

21

世纪普通高等院校系列规划教材

ERSHIYI SHIJI
PUTONG GAODENG
YUANXIAO
XILIE GUIHUA JIAOCAI

主 编 胡世强 曹明才 刘金彬

高级财务会计

Gaoji Caiwu Kuaiji

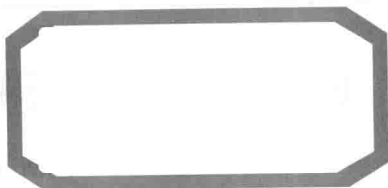


西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

21

世纪普通高等

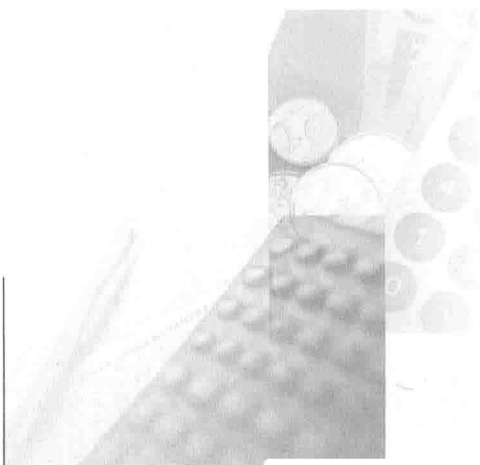
ERSHIYI SHIJI
PUTONG GAOD
YUANXIAO
XILIE GUIHUA JIAOCAI



主 编 胡世强 曹明才 刘金彬
副主编 李黛珏

高级财务会计

Gaoji Caiwu Kuaiji



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/胡世强,曹明才,刘金彬主编. —成都:西南财经大学出版社,2012.9

ISBN 978 - 7 - 5504 - 0842 - 5

I. ①高… II. ①胡…②曹…③刘… 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(2012)第218652号

高级财务会计

主 编:胡世强 曹明才 刘金彬

责任编辑:孙 婧

助理编辑:刘 然

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	185mm × 260mm
印 张	16
字 数	350千字
版 次	2012年9月第1版
印 次	2012年9月第1次印刷
印 数	1—3000册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 0842 - 5
定 价	30.00元

1. 版权所有,翻印必究。

2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

21 世纪普通高等院校系列规划教材

编 委 会

名誉主任：丁任重

主 任：章道云

副 主 任（以姓氏笔画为序）：

王朝全 李成文 龚 灏 彭礼坤 傅江景

委 员（以姓氏笔画为序）：

邓 健 冯明义 李兴荣 杨明娜 周 一
张旭辉 岳正华 钟大辉 赵晓鸿 诸 丹
黄 萍 曹邦英 蒋远胜 董洪清

总序

为推进中国高等教育事业可持续发展，经国务院批准，教育部、财政部启动实施了“高等学校本科教学质量与教学改革工程”（下面简称“质量工程”）。这是深入贯彻科学发展观，落实“把高等教育的工作重点放在提高质量上”的战略部署，在新时期实施的一项意义重大的本科教学改革举措。“质量工程”以提高高等学校本科教学质量为目标，以推进改革和实现优质资源共享为手段，按照“分类指导、鼓励特色、重在改革”的原则，加强课程建设，着力提升我国高等教育的质量和整体实力。为满足本科层次经济类、管理类教学改革与发展的需求，培养高素质有特色应用型创新型人才，迫切需要普通本科院校经管类教学部门开展深度合作，加强信息交流。值得庆幸的是，西南财经大学出版社给我们搭建了一个平台，协调组织召开了普通本科院校经管学院院长联席会议，就教学、科研、管理、师资队伍建设、人才培养等方面的问题进行了广泛而深入的研讨。

为了切实推进“质量工程”，第一次联席会议将“课程、教材建设与资源共享”作为讨论、落实的重点。与会人员对普通本科的教材内容建设问题进行了深入探讨，认为目前各高校使用的教材存在实用性和实践性不强、针对性不够等问题，需要编写一套高质量的普通本科教材，以促进课程体系和教学体系的合理构建，推动教学内容和教学方法的创新，形成具有鲜明特色的教学体系，以利于普通本科教育的可持续发展。通过充分的研讨和沟通，与会人员一致同意，共同打造切合教育改革潮流、深刻理解和把握普通本科教育内涵特征、贴近教学需求的高质量的21世纪普通高等院校系列规划教材。

