

高级财务会计 (第三版)

汤湘希◎主编

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

高级财务会计

(第三版)

汤湘希 主编
王昌锐 谭艳艳 副主编

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 汤湘希主编. —3 版. —北京:
经济科学出版社, 2017. 9

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8447 - 1

I. ①高… II. ①汤… 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 (2017) 第 228919 号

责任编辑: 白留杰 刘殿和

责任校对: 隗立娜

责任印制: 李 鹏

高级财务会计 (第三版)

汤湘希 主编

王昌锐 谭艳艳 副主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191355 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮箱: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 31 印张 620000 字

2017 年 10 月第 3 版 2017 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8447 - 1 定价: 82.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言（第一版）

当前，我国正处于经济转型的过程中，企业会计所面临的环境不断变化，新生事物层出不穷，尤其是近年来随着我国资本市场的迅猛发展，上市公司之间的重组、收购等业务方兴未艾，高级财务会计作为财务会计的重要组成部分，主要研究企业合并、合并财务报表、所得税会计、外币折算等特殊会计业务，以满足财务会计为企业利益相关者提供会计信息的需要。

高级财务会计是建立在中级财务会计基础上但又独立于中级财务会计的一个领域，在研究方法上，高级财务会计一方面利用现有财务会计的理论与方法解决企业中出现的新经济业务，另一方面创立新的会计理论和方法，解决新经济环境下企业经营过程中出现的新经济问题。高级财务会计的出现与发展，弥补了中级财务会计的不足，与会计学原理、中级财务会计互为补充、相得益彰，共同构成了财务会计学的完整体系。

为顺应我国高等会计教育改革的趋势和新准则的颁布，在本书编写过程中，力求突出以下特点：

1. 结构合理。本书分为总论、公允价值会计、外币折算、套期保值会计、资产减值、所得税会计、会计政策、会计估计变更与差错更正、企业合并、合并财务报表、清算会计等章节，使读者能够由浅到深，逐步掌握高级财务会计的重点与难点，具有结构上的系统性与合理性。

2. 内容新颖。财政部于 2006 年 2 月 15 日全面推出了由一项基本准则和 38 项具体准则组成的新的企业会计准则体系。新准则对外币折算、套期保值、资产减值、所得税、企业合并、合并财务报表等业务进行规范。对已有相应准则规范的业务，在教材编写过程中，全面、准确反映准则的思想精髓；而对新

准则尚未涉及的清算会计等内容,则结合最新的国际会计准则和美国公认会计准则进行介绍。

3. 案例分析。高级财务会计内容超前、难度较大,在教学中只有将理论与实务紧密结合,重视案例演示与业务分析,才能达到预期的教学效果。本书在编写过程中,紧密结合我国证券市场发展历程中的上市公司典型案例,实现理论性与实践性的统一。

本书共分为十章,第一章总论,主要论述高级财务会计的基本理论问题;第二章公允价值会计,主要论述公允价值会计计量模式的理论与方法;第三章外币折算,主要论述外币交易和外币财务报表折算的会计处理;第四章套期保值会计,主要论述企业指定衍生金融工具进行风险管理的理论与方法;第五章资产减值,主要论述资产减值的理论与方法;第六章所得税会计,主要论述资产负债表债务法下所得税会计的理论与方法;第七章会计政策、会计估计变更与差错更正,主要论述会计政策、会计估计变更与差错更正的会计处理;第八章企业合并与第九章合并财务报表,主要论述企业合并与合并财务报表的理论与方法;第十章清算会计,主要论述企业破产清算的程序和方法。

本教材由汤湘希担任主编,贡峻、王昌锐为副主编,负责全书大纲的拟定与组织工作,汤湘希负责本教材的总纂和定稿。教材编写分工如下:第一、二、八章由汤湘希执笔;第三、五、六、九章由贡峻执笔;第四、七、十章由王昌锐执笔。在教材的编写过程中我们得到了经济科学出版社的大力支持,在此一并向他们表示诚挚的谢意!

由于教材讨论的问题难度较大,涉及面较广,部分章节根据新准则内容全面更新,受编者水平和时间的限制,教材难免存在一些疏漏或不足,恳请广大读者批评指正!

