



中国科学院规划教材

ZHONGGUO KEXUEYUAN GUIHUA JIAOCAI

高级财务会计

吴国萍 马 施 主编



科学出版社

中国科学院规划教材

高级财务会计

吴国萍 马 施 主编

科学出版社
北 京

内 容 简 介

本书共分四篇十一章。第一篇为特殊会计事项会计,包括或有事项、资产负债表日后事项及会计变更和差错更正;第二篇为特殊会计期间会计,包括所得税会计和租赁业务会计;第三篇为特殊计量方式会计,包括外币交易会计和外币财务报表折算;第四篇为特殊会计主体会计,包括企业合并、合并财务报表、分部报告和分支机构会计。作者以新的企业会计准则为依据,充分考虑会计学、财务管理、审计学等专业学生的特点,强调内容与方法的应用性、体系与观点的科学性,力求做到深入浅出、触类旁通。为了便于教学和自学,每章前都配有“本章要点提示”和“本章内容引言”,章后附有“本章小结”、“关键概念”、“复习思考题”和“练习题”。

本书适合作为会计学专业、财务管理专业、审计学专业的本科生教材,也可作为高级会计人员继续教育的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/吴国萍,马施主编. —北京:科学出版社,2011.1

中国科学院规划教材

ISBN 978-7-03-029858-4

I. ①高… II. ①吴…②马… III. ①财务会计-教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 260880 号

责任编辑:林 建 / 责任校对:张怡君

责任印制:张克忠 / 封面设计:耕者设计工作室

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

北京市安泰印刷厂印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2011年1月第 一 版 开本:B5(720×1000)

2011年1月第一次印刷 印张:18 3/4

印数:1—4 000 字数:352 000

定价:33.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

前言

《高级财务会计》是会计学专业课程体系中的专业必修课之一，专门研究财务会计领域的特殊问题，包括特殊会计事项会计、特殊会计期间会计、特殊计量方式会计和特殊会计主体会计。本书共分四篇十一章：第一篇为特殊会计事项会计，专门研究偶发的非经常事项的确认、计量与披露问题，包括或有事项、资产负债表日后事项及会计变更和差错更正；第二篇为特殊会计期间会计，专门研究跨期会计业务的确认、计量与披露问题，包括所得税会计和租赁业务会计；第三篇为特殊计量方式会计，专门研究外币会计业务的确认、计量与披露问题，包括外币交易会计和外币财务报表折算；第四篇为特殊会计主体会计，专门研究企业集团以及分支机构等特殊会计主体相关会计业务的确认、计量与披露问题，包括企业合并、合并财务报表、分部报告和分支机构会计。作者以新的企业会计准则为依据，充分考虑会计学、财务管理、审计学等专业学生的特点，强调内容与方法的应用性、体系与观点的科学性，力求做到深入浅出、触类旁通。为了便于教学和自学，每章前都配有“本章要点提示”和“本章内容引言”，章后附有“本章小结”、“关键概念”、“复习思考题”和“练习题”。本书适合作为会计学专业、财务管理专业、审计学专业的本科生教材，也可作为高级会计人员继续教育的参考书。

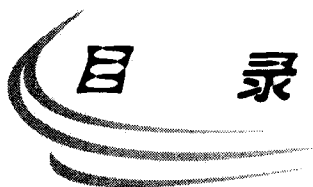
本书由东北师范大学商学院吴国萍教授编写第一章、第二章，并与王造鸿合作编写第八章、第九章；邓美洁编写第三章；吉林财经大学会计学院马施编写第四章、第五章、第六章和第七章；南昌大学经济与管理学院张横峰编写第十章和第十一章。最后由吴国萍、马施对全书进行了修改、总纂和定稿。

东北师范大学商学院会计学专业硕士研究生龚文、孙朝亮做了大量的校对工作，在此一并表示感谢。

由于时间仓促、水平有限，书中不妥之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2010年8月



前言

第一篇 特殊会计事项会计

第一章	
	或有事项 3
第一节	或有事项概述 3
第二节	或有事项的确认和计量 7
第三节	或有事项的会计处理 12
本章小结	 20
参考文献	 22
附录	企业会计准则第 13 号——或有事项 22
第二章	
	资产负债表日后事项 25
第一节	资产负债表日后事项概述 25
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理 30
第三节	资产负债表日后非调整事项的会计处理 37
本章小结	 41