鉴于此，本编委会与西南财经大学出版社合作，组织了乐山师范学院旅游与经济管理学院、西南科技大学经济管理学院、西华师范大学管理学院、西华师范大学历史文化学院、宜宾学院经济与管理学院、成都大学管理学院、成都大学经济政法学院、成都大学旅游文化产业学院、攀枝花学院经管学院、吉林农业科技学院经济管理学院、内江师范学院经济与管理学院、成都理工大学商学院、成都信息工程学院商学院、成都信息工程学院管理学院、西华大学管理学院、四川农业大学经济管理学院、四川理工学院经济管理学院、佛山科技大学经济管理学院、西昌学院经济与管理学院等院校的教师共同编写本系列规划教材。

本系列规划教材编写的指导思想：在适度的基础知识与理论体系覆盖下，针对普通

本科院校学生的特点，夯实基础，强化实训。编写时，一是注重教材的科学性和前沿性，二是注重教材的基础性，三是注重教材的实践性，力争使本系列教材做到“教师易教，学生乐学，技能实用”。

本系列规划教材以立体化、系列化和精品化为特色，包括教材、辅导读物、讲课课件、案例及实训等；同时，力争做到“基础课横向广覆盖，专业课纵向成系统”；力争把每本教材都打造成精品，让多数教材能成为省级精品课教材、部分教材成为国家级精品课教材。

为了编好本系列教材，在西南财经大学出版社的支持下，编委会经过了多次磋商和讨论。首先，成立了由西南财经大学副校长、博士生导师丁任重教授任名誉主任，西华大学管理学院院长章道云教授任主任，西南科技大学经济管理学院院长王朝全教授、宜宾学院经济与管理学院院长李成文教授、成都理工大学商学院院长龚灏教授、四川理工学院经济管理学院院长彭礼坤教授、佛山科技大学经济管理学院院长傅江景教授任副主任，其他院校院长任委员的编委会。在编委会的组织、协调下，第一批规划了公共基础、工商管理、财务与会计、旅游管理、电子商务、国际商务、专业实训、金融、综合类九大系列70余种教材。下一步根据各院校的教学需要，还将组织规划第二批教材，以补充、完善本系列教材。其次，为保证教材的编写质量，在编委会的协调下，由各院校具有丰富教学经验并有教授或副教授职称的教师担任主编，由各书主编拟订大纲，经编委会审核后再编写；同时，每一种教材均吸收多所院校的教师参加编写，以集众家之长。

经过多方努力，本系列规划教材终于与读者见面了。在此，我们对各学院领导的大力支持、各位作者的辛勤劳动以及西南财经大学出版社的鼎力相助表示衷心的感谢！

21 世纪普通高等院校系列规划教材编委会

2008 年 12 月

前言

高级财务会计是会计学专业主干专业课程，是中级财务会计的延续与拓展，其内容与中级财务会计的内容一道形成完整的财务会计理论体系、方法体系和技能体系，是从事会计职业必备的专业知识和基本技能。该课程与我国会计改革及会计准则紧密相连。

目前，我国会计理论界对高级财务会计的含义及内容并没有统一的界定，而企业会计实务中也并没有严格将财务会计区分为中级财务会计和高级财务会计。但从会计教学规律、知识的循序渐进来讲、从中级财务会计和高级财务会计的具体研究对象来看，分开是必要的。

我们以培养应用型会计人才目标为出发点，根据高级财务会计课程在应用型大学会计学专业课程体系中的地位，依据我国最新的企业会计准则、税收、金融、财政等政策规范以及国际财务报告准则等国际会计规范，借鉴国内外财务会计理论研究的新成果和新经验，在紧密结合我国企业会计实务的基础上确定了本教材的基本框架和具体内容，并全面系统地阐述了高级财务会计的基本理论、基本知识和基本技能。

