现的事项，如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；等等。（3）高级财务会计所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。在中级财务会计所论及的会计目标、会计信息质量特征、会计确认及计量原则等理论问题中，都严格遵循四项基本会计假设。当会计所处的客观经济环境发生变化而出现突破四项假设的特殊会计事项时，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。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价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。

二、高级财务会计的产生与发展

（一）高级财务会计的产生

首先，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：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，财务会计也称为对外报告会计（Outward 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统计体系。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地分离，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，直接经营企业，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（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。

其次，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。二战以后，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，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。如在 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%。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，国际资金的流速加强，流量增多，期货交易、融资租赁等行业蓬勃发展，使各国家交易投资的规模扩大，频率增高，国际间的依赖性增大。(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。

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，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三个阶段。

高级财务会计的萌芽期：现代会计从其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、合并必然产生母子公司，因而在会计上也就必然要编制合并报表，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高潮，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，通货膨胀必然影响到财务信息的准确性，引起人们的关注。美国早期会计家亨利·W·斯威尼（Henry.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。

高级财务会计的发展期：二战后，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、新古典学派和急进学派等，这些不同的学派，构成了物价变动会计的雏型，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，并进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。

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表还涉及到外币报表折算问题等，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即价值线指数期货，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，西方国家通货膨胀骤然加剧，形成了许多物价变动会计理论与模式：其一，一般物价水平会计，其奠基人是美国著名会计家斯威尼（Henry W. Sweeney）。他在 1936 年出版的《稳定币值会计》一书中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 (IASB) 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。其二，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 年代以后得到了较快的发展，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 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。其三，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。美国另一位会计家罗伯特·斯特林于 1970 年后相继发表了《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 and 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 年发布了第 100 号会计准则公告《所得税法》，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《有关连者的揭示》，1982 年还颁布了第 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 高级财务会计的理论基础

一、财务会计理论框架的基本结构

要掌握和理解高级财务会计的理论基础，首先必须明确财务会计理论框架的基本结构，我国的财务会计理论框架应包括以下几层内容：（1）会计目标，包括提供对报表使用者决策有用的信息和对评价受托经济责任有用的信息；（2）会计信息质量特征，包括相关性、可靠性、可比性和清晰性特征；（3）会计基本假设，包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量假设；（4）

会计基本要素，包括资产、负债、所有者权益、收入和费用、利润要素；(5) 会计基本要素及其确认和计量原则，包括权责发生制、配比原则、谨慎原则、历史成本原则、划分收益性支出和资本性支出原则和资本保全原则。在这五项基本构成中，会计目标是根本的导向，会计信息质量特征是为达到会计目标而对会计信息提出的最基本的要求。这两个层次没有中级财务会计和高级财务会计之分，它们是不同的层次的财务会计得以统一的基础。会计基本假设、会计基本要素及其确认和计量的基本原则是以客观社会经济环境为依托，随着客观社会经济环境的发展而不断完善和延伸，以适应会计信息质量特征和会计目标的要求。因此，它们的放宽和延伸，构成了中级财务会计和高级财务会计的分界线。

二、会计基本假设的松动

会计假设被会计界认为是“自我证明的会计环境命题”，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。

（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，编制会计报表，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会计报表。

（二）持续经营假设和会计分期假设的松动

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，以此为基础编制会计报表。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，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。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，这就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，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，会计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—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会计报表要能够为投资者、债权人以及会计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其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会计报表对经济业务产生歪曲的反映。但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，迫使人们对物价变动会计进行研究。前面已述，企业合并和企业集团的建立突破原来的会计主体观念，出现了合并会计报表。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于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会计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—国外子公司以外币表述的会计报表转化成以母公司本国货币表述的会计报表。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会计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，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研究的课题之一。

