

普通高等教育经济管理类

本科核心课程教材

高级财务会计 学习指导

李家瑗 蒋晓凤/主编



中国财政经济出版社

普通高等教育经济管理类

本科核心课程教材

高级财务会计学习指导

李家瑗 蒋晓凤 主 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计学习指导 / 李家瑗, 蒋晓凤主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 8

普通高等教育经济管理类本科核心课程教材

ISBN 978-7-5095-0844-2

I. 高… II. ①李…②蒋… III. 财务会计-高等学校-教学参考资料 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 110845 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 9.75 印张 248 000 字

2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2060 定价: 23.00 元

ISBN 978-7-5095-0844-2/F·0690

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

经济管理类系列教材编委会

主任委员	席鸿建		
副主任委员	蒙丽珍		
委 员	李伯兴	李家瑗	李国淮
	李小红	周英虎	廖 玉
	邓文勇	莫柏预	石雄飞
	黄 约	韦燕宁	

序

在现代社会，各国经济从社会化到国际化、全球化，是一种必然趋势。在这种趋势下，各种经济活动、各类经济联系及经济现象越来越复杂化。面对这纷繁、多姿的经济现象，如何才能从理论上进行更为透彻的理解和把握；面对这嬗变、多彩的经济问题，如何才能更为科学地予以解释并有效地解决，这是现在和未来的经济管理工作需要认真面对的重要任务。经济的发展，促进了财经教育的发展；经济发展面临的问题，又丰富了财经教育的内容，促进了财经教育改革的纵深发展。

作为地方性的财经院校，其首要任务就是让学生受到系统、科学、严格的专业技能训练，全面而深入地掌握学科的基本理论、基本方法和学科发展前沿动态，了解本地区经济社会发展特点，使他们走向社会时能够更快适应环境的变化、有效解决现实经济生活的问题，在职业岗位上实现人生价值而奠定基础。

在我国高等教育大众化快速挺进的过程中，高等财经教育的扩张速度进一步加快，高等财经教育的超常规发展，为高等教育大众化的快速实现作出了突出贡献，但也给自身发展带来了一系列问题，如有的“热门”专业逐步变为“冷门”，有的传统专业日渐失去原有的优势，财经类大学生就业也出现比较难的情况等。广西财经学院作为一所地方财经类普通高校，只有加强学校建设、深化教

学改革、突出办学特色，才能在强手如林的办学竞争中异军突起。基于这种认识，我们用了一年的时间，在考察社会对财经人才需要状况、研究国内外同类院校办学经验上，对本科学生的培养方案、课程建设和学科建设等进行了全方位的改革，作为新方案的一个组成部分就是编撰适用于与培养高级应用型的财经人才相配套的系列教材。为了完成这项艰巨的任务，学院成立了财经系列教材编审委员会，精心组织长期从事财经管理、教学与研究的一线专家、教授来参加系列教材的编撰工作。

重点课程、精品课程的建设已成为教育改革所特别关注的突破口。系列教材主要是选择了经济管理类核心课程，而这些核心课程也大多是重点课程和精品课程。同时，考虑到系统性和完整性，这套丛书还包括了一部分经济管理类的基础课程，我们希望给学习者提供一套相对完整的财经类教材。在课程的内容上，我们注重了科学性和前瞻性，结合了当前经济改革的新问题，在编写上，尽可能以通俗易懂的语言深入浅出地介绍深奥的专业知识。

我们力求在以下四个方面表现自己在教材建设的特色：

1. 适应应用性的学习：本系列教材结合地方财经院校教学特点，紧紧围绕培养高级应用人才目标，强调以应用性学习为主，着重从学生的实际动手能力方面进行知识的介绍和技能训练，学生通过学习可以很快地掌握知识要领，提高实际应用的能力，从而突出了应用性学习的特点。