我们认为，高级财务会计应当如此定位：是中级财务会计的延续、补充和拓展，既以传统的财务会计理论与方法为理论基础，又随着社会经济的不断发展而拓展新的会计理论。它是以一般企业没有或者不经常发生的特殊经济业务为对象进行会计确认、计量、记录和报告会计学科。通过高级财务会计的学习，学生们“拾遗补缺”，全面、系统、完整地掌握财务会计的全部内容、方法和技能，适应企业对会计人才知识结构、能力结构和技能水平的要求。

所以，本教材突出了高级财务会计的显著特征：①特殊性；②例外性；③公允价值的广泛应用；④非系统性；⑤实务性；⑥发展性。

我们在编写过程中注重会计理论与会计实务的结合，力求能体现系统性与专题性并重、现实性与前瞻性兼顾、中国国情与国际惯例相结合；既要注意与中级财务会计的衔接与拓展，又要注重高级财务会计本身的科学性与完整性，更要突出高级财务会计的重点与难点。

本教材分为四篇十四章。第一篇介绍高级财务会计的基本理论；第二篇介绍企业特殊交易或者事项的会计核算，包括投资性房地产、或有事项、借款费用、所得税、会计政策、会计估计变更和差错更正、资产负债表日后事项、非货币性资产交换、债务重组、租赁、股份支付等会计核算理论与方法；第三篇介绍外币折算的理论与核算方法；第四篇介绍企业合并及合并报表的理论及方法。

本书由胡世强、曹明才、刘金彬担任主编，李黛珏担任副主编，具体写作分工如下：胡世强教授撰写第1章、第2章、第3章、第4章、第6章、第7章、第8章、第9章；李黛珏撰写第5章；刘金彬撰写第10章、第11章、第12章；曹明才撰写第13章、第14章。最后由胡世强对全书进行了修改、补充和总纂定稿。

由于编者水平有限，加之我国会计改革正在深入进行，书中难免有疏漏和不足之处，恳请广大读者批评指正。

胡世强

2012年8月于成都光华村

目 录

第一篇 高级财务会计的基本理论

第 1 章 绪论	(3)
1.1 高级财务会计的含义及其特征	(3)
1.2 高级财务会计的理论基础	(5)
1.3 高级财务会计的内容及研究方法	(7)
思考题	(8)

第二篇 企业特殊经济业务或事项的会计核算

第 2 章 投资性房地产核算	(11)
2.1 投资性房地产的内涵及特征	(11)
2.2 投资性房地产的确认与会计处理方法	(12)
2.3 投资性房地产的初始计量	(14)
2.4 投资性房地产的后续计量	(16)
2.5 投资性房地产转换	(17)
2.6 投资性房地产的处置	(21)
思考题	(23)
第 3 章 或有事项核算	(24)
3.1 或有事项的内涵及特征	(24)
3.2 或有事项的确认与计量	(26)
3.3 或有事项的会计处理	(30)
3.4 或有事项的披露	(37)

思考题	(37)
第4章 借款费用核算	(38)
4.1 借款费用的内涵	(38)
4.2 借款费用的确认	(39)
4.3 借款费用的计量	(42)
思考题	(47)
第5章 所得税会计核算	(48)
5.1 所得税会计概述	(48)
5.2 资产与负债的计税基础	(50)
5.3 暂时性差异	(54)
5.4 递延所得税的确认和计量	(56)
5.5 所得税费用的确认和计量	(61)
思考题	(65)
第6章 会计政策、会计估计变更和差错更正核算	(66)
6.1 会计政策及其变更的会计处理	(66)
6.2 会计估计及其变更的会计处理	(74)
6.3 前期差错及其更正的会计处理	(77)
思考题	(82)
第7章 资产负债表日后事项核算	(83)
7.1 资产负债表日后事项的内涵	(83)
7.2 资产负债表日后调整事项的会计处理	(86)
7.3 资产负债表日后非调整事项的会计处理	(92)
思考题	(95)

