



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Advanced Financial Accounting

高级财务会计

(第4版)

傅荣 编著



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Advanced Financial Accounting

高级财务会计

(第4版)

傅荣 编著



中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/傅荣编著. —4 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2018. 8
教育部经济管理类主干课程教材. 会计与财务系列
ISBN 978-7-300-25926-0

I. ①高… II. ①傅… 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 (2018) 第 134552 号

教育部经济管理类主干课程教材·会计与财务系列

高级财务会计 (第 4 版)

傅 荣 编著

Gaoji Caiwu Kuaiji

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京市鑫霸印务有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 21.5 插页 1

字 数 503 000

邮政编码 100080

010-62511770 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2012 年 11 月第 1 版

2018 年 8 月第 4 版

印 次 2018 年 8 月第 1 次印刷

定 价 46.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

内 容 简 介

《高级财务会计》是在《中级财务会计》的基础上，对财务会计教学内容的补充与延伸。随着不断变化的经济环境对财务会计教学理念与体系不断提出新的要求，这个补充与延伸的具体内容也在不断更新与丰富。

基于这一定位，本书在内容体系上包括了企业合并会计、合并财务报表、外币折算会计、租赁会计等专题，以及《中级财务会计》中没有专门研究的、相对比较特殊的会计问题，比如非货币性资产交换、债务重组、所得税会计等，并且根据读者的要求，增加了衍生金融工具会计、清算会计两个专题。

同时，根据中国企业会计准则的最新变化以及财务报表格式的最新规定，本书对有关章节的内容进行了调整，并完善了某些文字表述，修改了部分例题和数字；对相关章节“年报撷萃”“财报精选”栏目的资料进行了更新。

作者简介

傅 荣 东北财经大学教授，管理学博士，辽宁省教学名师，兼任中国会计学会会计基础理论专业委员会委员。从事财务会计教学与科研工作36年。讲授的课程主要有：中级财务会计、高级财务会计、企业会计准则研究、财务会计理论与实务。研究的领域主要有：企业合并与重组会计、金融工具会计、企业财务呈报等。主持、参与国家级、省部级科研课题多项，出版学术专著、译著及教材多部，在专业期刊上发表学术论文多篇。2002年、2005年、2006年、2016年和2018年当选东北财经大学“毕业生心目中最有影响力的恩师”。

策划编辑 李文重

责任编辑 李文重 陈 倩

封面设计 三众工作室 / 耿中虎

总序

从教材体系的角度看，基础会计、中级财务会计和高级财务会计三者既相对独立又相互衔接，系统完整地呈现了财务会计确认、计量与报告的理论实务。

基础会计是财务会计知识体系的基础，由浅入深地讲解会计学的基本知识，循序渐进地介绍财务会计确认、计量与报告的基本原理和基本方法。基础会计将引导学习者步入财务会计知识的殿堂。

中级财务会计是财务会计知识体系的核心，系统地介绍有关资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素的确认、计量与报告的理论实务的相关内容，完整地阐述企业利用财务报告列报企业的财务状况、经营成果和现金流量信息的原理与方法。中级财务会计承前启后，是连接基础会计和高级财务会计的桥梁。

关于高级财务会计应涵盖的内容，目前并无统一规范。是侧重于已经受到严峻挑战的四个会计前提的交易或事项有关的会计理论与实务，还是聚焦于有别一般交易或事项的“特殊”会计专题，见仁见智。但有一点是毋庸置疑的，即高级财务会计是在中级财务会计的基础上，对财务会计教学内容的补充与延伸，并且随着不断变化的经济环境对财务会计教学理念与体系随时提出新的要求，其补充与延伸的内容也在日益更新与丰富。

如果说读者通过基础会计的学习，主要是了解会计确认、计量与报告的基本原理和基本方法，那么，通过中级财务会计的学习，应该掌握将企业的财务状况、经营成果和现金流量信息以财务报告的形式呈报给会计信息使用者的理论体系与方法体系；通过高级财务会计的学习，应能把握某些较为复杂的交易或事项的会计确认、计量与报告的理论实务，从而进一步全面掌握财务会计知识体系的深层次内容。

基于以上思考，我们精心设计、编写了这组《基础会计》《中级财务会计》《高级财务会计》教材。本组教材既能够作为高等财经院校会计学专业、高等学历教育及其他经济类专业会计教学的必修课教材，也可以作为广大财会人员、企业管理人员及有志于从事或研究财务会计学的自学者的参考用书。

