

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

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

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 / 李家瑗, 蒋晓凤主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 7

普通高等教育经济管理类本科核心课程教材

ISBN 978-7-5095-0771-1

I. 高… II. ①李…②蒋… III. 财务会计-高等学校-教材
IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 098223 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: 100036

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 印张 225 000 字

2008 年 7 月第 1 版 2008 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4 060 定价: 20.00 元

ISBN 978-7-5095-0771-1/F · 0628

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

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，为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、课程设置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，书中有不足之处在所难免，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》是普通高等教育经济管理类本科核心课程教材,是《中级财务会计》的后续课程。为了更好地贯彻理论与实践相结合的原则,我们根据新发布的《企业会计准则——基本准则》,以会计实务核心技能为主线,以大量实例、情景设计为载体,对会计的基础理论、基本知识和基本操作技术进行了阐述,使学习者对高级财务会计能有比较完整的理解,为今后从事会计实务工作打好基础。

《高级财务会计》的撰写历时半年多,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总体设计,组织编写组成员进行了多次讨论与修改。第一、五章由李毅斌同志编写;第二、三、四章由刘卫同志编写;第六章由蒋晓风同志编写;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。

初稿由蒋晓风进行修改,最后由李家瑗总纂定稿。

编者

2008 年 5 月

目录

第一章 或有事项	(1)
第一节 或有事项的特征与类型	(1)
第二节 或有事项的会计处理	(8)
第三节 或有负债与或有资产的披露	(24)
第二章 债务重组	(29)
第一节 债务重组的定义与方式	(29)
第二节 债务重组的会计处理	(30)
第三节 债务重组的披露	(42)
第三章 政府补助	(43)
第一节 政府补助的形式与分类	(43)
第二节 政府补助的确认与计量	(45)
第三节 政府补助的会计处理	(46)
第四节 政府补助的披露	(48)
第四章 借款费用	(49)
第一节 借款费用的内容	(49)
第二节 借款费用的确认	(51)

第三节	借款费用的计量	(54)
第四节	借款费用的披露	(60)
第五章	所得税	(61)
第一节	所得税会计	(61)
第二节	计税基础和纳税调整差异	(63)
第三节	所得税的会计处理	(74)
第四节	所得税会计几个特殊问题	(91)
第六章	非货币性资产交换	(95)
第一节	非货币性资产交换的概念与特点	(95)
第二节	非货币性资产交换的确认和计量	(98)
第三节	非货币性资产交换的披露	(112)
第七章	外币折算	(114)
第一节	外币折算的概念	(114)
第二节	外币交易的会计处理	(115)
第三节	外币财务报表折算	(130)
第八章	租 赁	(136)
第一节	租赁的概念与分类	(136)
第二节	经营租赁的会计处理	(139)
第三节	融资租赁的会计处理	(143)
第四节	售后租回的会计处理	(158)
第九章	会计政策、会计估计变更和差错更正	(164)
第一节	会计政策及其变更	(164)
第二节	会计估计及其变更	(178)

第三节	前期差错及其更正	(184)
第十章	资产负债表日后事项	(189)
第一节	资产负债表日后事项的概念与内容	(189)
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理	(195)
第三节	资产负债表日后非调整事项的会计处理	(202)
第十一章	企业合并	(205)
第一节	企业合并的方式和类型	(205)
第二节	同一控制下的企业合并	(297)
第三节	非同一控制下的企业合并	(214)
第四节	附注披露	(218)
第十二章	合并财务报表	(220)
第一节	合并财务报表概述	(220)
第二节	合并日的合并	(230)
第三节	非合并日的合并	(235)
第四节	母公司在报告期增减子公司在合并资产负债 表和利润表的反映	(265)
第五节	合并现金流量表	(266)