编者

2007年8月

前言（第二版）

高级财务会计是建立在中级财务会计基础上但又独立于中级财务会计的一个领域，在研究方法上，高级财务会计一方面利用现有财务会计的理论与方法解决企业中出现的新经济业务，另一方面创立新的会计理论和方法，解决新经济环境下企业经营过程中出现的新经济问题。高级财务会计的出现与发展，弥补了中级财务会计的不足，与会计学原理、中级财务会计互为补充、相得益彰，共同构成了财务会计学的完整体系。为顺应我国高等会计教育改革的趋势和新准则的颁布，在本书编写过程中，力求突出以下特点：

1. 结构合理。本书分为总论、公允价值会计、外币折算、套期保值会计、资产减值、所得税会计、会计政策、会计估计变更与差错更正、企业合并、合并财务报表、清算会计等章节，使读者能够由浅到深，逐步掌握高级财务会计的重点与难点，具有结构的系统性与合理性。

2. 内容新颖。财政部于2006年2月15日全面推出了由一项基本准则和38项具体准则组成的新的企业会计准则体系。准则对外币折算、套期保值、资产减值、所得税、企业合并、合并财务报表等业务进行规范。对已有相应准则规范的业务，在教材编写过程中，全面、准确反映准则的思想精髓；而对准则尚未涉及的清算会计等内容，则结合最新的国际会计准则和美国公认会计准则进行介绍。

3. 案例分析。高级财务会计内容超前、难度较大，在教学中只有将理论与实务紧密结合，重视案例演示与业务分析，才能达到预期的教学效果。本书在编写过程中，紧密结合我国证券市场发展历程中的上市公司典型案例，实现理论性与实践性

的统一。

本书共分为十章,第一章总论,主要论述高级财务会计的基本理论问题;第二章公允价值会计,主要论述公允价值会计计量模式的理论与方法;第三章外币折算,主要论述外币交易和外币财务报表折算的会计处理;第四章套期保值会计,主要论述企业指定衍生金融工具进行风险管理的理论与方法;第五章资产减值,主要论述资产减值的理论与方法;第六章所得税会计,主要论述资产负债表债务法下所得税会计的理论与方法;第七章会计政策、会计估计变更与差错更正,主要论述会计政策、会计估计变更与差错更正的会计处理;第八章企业合并与第九章合并财务报表,主要论述企业合并与合并财务报表的理论与方法;第十章清算会计,主要论述企业破产清算的程序和方法。

2
本教材由中南财经政法大学和河南财经政法大学部分老师共同编写,由中南财经政法大学汤湘希担任主编,王昌锐、谭艳艳为副主编,负责全书大纲的拟定与组织工作,汤湘希负责本教材的总纂、修订和定稿。教材原编写分工如下:第一章由汤湘希执笔;第二、第三章由河南财经政法大学赵彦锋执笔;第四、七章由谭艳艳执笔;第六、第九、第十章由贡峻执笔;第五、第八章由王昌锐执笔。在教材的编写过程中我们得到了经济科学出版社党立军先生的大力支持。另外,我们在编写和修订本教材时,对借鉴已有学者的成果尽量以注释或参考书目的形式列式于书后,但也可能存在遗漏之处,在此一并表示诚挚的谢意!本次教材的修订工作主要由汤湘希、王昌锐和谭艳艳老师负责。

由于教材讨论的问题难度较大,涉及面较广,受编者水平和时间的限制,教材难免存在一些疏漏或不足,恳请广大读者批评指正!

编者

2013年1月

前 言

高级财务会计是建立在中级财务会计基础上但又相对独立的一个领域。在研究方法上,高级财务会计利用现有财务会计的理论与方法解决企业出现的一些具有一定特殊性的交易或事项。高级财务会计的出现与发展,弥补了中级财务会计的不足,与会计学原理、中级财务会计互为补充、相得益彰,共同构成了财务会计学的完整体系。本书曾于2008年由经济科学出版社出版,承蒙读者的厚爱,本书出版后得到部分高校的使用,反映良好。在使用中也给我们提出了一些建设性的修改意见。2013年,根据读者和使用单位提出的一些建议,我们对本书进行了修订,《高级财务会计》(第二版)仍然由经济科学出版社出版。2014~2017年,随着《企业会计准则——基本准则》的修订,以及《企业会计准则第2号——长期股权投资》《企业会计准则第9号——职工薪酬》《企业会计准则第16号——政府补助》《企业会计准则第23号——金融资产转移》《企业会计准则第30号——账务报表列报》《企业会计准则第33号——合并财务报表》《企业会计准则第37号——金融工具列报》《企业会计准则第39号——公允价值计量》《企业会计准则第40号——合营安排》《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的发布,以及《企业会计准则第14号——收入》《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第24号——套期会计》等准则的修订《企业破产清算有关会计处理规定》的发布,原有的一些会计处理在一定程度上已不合时宜。因此,本书将根据新准则等要求对内容进行全面修改,以期读者奉献内容更新、质量更高的一本教材。