2. 反映研究性的教学：教师是知识的直接传导者，在长期从事教学过程中，积累了丰富的教学经验和优秀的本学科研究成果，这些经验和成果极大地优化了教学过程，是提高教学质量的重要保证。本系列教材中紧扣教学特点适度融入了教师优秀的、得到公认的研究成果，从而突出了研究性教学的特点。

3. 融会创新性的研究：创新是科学的研究方法的特性，本系列教材在知识体系介绍和研究中始终贯穿科学的态度和创新观点，

做到既保持传统的、优秀的知识和方法体系，又以创新的角度去发展和开拓，突出了创新性研究的特点。

4. 体现时代性的知识：新时代下的新知识体系的构成是一门学科的重要组成部分，知识结构推陈出新是学科发展的一个标志。本系列教材结合当前财经发展中的新形势、新问题和新知识，将新知识内容融入教材当中，突出了新时代新知识的特点。

这套系列教材定位于高等财经教育应用型本科的教学。主要作为普通高等财经院校相关课程的选用教材，亦可以作为各层次教育和企业培训教材，也适合广大财经从业人员作为学习参考用书。本套教材还配有辅导用书，以便于教师教学和学生参考。

本系列教材在编写过程中得到有关专家和企业的支持和帮助，在此一并表示感谢。由于编写时间仓促，加上编写水平所限，书中不足之处在所难免，恳请广大读者提出宝贵的意见和建议，以日臻完善。

经济管理类系列教材编委会

2005年6月

前言

2006年2月15日，中华人民共和国财政部颁布了企业会计准则体系。该体系的发布实施，对提高我国企业会计信息的质量、保护投资者利益、促进资本市场的健康发展具有深远意义，是我国改革开放以来会计改革史上又一个重要的里程碑。

《高级财务会计学习指导》是《高级财务会计》一书的配套学习用书。在结构上包括每章的提纲树、提纲纵览、要点运用、重温贯通、练习及最后的自测题，其中提纲树、提纲纵览是教师们平时讲课内容的总结，提炼了知识要点，对教师教学和学生的学习均起到较好的引导作用；要点运用、重温贯通两部分，通过精选的“单项选择题”、“多项选择题”、“判断题”和“计算及账务处理题”进一步阐释了提纲纵览中的要点；而练习题和自测题则有利于学生的课后练习及学完本课程后的综合练习，这两部分的答案没有印在书中，目的是为了让通过自己练习及自测，进一步巩固已学的知识，其答案可通过我们的网站（<http://www.gxufe.cn/jpkc/>）取得。

学习指导所要传递的是一种学习方法。它蕴涵着几条规律：把书读薄再把书读厚，按记忆难度将知识内容分层分阶段记忆，按“预览、学要点、做练习和复习，巩固已学知识”的“看、思、练”过程学习。

《高级财务会计学习指导》的编写历时半年多，数易其稿，反复修改，力求做到内容完整，深入浅出，通俗易懂。李家瑗教授对全书的框架结构和主要内容进行了总体设计，并组织编写组成员进行了多次讨论与修改。本书第一、五章由李毅斌同志编写；第二、三、四章由刘卫同志编写；第六章由蒋晓凤同志编写；第七章由何劲军同志编写；第八、九、十章由吴清同志编写；第十一、十二章由李家瑗同志编写；自测题由吴清同志编写。初稿由蒋晓凤同志进行修改，最后由李家瑗修改定稿。

由于我们水平有限，书中的疏漏和错误在所难免，敬请读者批评指正！

编者

2008年5月

目录

第一章 或有事项	(1)
第二章 债务重组	(24)
第三章 政府补助	(49)
第四章 借款费用	(58)
第五章 所得税	(81)
第六章 非货币性资产交换	(103)
第七章 外币折算	(130)
第八章 租赁	(149)
第九章 会计政策、会计估计变更和差错更正	(182)
第十章 资产负债表日后事项	(206)
第十一章 企业合并	(230)
第十二章 合并财务报表	(252)
自测题 (一)	(278)
自测题 (二)	(289)