参考文献	43
附录 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	43

第三章

会计变更和差错更正	45
第一节 会计政策及其变更	45
第二节 会计估计及其变更	54
第三节 前期差错及其更正	61
本章小结	65
参考文献	68
附录 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	68

第二篇 特殊会计期间会计

第四章

所得税会计	73
第一节 所得税会计概述	73
第二节 账面价值和计税基础	75
第三节 暂时性差异	85
第四节 递延所得税资产和递延所得税负债	87
第五节 所得税费用	94
本章小结	97
参考文献	100
附录 企业会计准则第 18 号——所得税	100

第五章

租赁业务会计	104
第一节 租赁业务概述	105
第二节 经营租赁的会计处理	108
第三节 融资租赁的会计处理	111

第四节 售后租回交易的会计处理.....	123
第五节 租赁业务的列报.....	127
本章小结.....	128
参考文献.....	130
附录 企业会计准则第 21 号——租赁	130

第三篇 特殊计量方式会计

第六章

外币交易会计	137
第一节 外币交易会计概述.....	137
第二节 外币交易的会计处理.....	144
本章小结.....	151
参考文献.....	153

第七章

外币财务报表折算	154
第一节 外币财务报表折算概述.....	154
第二节 外币财务报表折算方法.....	156
第三节 外币财务报表折算的会计处理.....	167
本章小结.....	172
参考文献.....	172
附录 企业会计准则第 19 号——外币折算	173

第四篇 特殊会计主体会计

第八章

企业合并	179
第一节 企业合并概述.....	179

第二节 同一控制下企业合并的会计处理·····	182
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理·····	188
本章小结·····	192
参考文献·····	195
附录 企业会计准则第 20 号——企业合并·····	195

第九章

合并财务报表 ·····	200
第一节 合并财务报表概述·····	201
第二节 合并资产负债表·····	207
第三节 合并利润表·····	220
第四节 合并现金流量表和所有者权益变动表·····	225
本章小结·····	232
参考文献·····	234
附录 企业会计准则第 33 号——合并财务报表·····	234

第十章

分部报告 ·····	240
第一节 分部报告概述·····	241
第二节 分部报告的确定·····	243
第三节 分部信息的披露·····	251
本章小结·····	259
参考文献·····	261
附录 企业会计准则第 35 号——分部报告·····	261

第十一章

分支机构会计 ·····	265
第一节 分支机构概述·····	266
第二节 分支机构会计核算概述·····	271
第三节 分支机构基本业务的会计处理·····	275

第四节 分支机构其他业务的会计处理·····	281
第五节 联合财务报表的编制·····	283
本章小结·····	285
参考文献·····	287

第一篇

特殊会计事项会计

随着资本市场的发展、理性投资者的增多，上市公司财务报告信息在引导投资者选择投资方案时发挥着越来越重要的作用，并直接影响股价涨跌。为保证财务报告信息质量，满足投资者对财务报告信息真实性、可靠性、充分性的要求，除规范确认、计量和披露会计事项中的常规事项外，更应关注上市公司偶发的非经常事项，如或有事项、资产负债表日后事项会计变更和差错更正。这些事项并非存在于每个上市公司，也并非存在于每个会计期间，具有不确定性，但可能对企业的财务状况和经营成果产生较大影响。其确认的规范性、计量的准确性、披露的充分性直接影响着财务报告使用者的投资决策。本篇针对或有事项、资产负债表日后事项会计变更和差错更正四个非常规会计事项展开讨论。



或有事项

【本章要点提示】

- 或有事项的概念及基本特征
- 或有事项的基本类型
- 或有事项的确认、计量和披露规则
- 预计负债的确认和计量方法
- 或有事项的披露内容

【本章内容引言】

或有事项作为不确定事项越来越多地存在于企业的生产经营活动中，并可能对企业的财务状况和经营成果产生较大影响，其确认、计量和披露规范与否直接影响着财务报告使用者的决策。本章以《企业会计准则第13号——或有事项》为依据，结合实例详细介绍了或有事项的基本理论、确认、计量和披露规则及其具体应用。目的在于：①使学员详细了解或有事项及其基本特征，能够区分或有事项与经济业务中的其他不确定事项；②使学员熟练地掌握预计负债的确认和计量等会计处理方法；③使学员能够正确地对预计负债、或有资产和或有负债分别进行披露。