三、会计原则的强化与延伸

会计原则的强化，是指原有的、建立在会计假设基础之上的会计原则面临新的经济业务而更进一步发挥了它原有的作用，将其指导思想式的信条贯穿于新的经济业务之中；会计原则的延伸，则是指面对新的经济环境，原有的、建立在会计假设基础之上的会计原则将其适用基础扩大范围，从而又在会计处理方面产生了新的效应。在以会计假设为核心的会计理论体系中，会计原则与会计假设是密不可分的。会计理论界曾为之作过探讨，诸如，哪些原则与哪些假设相关，哪些假设的延伸形成了哪些原则，等等。现在需要进一步探讨的问题是，在原有会计假设发生变化后，与之相关的会计原则是否仍在发挥作用。我们的看法是：在新的经济环境下，会计假设虽然发生了很大的变化，但会计原则的作用不仅没有随之削弱，而且得到了进一步的加强，它们的加强来自于弥补会计假设变动后出现的理论空缺的需要，同时也是促成高级财务会计业务真正成为财务会计处理惯例的理论依据。可以说，高级财务会计的形成与会计原则的强化、延伸有着内在的本质联系。在会计假设发生变化的同时它们非但没有发生依附性的变化，反而在新的理论体系中得到了肯定与发展。在此，我们将与高级财务会计理论基础有关的会计原则的强化、延伸情况分别说明如下：

（一）相关性原则

当会计资料对报表使用者的决策有用时，会计资料就有了相关性，因此也就要求会计将有用的信息进行处理并对外报出。我们认为，下面的会计信息对报表使用者来说是相关的：企业合并和破产清算方面的资料；新出现的期货业务、衍生金融工具业务带来的利益和风险；企业融资租入资产（未取得其实际产权）的实际利益与风险的转移；企业形成集团化经营后，非法人实体的经济实体的结合状况及其经营成果；企业在用两种以上货币进行业务经营时发生的外币业务；等等。所有这些业务必须按照相关性原则的要求予以会计处理并适时报出。可以说，在新的经济环境下，相关性原则的作用处于更为重要的地位，得到了进一步的强化。也正因为如此，高级财务会计的形成有了坚实的理论依据。

（二）重要性原则

如果某种会计资料的省略或发生差错会影响报表使用者进行正确的决策，则该种会计资料就具有重要性。据此可知，企业集团的综合会计资料是重要的，期货、衍生金融工具等风险较大的业务信息也是重要的，租赁资产的特有利益、风险转移信息是重要的，披露企业年度报告以外的中期信息、分部信息也是重要的，等等。因此，对外报出合并会计报表、中期报告、分部报告，报告有关期货、衍生金融工具业务，对融资租赁事项采用特殊原则记录和报告，以及以特有的方式报告企业有关合并、解体清算的会计信息也就显得非常有必要。所有这些，都在促使会计在新的经济环境中采取积极措施、运用新的方法来处理并反映上述有用信息，这就使高级财务会计的形成和进一步发展有了内在动力。

（三）真实性原则

真实性原则要求会计如实反映应当反映的经济事项，它也要

求在财务资料遇到不足以如实反映所拟反映情况的风险时采用两种方法处理：对有的事项可以不予反映（如企业内部产生的商誉）；对一些事项则应予以确认但应揭示其确认和计量方面存在着差错的风险。这条原则要求企业即使面对确认、计量方面的风险，也必须反映一些新出现的经济业务，这就使高级财务会计需反映的业务事项有了不同的角度和不同的侧面，从而促使高级财务会计在处理方法和披露方式上不断创新。

（四）可比性原则

可比性原则不仅要求同一时期不同企业之间的会计报表可以相互比较，也要求不同时期的会计报表能够相互比较。为此，它要求企业之间、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资料的影响。但从当前的实际情况看，会计核算的相关性、重要性、如实反映原则还要求企业在会计计量方面进行历史成本与市场价格比较。这是可比性原则在新的经济环境下延伸的突出表现。成本与市价比较不仅存在于对企业期末存货的计价方面，而且还是资产评估、企业合并、兼并等会计处理的基础。从高级财务会计的角度来看，物价变动会计的形成与发展，企业合并时商誉的确认与计量，外币业务汇兑损益的确认与计量，期货、期汇交易的盈亏确认等，都和这一原则的延伸有关。从另一角度看，会计处理方法在不同企业、不同时期的一致性，要求会计界逐步统一已有的会计处理方法；而正是在这种要求和制约之下，才逐步形成了一些新的会计处理惯例，构成了高级财务会计的基本内容和现有体系。我们还认为，可比性原则的延伸为计算由于物价、汇率变动给企业带来的实际或潜在损益提供了理论上的依据，这也是高级财务会计建立、形成的重要理论基础。