第一章

或有事项

提 纲 树

或有事项的基础知识

对预计负债的确认与计量

或有事项的会计处理

对预期可获得补偿额的确认与计量

或有事项的披露

本章有三大主要问题：一是，或有事项的基础知识；二是，或有事项的会计处理；三是，或有事项的披露。

提 纲 纵 览

一、或有事项的基础知识（要点1-1）

(一) 概念	或有事项,是指过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。
(二) 常见的或有事项	未决诉讼或未决仲裁、企业为其他单位的债务提供担保、企业对售后产品提供质量保证(含产品安全保证)、已贴现商业承兑汇票、亏损合同、重组义务、由于污染环境而可能发生治污费用或可能支付罚金、在发生税收争议时有可能补交税款或获得税款返还等。
(三) 或有事项特征	1. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况; 2. 或有事项的结果具有不确定性; 3. 或有事项的结果只能由未来发生的事项确定; 4. 影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制。
(四) 或有事项的类型	1. 或有负债,是指过去的交易或事项形成的潜在义务,其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实;过去的交易或事项形成的现时义务,履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量; 2. 或有资产,指过去的交易或事项形成的潜在资产,其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。出于谨慎性原则的考虑,在可能性达到50%时,只进行披露而不进行确认。
(五) 或有事项的会计处理原则	1. 遵循稳健性原则、重要性原则、充分披露原则、实质重于形式原则; 2. 或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下,才能予以确认。

二、对预计负债的确认与计量

(一) 确认条件 (要点 1-2)	与或有事项有关的义务应当在同时符合以下三个条件时, 作为预计负债进行确认与计量: 1. 该义务是企业承担的现时义务; “现时义务”是相对于“潜在义务”而言的。前者对结果可估计, 而后者对结果尚难确定。 2. 该义务的履行很可能导致经济利益流出企业; “很可能”是指其可能性大于 50% 但小于 95%。导致经济利益流出是指企业需用资产或提供劳务来偿还债务。 3. 该义务的金额能够可靠地计量。因或有事项具有不确定性, 因此其金额能可靠计量只是指金额能合理估计。
(二) 计量 (即预计负债入账金额的确定) (要点 1-3)	预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计数的确定分两种情况: 1. 所需支出存在一个连续范围, 最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。即按该范围的上、下限金额的平均数确定。 2. 所需支出不存在一个连续范围, 则应按如下原则合理确定: (1) 或有事项涉及单个项目的, 按照最可能发生金额确定。例如某些未决诉讼、未决仲裁以及债务担保等。 (2) 或有事项涉及多个项目的, 按照各种可能结果及相关概率计算确定。例如对销售商品提供的担保。
(三) 预计负债的会计处理 (要点 1-4)	借: 管理费用 (诉讼费用部分) 销售费用 (与经营相关的正常的费用, 如产品质量担保费用等) 营业外支出 (赔偿款等非正常支出) 贷: 预计负债

三、对预计可获得补偿额的确认与计量

(一) “预计可获得补偿额”的情况(要点1-5)	1. 发生交通事故等情况时,企业通常可以从保险公司获得合理的赔偿。 2. 在某些索赔诉讼中,企业可通过反诉的方式向索赔人或第三方另行提出赔偿要求。 3. 在债务担保业务中,企业在履行担保义务的同时,通常可向被担保企业提出额外追偿要求。
(二) “预计可获得补偿额”确认为资产的条件(要点1-6)	企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿的,补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。具体条件: 1. 因或有事项的现时义务确认了一项负债,而该负债所需的支出又可全部或部分从第三方获得补偿。 企业对第二方形成的赔偿确认为“预计负债”,如果同时企业拥有反诉或向第三方索赔的权利,便可预期获得第三方或其他方的补偿。 2. 补偿金额“基本确定”能收到 补偿金额“基本确定”能收到,是指预期从保险公司、赔偿人、被担保企业等获得补偿的可能性大于95%,但小于100%的情形。
(三) “预计可获得补偿额”入账金额的确定(要点1-7)	1. 按“基本确定”获得的补偿金额单独确认; 2. 确认的补偿金额不应超过所确认的预计负债的账面价值。
(四) “预计可获得补偿额”确认为资产的会计处理(要点1-8)	借:其他应收款 贷:营业外收入