第 8 章 非货币性资产交换核算	(96)
8.1 非货币性资产交换的认定	(96)
8.2 非货币性资产交换的确认与计量	(97)
8.3 涉及单项非货币性资产交换的会计处理	(98)
8.4 涉及多项非货币性资产交换的会计处理	(103)
思考题	(108)
第 9 章 债务重组核算	(109)
9.1 债务重组的内涵及方式	(109)
9.2 债务重组的会计处理	(111)
9.3 债务重组的披露	(120)
思考题	(121)
第 10 章 租赁会计核算	(122)
10.1 租赁的内涵与分类	(122)
10.2 经营租赁的会计处理	(125)
10.3 融资租赁的会计处理	(133)
思考题	(150)
第 11 章 股份支付核算	(151)
11.1 股份支付概述	(151)
11.2 股份支付的确认和计量	(153)
思考题	(167)

第三篇 外币折算

第 12 章 外币折算	(171)
12.1 与外币折算相关的概念	(171)

12.2 外币交易会计核算	(174)
12.3 外币报表折算	(181)
思考题	(190)

第四篇 企业合并及合并报表

第13章 企业合并会计核算	(193)
13.1 企业合并概述	(193)
13.2 同一控制下企业合并的会计处理	(195)
13.3 非同一控制下企业合并的会计处理	(202)
思考题	(207)
第14章 企业合并报表	(208)
14.1 合并财务报表概述	(208)
14.2 合并资产负债表、合并利润表与合并所有者权益变动表的编制	(216)
14.3 合并现金流量表的编制	(237)
14.4 报告期内增减子公司的合并处理	(241)
思考题	(242)
参考文献	(243)



第一篇

高级财务会计的基本理论



第1章 绪论

1.1 高级财务会计的含义及其特征

1.1.1 高级财务会计的含义

1. 财务会计的整体含义及层次

财务会计 (Financial Accounting) 是以公认的会计准则为准绳, 运用会计核算的基本原理, 主要是对会计主体已经发生的所有经济业务及会计事项, 采用一套公认、规范的确认为、计量、记录和报告的会计处理程序和方法, 通过一套通用的、标准的财务报表, 定期为财务会计信息使用者, 特别是企业的外部使用者提供真实、公正、客观的财务会计信息的会计信息系统。所以, 财务会计又称为对外报告会计 (或外部会计)。

从企业会计实务看, 财务会计涵盖了企业所有的经济活动或事项, 既包括大多数企业共有的经济业务或事项, 也包括企业发生的特殊、不常见经济业务或事项, 也涉及特殊企业 (行业) 的经济业务或事项。

但从会计理论研究和高等会计教育规律出发, 财务会计应当分为三个层次进行研究和教学。

第一层次, 初级财务会计 (会计学原理), 是财务会计的入门课程, 主要研究会计的基本理论、基本方法和基本技能, 从凭证、账簿到报表的会计核算技能程序与方法。

第二层次, 中级财务会计, 主要围绕通用的财务报表的组成要素及编制展开, 研究一般企业共有的经济业务及事项的会计确认、计量、记录及报告。

第三层次, 高级财务会计, 主要研究中级财务会计没有涵盖的其他经济业务及事项以及今后可能发生的新的经济业务或事项的会计确认、计量、记录及报告。

2. 高级财务会计的内涵

目前, 我国对高级财务会计的定义和涉及的范围并没有形成统一的定论。本书从培养应用型会计人才的目标出发, 将高级财务会计定义如下: 高级财务会计是建立在中级财务会计基础之上但内容更为复杂、特殊的一个会计领域, 它的内容会随着会计环境的变化而不断更新。它是利用财务会计基本理论和方法, 同时也利用某些例外原则, 以一般企业不常发生的特殊经济业务或事项为对象进行会计确认、计量、记录和报告, 为会计信息使用者提供财务会计信息的会计信息系统。

1.1.2 高级财务会计的定位及特征

1. 高级财务会计的定位

从培养应用型会计人才培养目标的角度出发,我们认为,高级财务会计应当定位在:它是中级财务会计的延续、补充和拓展,既以传统的财务会计理论与方法为理论基础,又随着社会经济的不断发展而拓展新的会计理论。它是以一般企业没有或者不经常发生的特殊经济业务为对象进行会计确认、计量、记录和报告的会计学科。通过高级财务会计的学习,学生们“拾遗补缺”,全面、系统、完整地掌握财务会计的全部内容、方法和技能,从而满足企业对会计人才知识结构、能力结构和技能水平的要求。

