



Accounting
Classics

21世纪会计系列教材

龙月娥 主编
林钢 审定

高级财务会计

Advanced Financial
Accounting

 中国人民大学出版社

21世纪会计系列教材

Accounting
Classics

龙月娥 主编
林钢 审定

高级财务会计

Advanced Financial
Accounting

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/龙月娥主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2018. 3
21 世纪会计系列教材
ISBN 978-7-300-25775-4

I. ①高… II. ①龙… 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 083384 号

21 世纪会计系列教材
高级财务会计
龙月娥 主编
林 钢 审定
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	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京玺诚印务有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2018 年 3 月第 1 版
印 张	17.25 插页 1	印 次	2018 年 3 月第 1 次印刷
字 数	315 000	定 价	38.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



本教材为以下基金项目的主要研究成果：

1. 教育部人文社会科学研究规划基金项目“全球化背景下我国高校卓越会计本科人才培养的实现路径”（15YJA880042）

2. 广东省教学质量与教学改革工程建设项目“专业综合改革试点——会计学专业”

序

会计学教材林林总总。编写者编教材会有不同的角度或立场，这都是基于对教育实质的不同认识。可以说，任何一部教材都或多或少反映了作者的教育理念：是满足于知识的传授，还是在知识传授的同时启发学习者的思维，抑或是在此基础上进一步激发学习者的创新思维？不同教育理念就体现在教材的不同编写体例与方式、理论创新与实践发展的结合程度、学生自主学习角色和教师引导学习角色的关系处理、传授知识与启迪思维及分析能力培养孰重孰轻的安排等上，这些无不反映编书者对教育本质的认知和理解。古人云：“师者，传道、授业、解惑也。”我以为这是对教育工作者很高的要求。若仅仅是知识传授，也只完成了最基本的“传道”功能；若能与经济社会发展的实际结合，融合性、体验式地传授知识，才能实现“授业”的功能；而真正要实现“解惑”功能，道德塑造、思维训练、能力培养、创新探索则成为必然的要求。

爱因斯坦说过一句名言：大学教育的价值不在于记住很多事实，而是训练大脑会思考。学会思考，启迪思维，塑造人格，养成全人，才是大学教育的价值所在！但从中国大学的教育和教学惯性看，单向的知识传授与被动的知识接纳的教学方式在相当一部分高校依然司空见惯。部分老师的专业教学依然停留在“上课记笔记（也可能是拷贝 PPT），考前整笔记，考试背笔记”这种“师”云亦云、亦步亦趋的教学模式上。不夸张地说，这种无视大脑思维训练的教学模式完全可以并可能被人工智能替代。

遗憾的是，这种教学模式在今天陷入深深的困境，遭遇了极大的挑战。信息技术高速发展、互联网+普及，特别是人工智能时代序幕拉开，让享有传统优势的会计专业的师生们不淡定了，甚至有某种程度的恐慌。钱颖一说：一个很可能发生的情况是，未来的人工智能会让我们的教育制度下培养学生的优势荡然无存。



钱颖一说的“优势”恰恰是我们学生对知识记忆和积累的擅长，正是这种“优势”将毫无悬念地被人工智能击碎。

面对越来越剧烈的环境变化，我们切不可无动于衷，也不必惶惶不可终日。我们需要理性思考，也需要迅速应变。理性思考就是要正确判断会计专业未来的发展趋势，从长计议，从容布局，不被外界变化的迅猛来势打乱阵脚；迅速应变就是要立足当下，分析变化态势，制定应对之策，确定顺应变化的革新步骤。无论人工智能如何强大，至少在思维、分析、推理、抽象、意识、情感、审美等方面绝不是人类的对手。法国哲学家莱兹·帕斯卡说：人不过是一根苇草，是自然界最脆弱的东西，但他是有思想的苇草。……我们全部的尊严就在于思想。美国劳工部公布了最受雇主欢迎的十大能力：解决问题能力、专业能力、沟通能力、计算机编程能力、培训技能、科技与数学能力、理财能力、信息管理能力、外语交际能力、商业管理能力。综合上述信息，我认为，培养有思想的跨界人才是未来会计人才培养的不二选择。因此，教育要为未来做准备，教育必须超越知识，教育不能培养与机器人抢饭碗的“人才”。

很清楚，会计教育顺应大环境变化的改革已经没有回头路，教育者该怎么办？其实，在三部委《关于引导部分地方普通本科高校向应用型转变的指导意见》中可以找到答案。与课堂教学相关的至少有：（1）扩大学生的学习自主权，实施以学生为中心的启发式、合作式、参与式教学，逐步扩大学生自主选择专业和课程的权利。（2）以社会经济发展和产业技术进步驱动课程改革，整合相关的专业基础课、主干课、核心课、专业技能应用和实验实践课，更加专注培养学习者的技术技能和创新创业能力。（3）将现代信息技术全面融入教学改革，推动信息化教学、虚拟现实技术、数字仿真实验、在线知识支持、在线教学监测等广泛应用，通过校校合作、校企合作联合开发在线开放课程。