第一章

或有事项

第一节 或有事项的特征与类型

一、或有事项的概念及特征

(一) 或有事项的概念

在市场经济中,企业的经营活动会受到众多不确定因素的影响,有时会面临一些具有较大不确定性的经济事项,需要会计人员作出分析和判断。这些不确定事项对企业的财务状况和经营成果可能会产生较大的影响,其最终结果须由某些未来事项的发生或不发生来加以决定。例如,企业对商品提供售后担保,承诺如果发生质量问题将无偿提供修理服务,从而发生一些费用。至于这笔费用是否会发生,如果发生,其金额有多少则取决于将来是否发生修理请求以及修理工作量的大小。按照权责发生制的原则,企业不能等到客户提出修理请求时,才确认因提供担保而产生的义务,而应当在资产负债表日对发生修理请求的可能性以及修理工作量的大小作出判断,以决定是否在当期确认承担的修理义务。这种不确定事项在会计上被称为或有事项。

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。常见的或有事项有: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。

（二）或有事项的特征

1. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况

或有事项作为一种不确定事项，是由企业过去的交易或事项而引起的。或有事项的现存状况是由过去的交易或事项引起的客观存在。例如产品质量保证是企业对已售出商品或已提供劳务的质量提供的保证，不是为尚未出售商品或尚未提供劳务的质量提供的保证。又如，未决诉讼虽是正在进行当中的诉讼，但它是企业因过去的经济行为起诉其他单位或被其他单位起诉引起的，是现存的一种状况，不是将要存在的某种状况。基于这一特征，未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项，都不属于或有事项。

2. 或有事项的结果具有不确定性

首先，或有事项的结果是否发生具有不确定性。例如企业为其他单位提供债务担保，如果被担保方到期无力还款，担保方将负连带责任。对于担保方而言，担保所引起的可能发生的连带责任构成或有事项，但担保方在债务到期时是否一定承担和履行连带责任，需要根据被担保方能否按时还款决定，其结果在担保协议达成时具有不确定性。又如有些未决诉讼，被起诉的一方是否会败诉，在案件审理过程中是难以确定的，需要根据法院判决情况加以确定。其次，或有事项的结果即使预料会发生，但具体发生的时间或发生的金额具有不确定性。例如，某企业因对生产经营形成的排污治理不力给周围环境造成污染而被起诉，如无特殊情况，该企业很可能败诉。但是在诉讼成立时，该企业因败诉将支出多少金额，或支出发生在何时，是难以确定的。或有事项的这种不确定性，是其区别于其他不确定性会计事项的重要特征。

3. 或有事项的结果只能由未来发生的事项确定

或有事项的结果，在或有事项发生时，是难以证实的。这种不确定性的消失，需要由未来不确定性事件的发生或不发生来证实。它的结果对企业是有利影响还是不利影响，或虽已知是有利影响或不利影响，但影响有多大，只能由未来发生的事件加以证实，现在尚不能完全肯定。例如未决诉讼，其最终结果只能随着案情的发展，由判决结果来证实。再如企业为其他单位提供债务担保，如果被担保单位不能在债务到期时偿还债务，则企业需要履行偿还债务的连带责任。但该担保事项是否真的会要求企业履行偿还债务的连带责任，一般只能看被担保单位的未来经营情况和偿债能力。如果被担保单位经营情况和财务状况良好，且有较好的信用，那么企业将不需要履行该连带责任。或有事项的这一特征说明，或有事项具有时效性，即随着影响或有事项结果的因素发生变化，或有事项最终会转化为确定事项。

4. 影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制。或有事项本身具有的不确定性，从一个侧面说明了影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制。仍以债务担保为例，担保企业将来是否会因提供担保而履行连带责任，不是企业能控制得了的。未决诉讼的最终结果如何，也不是企业能控制的。

需要注意的是，或有事项具有的不确定性与其他具有不确定性的事件并不完全相同。也就是说，在会计处理过程中存在不确定性的事件并不都是或有事项，企业应按照或有事项的定义和特征进行判断。例如，对固定资产计提折旧，虽然也涉及到对固定资产残值和使用年限进行分析和判断，带有一定的不确定性，但是固定资产折旧是已经发生的损耗，其结果是确定的。因此，对固定资产计提折旧不属于或有事项。