为顺应我国高等会计教育改革的趋势和新准则的颁布,在本书编写过程中,力求突出以下特点:

1. 结构合理。本书分为总论、公允价值会计(上、下)、外币业务与外币报表折算、套期保值会计、资产减值、所得税会计、会计政策、会计估计变更与差错更正、企业合并、合并财务报表、破产清算会计、上市公司会计信息披露等章节,使读者能够由浅到深,逐步掌握高级财务会计的重点与难点,具有结构的系统性与合理性。尤其是根据《企业会计准则》(2006, 2014, 2017)对公允价值计量的要求,本书还着重对公允价值会计进行了深入系统的阐述。同时,根据会计服务于社会经济发展和会计信息使用者的需要,本次修订还增加了上市公司会计信息披露等内容,使其更具有时代气息。至于其他高级财务会计教材涉及的诸如合伙会计、分支机构会计、石油天然气会计、政府及非营利组织会计等,我们认为,这些应属于特殊行业或特殊业务,并不一定是“高级”,加之在教学过程中,高级财务会计通常是安排在一学期,如果内容太多,学生学习也非常“吃力”。本着“讲清楚一些问题,讲不清楚所有问题”的原则,本书重点阐述了在实务中可能遇到的一些重要问题。

2. 内容新颖。财政部于2006年2月15日~2017年7月5日全面推出了由一项基本准则和42项具体准则组成的企业会计准则体系。准则对外币折算、套期会计、资产减值、所得税、企业合并、合并财务报表等业务进行了规范。对已有相应准则规范的业务,在教材编写过程中,全面、准确反映准则的思想精髓。另外,每章末还附有延伸阅读材料,供学有余力、有研究兴趣的同学深入理解和研究相关问题。

3. 案例分析。高级财务会计内容超前、难度较大,在教学中只有将理论与实务紧密结合,重视案例演示与业务分析,才能达到预期的教学效果。本书在编写过程中,紧密结合我国证券市场发展历程中的上市公司典型案例,实现理论性与实践性的统一。通过分析相关案例,并从中得到启示。这部分内容,也可以说是为会计专业硕士(MPAcc)和审计专业硕士(MAud)量身定做的。通过案例分析,更能够很好地掌握高级财务会计的基本理论与方法,并运用于实践。

本书共分为十二章和两个附录。第一章总论,主要论述高级财务会计的基本理论问题;第二、第三章公允价值会计,主要论述公允价值会计计量模式的理论与方法;第四章外币业务与外币报表折算,主要论述

外币交易和外币财务报表折算的会计处理；第五章套期会计，主要论述企业指定衍生金融工具进行风险管理的理论与方法；第六章资产减值，主要论述资产减值的理论与方法；第七章所得税会计，主要论述资产负债表债务法下所得税会计的理论与方法；第八章会计政策、会计估计变更与差错更正，主要论述会计政策、会计估计变更与差错更正的会计处理；第九章企业合并与第十章合并财务报表，主要论述企业合并与合并财务报表的理论与方法；第十一章清算会计，主要论述企业破产清算的程序和方法；第十二章上市公司会计信息披露，主要介绍上市公司会计信息披露的主要规则和要求。另外，为了读者更好地掌握本书的内容，以及了解上市公司执行企业会计准则的状况，书后附录了部分综合案例分析，并转载了中国证监会发布的《2016 年上市公司年报会计监管报告》，以便有兴趣的读者进行深入地探讨与学习。

本书由汤湘希教授担任主编，王昌锐副教授、谭艳艳副教授担任副主编，负责全书大纲的拟定与组织工作。教材的编写分工如下：第一、第十二章由汤湘希、游宇执笔；第二、第三章由赵彦锋执笔；第四、第七章由谭艳艳执笔，第六、第九、第十章由贡峻执笔；第五、第八、第十一章由王昌锐执笔。补充的章节和修订工作由汤湘希执笔；修订由汤湘希和王昌锐总纂。在此，向原作者表示衷心的感谢。同时，原教材在出版过程中还得到了经济科学出版社党立军先生的大力支持，在此表示诚挚的谢意！这次的修订版能够顺利及时出版，得到了经济科学出版社白留杰女士、刘殿和先生的大力协助，在此表示衷心的感谢！