会计教育亟待面对未来变化的一揽子改革方案，自然包括会计专业教材的改革。要培养学生的思维能力，就需要有更多的可以启迪智慧、训练思维、提升思辨能力和综合分析能力的专业教材，这十分关键，也十分迫切。

为此，我很乐意推荐由汕头大学龙月娥副教授编写的《高级财务会计》这本教材。据我所知，李嘉诚先生捐助的汕头大学是一所把“以学生为本”作为最高理念的大学。在这所大学，学生倍感学习主人的存在感和获得感，教师们对学生爱心满满、关怀备至。对学生的爱，促进教师们穷尽办法不断地增加学习者的价值。龙月娥老师就在这种环境中，长期致力于高校会计教学与研究，把会计人才培养改革的研究与实践紧密结合在一起。她主持研究教育部和广东省质量工程项目5项，取得了较为丰硕的成果。该教材即为其主持的教育部人文社会科学研



究规划基金项目“全球化背景下我国高校卓越会计本科人才培养的实现路径”与广东省教学质量与教学改革工程项目建设“专业综合改革试点项目——会计学专业”的主要研究成果。

龙老师的这部教材颇具特色。其一，突出启迪思想。教材不局限于一般原理和方法的阐述，更多地注重对知识背后的理念与逻辑的阐释，具有很强的思想启迪性。其二，特别注重对学生思维能力的培养。该教材最具特色的是每一章的思维导图，为学生勾勒出全章知识点的逻辑框架，以启发学生的系统性思维能力，把思维能力培养扎扎实实融入教材当中。其三，密切联系实际。教材对于重要的知识点，均尽可能选择上市公司的实际案例进行解析，以帮助学生透彻理解。其四，体现学习以学生为中心的理念。每章都附有思辨性的思考题和情境性的案例分析题，启发学生思考，促进学生主动学习，培养学生运用所学知识解决实际问题的能力。

该教材是龙老师多年来从事“高级财务会计”课程教学改革的心血结晶，在教学实践中取得了良好的效果。据悉，她本人也因教学与人才培养中的突出表现先后获得校级教学成果一等奖和李嘉诚基金会卓越教学奖等多项荣誉。借此序也由衷期待她在未来的教育生涯中能不忘初心，砥砺前行，不断取得人才培养改革的更大成就。

因读之，则乐之，而序之。

王 华

前言

基于思维能力培养的思维教学于 20 世纪 80 年代在欧美国家推行,是欧美国家教育教学改革的重要内容。20 世纪末的十年间,亚太地区面对知识经济型社会的改变,开始进行课程改革,重点之一是培养学生的思维技巧。如新加坡在 1997 年提出了“Thinking Schools, Learning Nation”的口号,推行教育改革,将思维教学引入课堂 (Saravanan, 2005)。中国香港和中国澳门也于 21 世纪初先后实行“思维工程”计划,对教师提供思维技巧培训,再借由教师将思维教学带入教室,训练学生的思维技巧,以提高学生建构知识的能力和高效解决问题的能力 (胡飘、关绮云, 2007)。近年来加拿大多伦多大学罗特曼管理学院在商科学生中实施整合思维能力培养,取得了良好的效果。

要培养学生成为优秀的学习者,具备良好的自主学习能力,高校课程教学至少应该达到两个层次的目标:第一个层次是传授知识。这是课程教学基本、首要的任务,脱离了知识的传授,思维教学就没有依附的对象。第二个层次是优化学生的思维结构。教师在传授知识的同时也应训练学生在学习过程中如何清晰地进行思维。传授知识与优化思维结构两者相互依存、相辅相成,正如斯滕伯格所说:没有知识,一个人无法思维;反之,没有思维,知识又是空洞的、没有活力的。本教材正是基于以上考虑而编写。

高级财务会计与中级财务会计的边界问题,一直是会计界广泛争论的话题,至今未能达成共识。这里并不试图对各种观点进行论证,然后判定哪种分类方法更合理,只对就本教材涵盖的内容进行一个界定。对于哪些内容纳入本教材,我们基于以下两点考虑:(1) 交易或事项是否属于企业非常规性交易或事项,如果是,则纳入本教材。如非货币性资产交换、债务重组、股份支付、企业合并、或有事项,这些均属于企业发生频率较低的非常规交易或事项,因而纳入本教材。(2) 如果交易或事项属于企业的常规交易或事项,其会计处理是否成熟稳定,且