二、或有事项的类型

作为过去的交易或事项形成的一种状况，或有事项的结果有两

种情况：一种是导致经济利益流入企业，另一种是导致经济利益流出企业，即或有负债和或有资产。会计实务中，需要会计人员根据经验加以判断。

（一）或有负债

1. 或有负债的概念

（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；或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。

会计准则中明确将负债定义为一种现时义务，那么与之相对就有一个潜在义务的概念。通过分析一项义务是否为现时义务也可以成为我们判断其是否为负债的一个标准。通常，潜在义务与现时义务之间的区别是比较明确的，对于由未来事项形成的义务一般是潜在义务，而存在极少情况，特别是过去事项是否已经发生或过去事项是否已经造成了现时义务，可能存在争议，这时就需要企业全面考虑所有的证据，并借助专家的意见来确定是否存在现时义务。

（2）潜在义务、现时义务与或有负债、负债的界限与联系。仅看字面，我们一般会将潜在义务与或有负债，现时义务与负债视为相互对应的概念，认为或有负债肯定是潜在义务，而现时义务肯定是负债。其实情况并非如此。潜在义务经过时间的推移或某些标志性事件的发生会转化为现时义务，成为企业现已承担的义务，产生质变。同时或有负债也会因可能性的提高和义务性质的变化和计量确定性的增强而转化为负债，产生质变。但是两者的变化并不是同步的，在起点上，两者存在单方向的一一对应关系，即潜在义务肯定只能形成或有负债，但或有负债却未必是潜在义务。当潜在义务转化为现时义务时，或其达不到很可能（50%）导致经济利益流出企业的程度，而金额无法可靠计量时，它仍只能构成或有负债。只有当现时义务很可能导致经济利益流出企业，且金额能可靠

计量时，它才构成负债，并被确认。于是在终点上又形成了一个单方向的一一对应关系，即负债肯定是现时义务，但现时义务未必是负债。由上述的分析可以看出，或有负债与负债的界限在可能性上讲是很可能，即 50%。

2. 或有负债的特征

(1) 或有负债由过去的交易或事项产生。或有负债是过去的交易或事项形成的。例如，2005 年 12 月 20 日，甲公司状告乙公司侵犯了其专利权。至 2005 年 12 月 31 日，法院还没有对诉讼案进行公开审理，乙公司是否败诉尚难判断。对于乙公司而言，一项或有负债已经形成。它是由过去事项（乙公司“可能侵犯”甲公司的专利权并受到起诉）形成的。但是，如果公司计划在三个月后购入一批原材料可能须承担支付货款的义务则不属于或有负债。

(2) 或有负债的结果具有不确定性。或有负债包括两类义务，一类是潜在义务，另一类是特殊的现时义务。或有负债作为一项潜在义务其潜在性主要是指负债结果的不确定性，该负债最终能否发生，取决于不确定事项的发生或不发生来证实。例如企业因经济纠纷被对方提起诉讼，尚未审理。由于案情复杂，相关的法律尚不健全，诉讼的最后结果难以确定。这时，被告方企业可能承担的赔偿责任就属于潜在义务。

或有负债作为特殊的现时义务，其特殊之处在于：该现时义务的履行不是很可能（可能性不超过 50%，含 50%）导致经济利益流出企业，或者该现时义务的金额不能可靠的计量（即金额难以预计）。例如已贴现的商业承兑汇票，目前没有迹象表明付款企业不能按时足额付款，贴现企业承担连带责任的可能性不大。贴现企业应将其作为或有负债披露。企业涉及赔偿的诉讼案件，即使法庭的调查取证对被告方很不利，由于赔偿的金额很难估计，被告方企业也只能将这一现时义务作为或有负债披露。

需要指出的是，或有负债不同于估计负债，如各项预提费用，