2. 高级财务会计的特征

高级财务会计除了具体中级财务会计的特征外,还具有如下显著特征:

(1) 特殊性。高级财务会计的特殊性表现在两个方面:一是一般企业的不常见的特殊业务,比如投资性房地产、债务重组、非货币性交换、或有事项、融资租赁等;另一方面是特殊行业的经济业务或事项,比如金融业、农业、石油天然气行业等的经济业务或者会计事项。

(2) 例外性。高级财务会计的例外性表现在对会计基本理论和方法的例外,比如:企业合并会计与合并报表对会计主体假设的例外;债务重组对持续经营假设的例外;外币折算对货币计量假设的例外;融资租赁、合并报表对实质重于形式会计信息质量特征的例外;等等。

(3) 公允价值的广泛应用。在高级财务会计中,公允价值得到了充分的应用,比如,债务重组、非货币性交换、外币折算、企业合并、投资性房地产等都广泛采用了公允价值计量属性。

(4) 非系统性。由于高级财务会计的特殊性,该课程的体系并不构成一个完善的系统,其内容是分散的,并没有一根红线将其串联起来,对教师授课和学生学习都带来了一定难度。

(5) 实务性。高级财务会计并不是一门纯会计理论课程,而应当是一门以企业实际经济业务为对象,更侧重于实务应用的课程。它与中级财务会计、成本会计等构成财务会计整体,进行会计核算方法和技能的传授。

(6) 发展性。目前我国《企业会计准则》规范的主要是企业已经发生过的经济业务以及已经出现过的会计事项,对它们的会计处理理论及方法都已经比较成熟了。但随着科学技术的迅猛发展,社会经济生活的不断提高,企业生产经营活动的日益复杂,社会中不可避免会出现新的经济业务和事项,这将对会计理论、会计方法提出更高的要求。这将促使高级财务会计理论的创新和方法、技能的提高,这些都将在高级财务会计的内容中。

1.2 高级财务会计的理论基础

1.2.1 财务会计的理论框架

根据我国《企业会计准则——基本准则》的规范,我国构建的是以会计假设、财务报表构成要素、会计信息质量特征、会计确认、会计计量为核心的会计理论框架结构。

1. 会计假设

会计的基本假设是指会计存在、运行和发展的基本假定,是进行会计工作的基本前提条件,故又称为会计的基本前提。它是对会计核算的合理设定,是人们对会计实践进行长期认识和分析后所作出的合乎理性的判断和推论。会计要在一定的假设条件下才能确认、计量、记录和报告会计信息,所以会计假设也称为会计核算的基本前提。

《企业会计准则——基本准则》确定了四项会计假设:会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。财务会计必须建立在这些假设之上,其内容也得以充分体现。

2. 财务报表构成要素

财务报表的构成要素:资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润以及利得和损失。这些内容正是中级财务会计研究和处理的核心内容。

3. 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务会计报告所提供的会计信息质量的基本要求,也是这些会计信息对投资者等会计信息使用者决策有用应当具备的基本质量特征。根据企业会计基本准则的规定,企业会计信息质量要求包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等八个方面。

4. 会计确认与会计计量

(1) 会计确认是指确定将交易或事项中的某一项目作为一项会计要素加以记录和列入财务报表的过程,是财务会计的一项重要程序。会计确认主要解决某一个项目是否确认、如何确认和何时确认三个问题,它包括在会计记录中的初始确认和在会计报表中的最终确认。我国的《企业会计准则——基本准则》采用了国际会计准则的确认标准。

(2) 会计计量是指为了在会计账户记录和财务报表中确认、计列有关会计要素,而以货币或其他度量单位确定其货币金额或其他数量的过程。《企业会计准则——基本准则》规范了五个会计计量属性:历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值。

5. 会计基础

财务会计核算是在一定是会计基础之上,企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量、记录和报告。

权责发生制又称应收应付制,它是以收入和费用是否已经发生为标准来确认本期收入和费用的一种会计基础。权责发生制要求:凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作当期的收入和费用计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作当期的收入和费用。