本组教材的编写以财务会计概念框架为理论基础，以《企业会计准则》及其讲解和应用指南等为主要依据，结合国际财务报告准则的最新动态，参照了我国财政部颁发的《企业会计准则解释第1号》至《企业会计准则解释第12号》等最新规范；在框架设计和内容板块的取舍上，本着既系统又实用的原则，既考虑企业尤其是上市公司常见会计实务的处

理要求,又兼顾三本书的协调与衔接。其中,《基础会计》包括11章,系统介绍财务会计的基本理论和基本方法;《中级财务会计》包括12章,系统介绍一般企业对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素的确认、计量与报告的基本理论、流程与方法;《高级财务会计》则主要按照非货币性资产交换、债务重组、股份支付、外币折算、租赁、所得税、企业合并、合并财务报表、衍生金融工具以及清算等方面,紧密结合相关交易或事项的理论与方法进行专题介绍。

本组教材的编写除了在体系与板块安排上着力实现衔接与一贯,在内容组织上也特别注意做到由简到繁、由浅入深;在写作方法上,既有对同类优秀教材的经验借鉴,又有作者本人多年从事财务会计教学的经验总结。《基础会计》《中级财务会计》《高级财务会计》分别由东北财经大学的张捷教授、陈立军教授和傅荣教授编著。

本组教材从编写立项、结构安排到具体写作的每一个环节,都得到了中国人民大学出版社陈永凤编辑的热情鼓励与支持。在此,我们表示衷心的感谢。

对于本组教材中可能存在的不足甚至错误,恳请老师、学生及各界读者不吝指正。

编者

前 言

高级财务会计教材应该包括哪些内容？是解决国际会计的前沿问题？是探讨会计领域的难点问题？还是回答会计领域的特殊问题？一直以来，没有定论。

下表是一些具有一定代表性的高级财务会计教材内容比较。

教材内容比较

教材名称	教材内容设置
《高级财务会计》 中国注册会计师教育教材编审委员会（1996年）	第一篇 企业合并与合并报表（企业合并、合并报表） 第二篇 合伙与分支机构会计（合伙会计、分支机构会计） 第三篇 特殊会计报告（物价变动会计、分部报告与中期报告、公开发行股票公司的信息披露） 第四篇 跨国经营会计（外币业务、外币报表折算） 第五篇 政府与非营利组织会计（政府会计、非营利组织会计） 第六篇 其他专题（租赁、房地产、期货、退休金、所得税、公司破产清算与重组）
《现代高级会计（第7版）》 E. John Larsen 著，张文贤主译 （1999年）	第一章 高级会计的道德问题 第二、三、四章 合伙与分支机构会计 第五章~第十一章 企业合并与合并财务报表 第十二章~第十五章 非营利组织会计 第十六、十七章 受托人会计（破产、遗产和信托） 第十八、十九、二十章 国际会计（国际会计准则、外币业务、外币报表换算、分部报告、中期报告、证券委员会要求的财务报表）
《高级会计学（第三版）》 郑丁旺、林美花 （2005年）	第一章~第八章 企业合并与合并报表 第九章 分支机构与合资经营会计 第十章 衍生金融工具会计 第十一、十二章 外币交易会计、外币报表转换 第十三章 期中财务报表与部门别财务资讯 第十四、十五章 合伙会计 第十六、十七章 非营利组织会计 附录 基金会计

续前表

教材名称	教材内容设置
《高级会计学 (第五版)》 耿建新 戴德明 (2010年)	第一章 非货币性资产交换 第二章 债务重组 第三章 外币折算 第四章 租赁 第五章 所得税 第六章 资产减值 第七、八章 衍生工具会计 第九章 企业合并 第十、十一章 合并财务报表 第十二章 分部报告与中期报告 第十三章 每股收益
《高级财务会计 (第5版)》 刘永泽 傅荣 (2016年)	第一章 企业合并会计 第二章 合并财务报表 第三章 外币业务会计 第四章 租赁会计 第五章 衍生金融工具会计 第六章 股份支付会计 第七章 中期财务报告 第八章 分部报告 第九章 清算会计 第十章 特殊行业会计

从上表可以看出,高级财务会计教材的内容中,有侧重于企业合并、企业清算、物价变动会计等挑战了会计假设的交易或事项的会计专题的,也有聚焦于合并财务报表、衍生金融工具会计等难点问题的;有关注合伙与分支机构会计、非营利组织会计等有别于公司会计的领域的,也有囊括外币折算会计等特殊业务会计、保险会计等特殊行业会计、中期报告、分部报告、合并财务报表等相对特殊的财务呈报话题的。