需要特别说明的是：书中和书后附录中的案例，有的是选择上市公司的实际案例，有的是作者编辑的案例，如果公司名称相同，纯属巧合。

由于本教材讨论的问题难度较大，涉及面较广，受编者水平和时间的限制，教材难免存在一些疏漏或不足，恳请广大读者批评指正！

编者

2017 年 7 月

目 录

第一章

总论	1
第一节 概述	1
一、高级财务会计的产生	1
二、高级财务会计的发展	4
三、高级财务会计的称谓与内涵	8
四、高级财务会计的理论体系	11
第二节 高级财务会计的范围界定	15
一、确定高级财务会计研究范围的基本原则	15
二、高级财务会计的具体研究内容	16
三、进行多方位比较,着重分析我国的实际问题	16
第三节 会计价值观与会计行为	17
一、社会价值观、企业价值观、管理价值观与会计价值观的 交互关系	17
二、会计价值观的形成与研究现状描述	18
三、会计价值观已有研究成果的启示	26
思考题	28
延伸阅读	28
案例分析	28

第二章

公允价值会计(上)

——公允价值会计的历史沿革	33
第一节 真实与公允观念的形成与发展	34
一、真实与公允观念的形成	34
二、真实与公允的含义	35
三、真实与公允观念的拓展	36

第二节 公允价值概念研究	37
一、各界对公允价值概念的探索	37
二、各会计机构对公允价值的定义	39
三、公允价值与其他计量属性的关系	47
第三节 公允价值会计的形成	50
一、公允价值会计产生的背景：环境变迁	51
二、公允价值会计萌芽	53
三、公允价值会计产生的直接诱因	55
第四节 公允价值会计的发展及启示	57
一、公允价值会计发展背景：以美国为例	57
二、公允价值会计发展趋势	59
三、启示：公允价值会计产生发展的动力	61
思考题	63
延伸阅读	63

第三章

公允价值会计(下)

——公允价值会计的主要运用	64
第一节 会计目标与公允价值会计	65
一、会计目标的变迁	65
二、会计计量理论的变迁	66
三、公允价值的界定	67
第二节 公允价值的确定	67
一、以市场价格作为公允价值	68
二、以现值探求公允价值	68
第三节 公允价值会计应用的推广	71
一、公允价值会计应用的国际推广	72
二、公允价值会计在我国的推广	72
三、公允价值会计推广中需要关注的问题	75
四、公允价值会计在我国推广的改进策略	77
第四节 公允价值会计的运用	79
一、长期股权投资采用公允价值计量	79
二、投资性房地产采用公允价值计量	81
三、生物资产采用公允价值计量	86
四、非货币性资产交换采用公允价值计量	87
五、股份支付采用公允价值计量	96

六、政府补助采用公允价值计量	102
七、非同一控制下的企业合并	104
八、金融工具采用公允价值计量	104
思考题	111
延伸阅读	112
案例分析	112

第四章

外币业务与外币报表折算	118
第一节 概述	118
一、外币与外汇	119
二、记账本位币与列报货币	119
三、外币业务及其类型	121
四、外汇汇率	121
五、汇兑损益	124
第二节 外币交易的会计处理	127
一、外币交易会计处理的基本方法	127
二、外币业务的记账方法	131
三、外币交易的会计处理	132
第三节 外币财务报表折算	139
一、外币财务报表折算方法	139
二、外币财务报表折算的一般原则	143
三、恶性通货膨胀经济中外币财务报表的折算	146
四、处置境外经营问题	147
思考题	148
延伸阅读	148

第五章

套期会计	149
第一节 概述	150
一、套期的概念	150
二、套期的分类	151
第二节 套期工具与被套期项目	154
一、套期工具	154
二、被套期项目	155

第三节 运用套期会计的条件	157
一、套期会计方法的适用条件	157
二、套期有效性的要求	157
三、套期有效性评估	158
四、套期会计终止运用	158
第四节 套期会计确认和计量	158
一、公允价值套期会计确认和计量	159
二、现金流量套期会计确认和计量	165
三、境外经营净投资套期会计确认和计量	169
思考题	170
延伸阅读	170
案例分析	171