（五）谨慎性原则

谨慎性原则的核心是财务报表的编制者必须考虑到许多事件

和情况下必然会有不确定因素，在对外输出信息时，不抬高资产和收益，也不压低负债和费用。应当说，新的经济环境又对这条原则提出了新的要求，主要是这条原则要与中立性和可靠性原则相结合，不仅要合理核算可能发生的损失和费用，还要按照谨慎的要求合理核算可能形成的利得和收益。这就要求会计面对一些高收益、高风险的经济业务，或者是另外一些重要的经济业务，采用特殊的确认、计量方法，即各种损益虽然没有最终形成，但却要进行提前确认的业务事项。比如，外币业务的汇兑损益、期货交易损益、物价变动时期的特殊报表，等等。事实上，国际会计界通行的以市价（而不是成本与市价孰低）作为外币项目的计价标准，及时确认外币交易的汇兑损益就是这条原则延伸和修正的体现。从理论上分析，除一般财务会计的加速折旧、提取坏账准备和存货变现损失准备、按成本法核算长期投资时价值永久性下跌等关于损失和费用的确定方式之外，有很多预先确认损益的事项已体现于高级财务会计之中，它构成了高级财务会计理论基础的又一组成部分。

（六）配比原则

这一原则虽未列示于国际会计准则理论框架的财务报表质量特征之中，但它在会计处理中，尤其是进行成本核算、确定损益时仍有着不可动摇的地位。所以，我国会计界将它作为会计核算中计量和确认的重要原则加以阐述。我们认为，这条原则在新的环境下又有所发展，比如，套期保值时期汇、期货事项与被套期保值事项的配比，所得税费用与应纳所得税额之间差额的跨期配比，以及会计政策变更、会计估计变更时数据的跨期配比，等等。可以说，上述难题的最终处理依据的是配比原则，各种新的处理方法的形成及其不断完善，则是配比原则的强化和发展。

（七）收入确认的相关原则

收入可分为资产置存收益和营业收入两类。现行会计一般不

承认未实现的置存收益，但有些会计主体的产品主要是知识密集型产品，具有很高的增值性，因此，收入确认的原则将不仅包括营业收入的确认，而且包括资产置存收益的确认，在物价变动会计中持有损益的确认就运用了这一原则。

（八）实质重于形式原则

这条原则要求如果会计要想如实反映其所拟反映的经济事项，就必须根据它们的实质和经济现实，而不是仅仅考虑它们的法律形式。也就是说，如果实质性的内容超过了外在形式的限制，那么会计应以实质性内容为依据进行记录和报告。从现行高级财务会计的各个版本看，有很多内容与这条原则有关。比如，企业取得控股权益后的各法人主体与企业集团合并会计报表的会计主体之间的巨大差异，以及由此而形成的会计报表内容的不一致；合并会计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；融资租赁资产被承租方确认为资产核算有悖于资产所有权转移的要求；一般提及衍生金融工具的金融资产和金融负债，及其与其相近的期货合约价值，并不符合传统资产、负债的条件，却也要作为表内事项反映；等等。这些事项都是当前会计界最棘手的问题，而对这些问题的处理原则则是实质重于形式，由此而形成的系列会计业务同样构成了高级财务会计的主要内容。需要进一步强调的是，上述诸会计原则的强化和延伸在高级财务会计各业务的形成方面起了很大的作用，它们理应被视为高级财务会计基础理论的构成内容；还应指出，现阶段的会计原则（指国际会计准则理论框架中的会计原则），已与早期的会计原则（会计理论框架建立之前的会计原则）有了极大的区别，这种区别是客观经济环境变化在会计原则方面的反映，而正是这种变化弥补了四项会计假设松动产生的理论空缺，形成了一种新的理论环境，也就是我们所述的高级财务会计的理论基础；进一步延伸，高级财务会计就是建立在这种理论基础之上的