不同时期、不同作者编著的高级财务会计教材,虽然在具体内容设置上不像中级财务会计教材那样有大体一致的体系,但有一点是共通的,那就是:高级财务会计是在中级财务会计的基础上,对财务会计教学内容的补充与延伸;而且,随着不断变化的经济环境对财务会计教学理念与体系不断提出新的要求,这个补充与延伸的具体内容也在不断更新与丰富。这就是我们对高级财务会计教材内容的定位。

根据上述对高级财务会计教材内容的定位,本书的专题设计、体例安排都务求与本套教材中的《中级财务会计》相互衔接。因此,本书不仅包括高级财务会计教材中通常都包括的诸如企业合并会计、合并财务报表、外币折算会计、租赁会计等专题,还包括本套教材中的《中级财务会计》没有专门研究的、相对比较特殊的会计问题,比如非货币性资产交换、债务重组、所得税会计等专题,详细介绍相关专题的会计确认、计量与报告的原理与方法。根据读者的要求,本书的第4版中增加了衍生金融工具会计、清算会计两个专题,简要梳理相关专题的会计确认、计量与报告的基本原理与方法。

本书的专题设计,既服从与《中级财务会计》教材内容相补充与衔接之需,又满足对特殊领域及难点问题的关注与引领之要。本书的内容设计,既追求由简到繁、由浅入深的安排,又强化对重要知识点的梳理和系统归纳。

本书的适用对象为会计学专业和其他相关专业的本科生以及有兴趣或致力于财务会计



领域的学习、研究与工作的读者。

本书在前版的基础上，一方面，增加了衍生金融工具会计、清算会计两章，并结合企业会计准则的最新变化，对有关章节的内容进行了调整，完善了某些文字表述，修改了部分例题；另一方面，对相关章节“年报撷萃”“财报精选”栏目的资料进行了更新。

本书的整个编写过程以及改编过程，得益于本套教材编写团队的其他两位同仁张捷教授和陈立军教授的无私帮助，得益于同类优秀教材的思路启发，得益于中国人民大学出版社的有力平台和相关编辑人员的尽职尽责，也得益于读者多年来给予的建议与持续推动。作者在此一并表示由衷敬意和深深谢意。

本书由东北财经大学的傅荣教授编著。虽然本书从专题的设计原则、内容的讲解思路和要点的梳理角度都凝聚了作者多年来从事财务会计教学与研究的心得体会，但是，不足和错误仍在所难免，恳请老师、同学及各界读者不吝指正。谢谢！

编者

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在中国人民大学出版社网站 www.crup.com.cn 进行注册，注册后进入“会员中心”，在左侧点击“我的教师认证”，填写相关信息，提交后等待审核。我们将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您急需教学资源或需要其他帮助，请在工作时间与我们联系：

中国人民大学出版社 工商管理分社

联系电话：010-62515735, 82501048, 62515782, 62515987

电子邮箱：rdcbjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

目 录

第 1 章	非货币性资产交换会计	1
	1.1 非货币性资产交换会计概述	2
	1.2 非货币性资产交换的会计处理	4
第 2 章	债务重组会计	18
	2.1 债务重组会计概述	19
	2.2 债务重组的会计处理	21
第 3 章	股份支付会计	34
	3.1 股份支付会计概述	36
	3.2 股份支付的会计处理	41
第 4 章	外币折算会计	56
	4.1 外币折算会计概述	57
	4.2 外币交易的会计处理	63
	4.3 外币财务报表的折算	71
第 5 章	租赁会计	79
	5.1 租赁会计概述	81
	5.2 经营租赁的会计处理	85
	5.3 融资租赁的会计处理	89
	5.4 售后租回交易的会计处理	106
第 6 章	所得税会计	114
	6.1 所得税会计概述	116
	6.2 计税基础与暂时性差异	121
	6.3 所得税的会计处理	127



第7章	企业合并会计	142
	7.1 企业合并会计概述	143
	7.2 企业合并会计处理的基本方法	150
	7.3 同一控制下企业合并的会计处理	154
	7.4 非同一控制下企业合并的会计处理	157
第8章	合并财务报表的编制：基础	167
	8.1 合并财务报表概述	168
	8.2 合并财务报表的合并范围	172
	8.3 合并财务报表编制程序	181
	8.4 调整与抵销的基本原理	183
第9章	合并财务报表的编制：一般流程	190
	9.1 与内部股权投资有关的调整与抵销	192
	9.2 与内部债权、债务有关的调整与抵销	213
	9.3 与内部资产交易有关的调整与抵销	218
	9.4 合并资产负债表、合并利润表、合并所有者权益变动表的其他 问题	230
	9.5 合并现金流量表的编制	240
	9.6 合并财务报表编制流程示例	244
第10章	合并财务报表的编制：特殊交易	261
	10.1 分步投资实现企业控股合并	262
	10.2 母公司控股比例发生变动	267
	10.3 反向购买日的合并资产负债表	272
第11章	衍生金融工具会计	282
	11.1 衍生金融工具概述	283
	11.2 衍生金融工具会计的基本内容	297
第12章	清算会计	317
	12.1 清算会计概述	318
	12.2 企业破产清算的会计处理	322