第六章

资产减值	174
第一节 概述	175
一、资产减值的范围	176
二、资产减值的迹象与测试	176
第二节 资产可收回金额的计量	178
一、估计资产可收回金额的基本方法	178
二、资产的公允价值减去处置费用后的净额	179
三、资产预计未来现金流量的现值估计	180
第三节 资产减值损失的确认与计量	186
一、资产减值损失确认与计量的一般原则	186
二、资产减值损失的账务处理	187
第四节 资产组的认定及减值处理	189
一、资产组的认定	189
二、资产组减值测试	190
三、总部资产的减值测试	193
第五节 商誉减值测试与处理	197
一、商誉减值测试的基本要求	197
二、商誉减值测试的方法与会计处理	197
思考题	200
延伸阅读	200
案例分析	200

第七章

所得税会计	203
第一节 概述	203
一、资产负债表债务法的理论基础	204
二、所得税会计核算的一般程序	204
第二节 计税基础和暂时性差异	205
一、资产的计税基础	205
二、负债的计税基础	211
三、暂时性差异	213
四、特殊项目产生的暂时性差异	215
第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量	216
一、递延所得税资产的确认和计量	216
二、递延所得税负债的确认和计量	218
第四节 所得税费用的确认和计量	223
一、当期所得税	223
二、递延所得税	223
三、所得税费用	224
思考题	227
延伸阅读	227
案例分析	227

第八章

会计政策、会计估计变更和差错更正	233
第一节 概述	234
一、会计政策	234
二、会计估计	237
三、前期差错	238
第二节 会计政策变更	239
一、会计政策变更的前提条件	240
二、不属于会计政策变更的情况	241
三、会计政策变更与会计估计变更的划分	242
四、会计政策变更的会计处理	243
五、会计政策变更的披露	249
第三节 会计估计变更	250
一、会计估计变更的前提条件	250
二、会计估计变更的会计处理	251

三、会计估计变更的披露	252
第四节 前期差错更正	253
一、前期差错重要性的判断	253
二、前期差错更正的会计处理	253
三、前期差错更正的披露	256
思考题	256
延伸阅读	257
案例分析	257

第九章

企业合并	261
第一节 概述	262
一、企业合并的定义	262
二、企业合并的目的和原因	263
三、企业合并的范围	265
四、企业合并的分类	266
第二节 同一控制下的企业合并	269
一、同一控制下企业合并的处理原则	269
二、同一控制下企业合并的会计处理	270
第三节 非同一控制下的企业合并	275
一、非同一控制下企业合并的处理原则	275
二、非同一控制下企业合并的会计处理	283
三、通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并	287
四、购买子公司少数股权的处理	287
五、被购买方的会计处理	289
思考题	289
延伸阅读	289
案例分析	290

第十章

合并财务报表	300
第一节 概述	301
一、合并范围的确定	302
二、合并理论	308
三、合并财务报表的编制原则	312

四、编制合并财务报表的程序	312
第二节 控制权取得日合并财务报表的编制	314
一、同一控制下企业合并的控制权取得日合并财务报表	315
二、非同一控制下企业合并的控制权取得日合并财务报表	319
第三节 控制权取得日后合并财务报表的编制	323
一、合并资产负债表抵销分录的编制	323
二、合并利润表抵销分录的编制	350
三、合并所有者权益变动表抵销分录的编制	356
四、合并现金流量表抵销分录的编制	357
第四节 合并财务报表编制的综合举例及特殊问题讨论	361
一、合并财务报表编制的综合举例	361
二、合并财务报表编制过程中的特殊问题	367
三、控股式减持的会计处理	370
思考题	370
延伸阅读	371
案例分析	372

第十一章

清算会计	377
第一节 概述	377
一、企业清算概述	377
二、清算会计工作的内容	379
三、清算会计对传统财务会计理论的改变	381
第二节 破产清算的会计处理	383
一、企业破产的处理程序	383
二、破产清算会计的一般核算程序	389
三、破产清算的会计核算	389
思考题	402
延伸阅读	402
案例分析	402

第十二章

上市公司会计信息披露	405
第一节 公司上市的基本条件	405
一、公司的主体资格	405