第一节 或有事项概述

一、或有事项的含义

（一）或有事项的概念

随着我国市场经济的发展，企业将不断面临不确定的经济事项，这些特殊的

经济事项可能对企业财务状况和经营成果产生较大的影响，其影响究竟有多大，会使企业面临怎样的风险，最终结果须由未来不确定事项的发生或不发生加以决定。例如，债务担保事项是一项不确定事项，这一事项可能会对担保方的财务状况和经营成果产生影响，担保方最终是否一定承担和履行连带责任需根据被担保方到期能否按期还款加以确定，结果具有不确定性。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。常见的或有事项主要包括未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、承诺、亏损合同、重组义务、环境污染整治等^①。

企业面临的结果不确定的事项并非都是或有事项，即使是会计处理过程中存在的不确定事项也并不都是或有事项，会计人员需准确把握或有事项的特性，运用职业判断力去甄别不确定事项中的或有事项。例如，对固定资产计提折旧涉及固定资产预计净残值和使用寿命的估计问题，带有一定的不确定性，但固定资产折旧是已发生的损耗，且固定资产的原值是确定的，其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的，该事项的结果是确定的，因此，对固定资产计提折旧不属于或有事项。又如，坏账准备的计提，虽然涉及账龄和坏账比例的估计，也带有一定的不确定性，但是应收账款的账面余额是确定的，因此，计提坏账准备不是或有事项，其实从本质上讲，它只是对应收账款账面余额所做的调整。类似的，对其他各项资产减值准备的计提都不是或有事项。

可见，或有事项具有不确定性，但并不是所有具有不确定性的经济事项都是或有事项，企业应当按照或有事项的定义和特征进行判断。

（二）或有事项的基本特征

1. 或有事项是由过去的交易或事项形成的

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形成。由过去的交易或者事项形成，是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。这种客观存在可能对企业资产负债表的财务状况及利润表的经营成果产生影响。例如，未决诉讼虽然是正在进行的诉讼，但该诉讼是企业因过去的交易或事项行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉。这是现存的一种状况，这种状况可能对诉讼双方的应收应付款及利润额产生影响。

由于或有事项是由过去的交易或事项形成这一特征，排除了未来可能发生的

^① 职工薪酬、建造合同、所得税、企业合并、租赁等形成的或有事项，按《企业会计准则第13号——或有事项》第3条规定将在其他章节探讨。

一切事项。未来可能发生的自然灾害、未来可能发生的交通事故和未来可能发生的经营亏损等，均不属于或有事项。

2. 或有事项结果具有不确定性

或有事项结果具有不确定性，是指或有事项的结果是否发生具有不确定性；或者或有事项的结果预计会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。例如，在产品质量保证中，修理服务的费用是否发生以及发生金额是多少是不确定的，需根据客户是否提出修理请求以及修理请求的具体内容加以确定。又如，在未决诉讼中，被起诉的一方企业是胜诉还是败诉，在案件审理过程中是不确定的，需要根据人民法院的判决情况才能加以确定；如果被起诉方败诉了，则该企业因败诉将支出多少金额，什么时候将发生这些支出，都是不确定的。

3. 或有事项的结果须由未来事项决定

或有事项结果由未来事项决定，是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。或有事项在发生时，将对企业产生有利影响还是不利影响，或虽然已知是有利影响或不利影响，但影响有多大是难以确定的。这种不确定性的消失，需要由未来不确定事项的发生或不发生才能证实。例如，债务担保事项中的担保企业最终是否履行偿还债务的连带责任须看债务到期时，被担保方的经营情况和财务状况，只有在被担保方到期无力还款时，企业担保方才履行连带责任。或有事项的这一特征，说明或有事项具有时效性。也就是说，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。

二、或有事项的基本类型

或有事项可分为收益相关事项和损失相关事项两种类型。收益相关事项是指未来可能产生收益的事项，可称为或有资产；损失相关事项是指未来可能产生损失的事项，或有事项损失相关事项又分为或有负债和预计负债两类型。或有事项的分类可用图 1-1 表示。