非货币性资产交换会计

学 习 目 标

通过本章的学习，了解非货币性资产交换的含义；明确非货币性资产交换的界定依据；掌握非货币性资产交换会计确认与计量的原则及其应用。

年报撷萃

东方明珠与上海东方传媒集团有限公司的资产置换

上海东方明珠（集团）股份有限公司（简称“东方明珠”，股票代码 600832）成立于 1992 年 8 月，系中国第一家文化类上市公司。公司成立以来，先后在文化休闲娱乐、新媒体、对外投资等领域进行多元化拓展，在规模、效益和品牌等方面取得了显著提升，实现了产业结构优化和业绩的稳健快速发展。

2010 年 10 月，东方明珠以资产置换方式收购东方有线网络有限公司 10% 的股权（评估价值 1.94 亿元）和上海国际会议中心有限公司 20% 的股权（评估价值 2.20 亿元），置出资产为上海市信息投资股份有限公司 8% 的股权（评估价值 2.93 亿元）和上海广播电视报业经营有限公司 80% 的股权（评估价值 1.21 亿元），交易对象为上海东方传媒集团有限公司。

东方明珠在 2010 年年度报告的财务报表附注十三中，对此项资产置换业务作了如下披露：

东方明珠与上海东方传媒集团有限公司于 2010 年 10 月签订了《资产置换协议》，公司以其持有的上海市信息投资股份有限公司 8% 的股权（3 000 万股股份）及上海广播电视报业经营有限公司 80% 的股权与上海东方传媒集团有限公司持有的东方有线网络有限公司 10% 的股权及上海国际会议中心有限公司 20% 的股权进行股权置换。股权转让的产权交割手续在 2010 年 11 月已全部办理完毕，该非货币性资产交换具备商业实质，换入资产的成本以该资产的公允价值计价。股权置换的详细信息如下：

单位:元

	置换资产名称	公允价值	换出资产账面价值	确认的损益/权益
换入资产	东方有线网络有限公司10%的股权	194 340 221.13		
	上海国际会议中心有限公司20%的股权	219 851 232.80		
换出资产	上海市信息投资股份有限公司8%的股权	293 253 707.89	30 000 000.00	263 253 707.89
	上海广播电视报业经营有限公司80%的股权	120 800 000.00	67 011 758.91	53 788 241.09
	合计	414 053 707.89	97 011 758.91	317 041 948.98

注:出售上海广播电视报业经营有限公司80%的股权获取的收益53 788 241.09元计入资本公积。

资料来源:东方明珠2010年年度报告,见上海证券交易所网站,http://www.sse.com.cn。

阅读上述资料,你可能会关注如下问题:东方明珠与上海东方传媒集团有限公司之间的上述股权置换是否属于非货币性资产交换?东方明珠认定此项交换具有商业实质,其判断依据是什么?东方明珠在此项资产置换中,对于换入的资产如何确定入账价值,对于换出的资产是否确认转换损益?东方明珠将其中出售上海广播电视报业经营有限公司80%的股权获取的收益53 788 241.09元计入资本公积,这一处理是否正确?诸如此类的问题,正是非货币性资产交换会计所要解决的核心问题。

1.1 非货币性资产交换会计概述

1.1.1 非货币性资产的含义

非货币性资产是货币性资产以外的资产。货币性资产是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定金额收取的资产,主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据和准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产作为与货币性资产相对而言的资产形态,主要包括存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、工程物资和无形资产等。

非货币性资产的基本特征是:其为企业带来未来经济利益的金额是不固定的或不可确定的。这一特征导致非货币性资产交换在取得资产的入账价值的确定、交换损益的确定等方面,可能有别于通常意义上的资产交易。

1.1.2 非货币性资产交换的界定

非货币性资产交换是交易双方主要以存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等非货币性资产进行的交换。非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为。企业间经常性的、常规的资产交易,是一方的货币性资产与另一方的非货币性资产交换;而企业间进行的非货币性资产交换,则是不涉及货币性资产或只涉及少量货币性资产的交易。进行非货币性资产交换的企业可能是出于各种考虑,但在一定程度上减少了