四、待执行合同、企业重组、资产弃置费用形成的或有事项的确认和计量（要点1-9）

(一) 亏损合同	待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足确认预计负债的条件，应当确认为一项预计负债。 其中，待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。 两项原则： 1. 不可撤销合同才会导致现时义务，应按“亏损合同损失”与“违约金”的较小者确认“预计负债”。 2. 合同存在标的资产的，可变现净值低于成本的部分按减值规定处理，不确认“预计负债”（注：亏损合同中，实际售价低于正常市价的部分，仍确认为“预计负债”）；不存在标的产品的，满足规定条件的确认为“预计负债”。	
(二) 重组义务	企业承担的重组义务满足确认预计负债的条件，应当确认为预计负债。重组是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。 计量：只包括与重组相关的直接支出，不包括间接支出。	
(三) 弃置费用	针对某些特殊行业较高的固定资产弃置费用，固定资产准则规定，确定固定资产成本时应当考虑预计弃置费用因素。固定资产应按其取得时的成本及预计的弃置费用折现值入账。弃置费用的金额通常较大。企业应当根据或有事项会计准则的规定，按照现值计算确定应计入固定资产原价的金额和相应的预计负债。	

第五章、或有事项的披露（要点 1-10）

（一）已确认的“预计负债”	企业应在资产负债表中单列“预计负债”项目反映，与所确认负债有关的费用或支出，应在扣除确认的补偿金额后，在利润表中与其他费用或支出项目合并反映。并在会计报表附注披露与预计负债有关的下列信息： 1. 预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明； 2. 各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况； 3. 与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。
（二）已确认的“预计可获得补偿额”	企业已确认的“预计可获得补偿额”在资产负债表中不单独列项反映。
（三）或有负债与或有资产	或有负债和或有资产不符合负债或资产的定义和确认条件，企业不应当确认或有负债和或有资产，而应当进行相应的披露。 或有负债应在会计报表附注中披露的内容主要包括：1. 或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债；2. 经济利益流出不确定性的说明；3. 或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性。无法预计的，应当说明原因。企业一般不应在会计报表附注中披露或有资产。但是，或有资产很可能会给企业带来经济利益时，则应在会计报表附注中作适当的披露。对于或有资产的披露内容，通常企业只需披露或有资产的形成原因、预期对企业产生的财务影响等。

要点运用

【例1】(判断题)或有事项是指过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些过去或未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。()

提示:要点1-1

答案:×

【例2】(单项选择题)2009年12月10日,甲公司因合同违约而涉及一桩诉讼案。根据企业的法律顾问判断,最终的判决很可能对本公司不利。2009年12月31日,甲公司尚未接到法院的判决,因诉讼须承担的赔偿的金额也无法准确地确定。不过,据专业人士估计,赔偿金额可能在80万元~100万元之间的某一金额。根据《或有事项准则》的规定,甲公司应在2009年12月31日资产负债表中确认负债的金额为()万元。

A. 100 B. 90 C. 80 D. 0

提示:要点1-3

答案: B

【例3】(计算及账务处理题)2007年12月28日,A公司因合同违约而涉及一桩诉讼案。根据企业的法律顾问判断,最终的判决很可能对A公司不利。2007年12月31日,A公司尚未接到法院的判决,因诉讼须承担的赔偿金额也无法准确地确定。不过,据专业人士估计,赔偿金额可能是720万元至1000万元之间的某一金额。