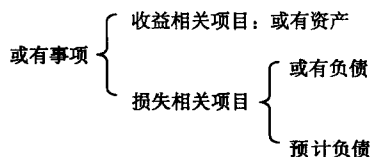


图 1-1 或有事项分类图

（一）或有资产

或有资产是指过去的交易或者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。或有资产作为一种潜在资产，其结果具有较大的不确定性，最终是否会形成企业真正的资产，只有随着经济情况的变化，通过不完全由企业控制的未来不确定事项的发生或不发生来证实。例如，甲企业起诉乙企业侵犯了其专利权，法院尚未对该案件进行判决，甲企业是否会胜诉难以判断。对于甲企业而言，将来可能胜诉而获得的赔偿属于一项或有资产。这项或有资产是由过去的事项而形成的，最终是否会转化为真正的资产，要由法院的判决

结果确定。如果终审判决结果是甲企业胜诉,那么这项或有资产就转化为甲企业的一项资产。如果终审判决结果是甲企业败诉,那么或有资产就“消失”了,就不可能形成甲企业的资产。

(二) 或有负债

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计量。潜在义务,是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。该义务最终是否转变为现时义务,由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。现时义务,是指企业在现行条件下已承担的义务,该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业,或者该现时义务的金额不能可靠地计量。“不是很可能”代表履行或有事项相关义务导致经济利益流出的概率区间。

例如,甲企业涉及一桩诉讼案,根据以往的审判案例推断,甲企业很可能要败诉。但法院尚未判决,甲企业无法根据经验判断未来将要支付多少赔偿金额,因此该现时义务的金额不能可靠地计量,该诉讼案件形成甲企业的一项或有负债。

需要注意的是,或有负债无论是潜在义务还是现时义务,都不符合负债的定义和确认条件,因而企业不应当在财务报表中予以确认,而是按相关规定在附注中进行披露。

(三) 预计负债

预计负债是指损失相关项目中同时满足以下三个条件的或有事项:①与或有事项相关的义务是企业承担的现时义务;②履行该义务很可能导致经济利益流出企业;③该义务的金额能够可靠计量。如果损失相关项目同时符合以上三个条件,企业应当将其确认为一项特殊负债,即预计负债,以便与其他的负债相区别,具体的确认、计量及账务处理见第一章第二节;如果不能同时符合以上三个条件,企业不应将其确认为一项负债,而只能将其作为或有负债处理。

三、或有事项的核算原则

或有事项的特殊性和重要性决定了其规范核算的必要性。或有事项这一具有不确定性的事项,已越来越多地存在于企业的经营活动中,并对企业的财务状况和经营成果产生较大影响,这种影响是财务报告使用者经济决策的依据,企业应在财务报告中进行充分、详细的披露。为规范或有事项的确认、计量和信息披露,依据《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)、《企业会计准则——

基本准则》，在充分考虑重要性原则、谨慎原则和实质重于形式等原则的基础上，财政部制定并颁布了《企业会计准则第 13 号——或有事项》^①，该准则针对或有事项的确认、计量和披露提出具体要求，详见表 1-1。

表 1-1 或有事项核算要求

序号	或有事项类别	具备的核算条件	核算原则		
			确 认	计 量	信 息 披 露
1	或有资产	很可能给企业带来经济利益			披露形成原因、预计产生的财务影响
		不是很可能给企业带来经济利益			
2	或有负债	不同时满足预计负债的三个条件			种类和形成原因；经济利益流出不确定性的说明；预计产生的财务影响，获得补偿的可能性
3	预计负债	同时具备的三个条件：相关义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济利益流出企业；金额能可靠地计量	确认为预计负债	初始计量：所需支出的最佳估计数；后续计量：对账面价值进行复核并调整	种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明；总账反映的四大指标；补偿金额情况

第二节 或有事项的确认和计量

或有事项与过去交易和事项的相关性以及不确定性决定了它对企业财务报告的影响力以及对会计信息使用者的重要程度。企业在确认和计量环节的核算中要充分考虑信息使用者对财务报告列报和披露的需求。

^① 2000 年 4 月财政部发布了《企业会计准则——或有事项》，2000 年 7 月 1 日起在全国所有企业实施；2006 年 2 月在制定新准则的体系中，对此准则进行了修订，发布了《企业会计准则第 13 号——或有事项》，2007 年 1 月 1 日起在上市公司实施。