货币性资产的流动则是显而易见的。



特别提示

在非货币性资产交换中，不涉及货币资金，或只涉及少量的货币资金。这个“少量”的界限，成为判断相关交易是否属于非货币性资产交换的依据之一。

实务中在界定一项交易是否属于非货币性资产交换从而适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》时，至少应注意三点：

第一，非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，但有时可能涉及少量货币性资产，亦即“补价”。这个补价应低于换入资产公允价值的25%（对支付补价而言），或者应低于换出资产公允价值的25%（对收取补价而言）。换言之，如果支付的补价高于（或等于）换入资产公允价值的25%，或者收取的补价高于（或等于）换出资产公允价值的25%，则相关交易应被界定为货币性资产交换，从而应遵循《企业会计准则第14号——收入》的规定。

第二，非货币性资产交换是企业间非货币性资产形式的互惠转让，不包括企业与其所有者或所有者以外其他方进行的非货币性资产非互惠转让。比如，企业用非货币性资产作为股利发放给股东、企业收到政府无偿提供的非货币性资产等，不属于非货币性资产交换，应分别遵循《企业会计准则第37号——金融工具列报》和《企业会计准则第16号——政府补助》的规定。

第三，企业合并中取得的非货币性资产、债务重组中取得的非货币性资产以及以发行股票形式作为对价而取得的非货币性资产，均不适用非货币性资产交换准则的规范，而应分别遵循《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定。

1.1.3 非货币性资产交换会计的主要内容

非货币性资产交换的核心会计问题是换入资产如何计量、交换损益是否确认以及如何计量。

通常情况下，货币性资产交换中，购买方可以根据支付的购买价款确定购入资产的入账价值，销售方则可根据取得的资产售价与售出资产的账面价值之差为基础计量损益。而非货币性资产交换则不然。非货币性资产交换中，参与交换的任一方均涉及换入资产的入账和换出资产的转出处理，从而引发需要特别关注的会计问题。

非货币性资产交换会计确认与计量的主要内容有：

- (1) 换入资产是按照换出资产的账面价值入账还是按照公允价值入账，抑或按照换入资产的公允价值入账？
- (2) 是否需要确认交换损益？
- (3) 资产交换中的相关税费是否影响换入资产入账价值或交换损益的确定？
- (4) 如果涉及补价，如何确定换入资产的入账价值？是否涉及交换损益的确定？
- (5) 如果换入、换出多项资产，如何确定每项换入资产的入账价值？是否涉及交换损益的确定？

下面，我们将对上述问题进行阐述。



1.2 非货币性资产交换的会计处理

1.2.1 确认与计量的原则

1. 换入资产入账价值的确定

换入资产的入账价值（或成本）的确定亦即换入资产的初始计量，是非货币性资产交换会计确认与计量要解决的首要问题。下面分别从三个方面梳理换入资产初始计量的原则与思路。

（1）公允价值与账面价值的选择。非货币性资产交换如果同时满足下列两个条件，应当以公允价值作为换入资产初始计量的基础：

- 1) 该项交易具有商业实质；
- 2) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。

非货币性资产交换如果没有同时具备上述两个条件，则以换出资产的账面价值作为换入资产初始计量的基础。

要注意三个问题：

第一，如何判断一项非货币性资产交换是否具有商业实质？

根据非货币性资产交换会计准则的规定，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

条件1：换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。

条件2：换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

第二，如何判断公允价值能否可靠计量？

根据非货币性资产交换会计准则的规定，换入资产或换出资产属于下列情形之一的，公允价值视为能够可靠计量：

情形1：换入或换出资产存在活跃市场。

情形2：换入或换出资产不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场。

情形3：换入或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易、采用估值技术确定的公允价值符合以下条件之一：a. 采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小；b. 在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。

第三，如何选择公允价值？

根据非货币性资产交换会计准则的规定，换入资产和换出资产公允价值均能可靠计量的，应以换出资产的公允价值作为换入资产初始计量的基础；如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应以换入资产的公允价值作为换入资产初始计量的基础（这种情况往往发生在涉及补价的场合）。

（2）相关税费。企业在非货币性资产交换过程中确认的应支付或支付的相关税费，可从以下几个方面分析：

1) 与换入资产直接相关的税费，原则上应计入换入资产的初始计量金额，成为换入资产入账价值的构成内容之一。

2) 与换出资产直接相关的税费，在非货币性资产交换确认交换损益的情况下（具