会计处理是否不复杂, 如果否, 则纳入本教材。如所得税的核算属于企业的常规会计核算业务, 但采用资产负债表债务法核算所得税较为复杂, 因而纳入本教材; 外币折算对于有外币业务的企业而言属于常规业务, 但由于会计处理具有特殊性, 涉及外币交易和外币财务报表的折算问题, 较为复杂, 因而也纳入本教材; 对于合并财务报表, 则毫无争议地纳入高级财务会计的范畴, 不仅因为合并财务报表的报告主体(企业集团)特殊, 更因为其账务处理的复杂性与难度高居财务会计所有内容的首位。

本教材的框架体系如下: 主体内容包括 8 章, 依次为非货币性资产交换、债务重组、所得税、外币折算、股份支付、企业合并、合并财务报表和或有事项。

本教材每一章的架构如下: (1) 每一章主体内容前均先列示学习目标、本章关键词和思维导图。学习目标便于学生在学习新知识前知悉各章需要达到的学习效果, 做到心中有数, 有目的地去学习。思维导图是本教材的特色, 主要用于培养学生的系统性思维能力, 为学生勾勒出整章知识点的逻辑框架。放在每章主体内容之前, 是希望学生在学习前对各章知识有个总体了解, 该思维导图适宜在学习前预习和学完后总结与反思。(2) 对于重要的知识点, 会在其后通过案例解析的形式帮助学生透彻理解相关重要知识点, 案例中若在公司后面列明股票代码, 均为现实中上市公司的案例, 部分案例会根据各章节知识点考核的需要进行加工和改编, 加工和改编的目的主要是满足知识点讲解的需要。(3) 每章最后均有本章知识点的总结, 重点和难点均会在总结里进行清晰阐释, 它是很有价值的一个部分。(4) 每章主体内容结束后会有思考题和案例分析题。思考题的主要目的是促使学生对本章的相关知识点进行更深入的思考, 包括对会计准则相关规定的合理性进行辩证的思考或质疑, 加深对本章知识点的理解, 培养学生审慎思辨的精神, 激发学生的学习热情。案例分析题的主要目的在于培养学生的实用-情境性思维能力, 缩短理论知识与经济现实之间的距离, 提升学生运用所学知识解决实际问题的能力。

本教材的建设得到了教育部人文社会科学研究规划项目的资助, 是教育部人文社会科学研究规划基金项目“全球化背景下我国高校卓越会计本科人才培养的实现路径(15YJA880042)”的重要研究成果, 同时得到了广东省教学质量与教学改革工程建设项目的资助。本教材建设历时 5 年, 我的历届学生给了我很多启发, 促使我对高级财务会计的一些内容有了更深和更全面的思考, 正是在教学实践中的不断总结与反思, 才使得本特色教材最终得以成稿。在教材编写过程中, 我的研究生和本科生在资料的收集和整理等方面做了很多协助工作, 参与编写并做出实质性贡献的主要有吕敏骏、胡敏惠、林翠梁、马鸽、陆璐、陈明、牛小焕、林



燕婷，在此一并表示感谢。

感谢我所任职的汕头大学和汕头大学商学院的领导，给我提供了静谧祥和的教学与科研环境，使我能潜心教学实践与研究，并乐在其中，不断探索人才培养的优化路径。同时也感谢我的同事，他们亲善友爱，让我常常处于愉悦的工作状态中。

由衷感谢王华教授为我主编的这本教材作序，并向他表达我深深的敬意。王华教授在会计学界德高望重，长期担任高校主要领导职务，同时担任中国会计学会常务理事兼会计教育专业委员会副主任委员、中国会计教授会会长等职务，对会计人才培养有自己独特的见解，始终把握时代脉搏，为我国高校会计人才培养做出了突出贡献。

中国人民大学商学院会计系林钢教授对本教材进行了审定。林钢教授具有丰富的会计理论与实践经验，长期从事中国企业会计准则的研究与财务会计课程的教学工作，曾任财政部会计准则咨询专家，对会计准则有很透彻的见解。林钢教授能负责本教材的审定工作是我的荣幸。

感谢中国人民大学出版社的陈永凤等编辑同志对本特色教材的关注与支持，以及对本教材的编写提出的有益建议，在此特别鸣谢！感谢康翻莲副教授严谨细致的校稿，充分展现了会计人审慎的专业态度，在此深表谢意。最后，我要由衷感谢我的家人，感谢先生对我的全力支持，感谢儿子毫不犹豫选择会计专业，从此会计路上又多了一个最亲的同伴。

本教材具有如下特色：（1）将思维能力培养融入教材，更加注重在知识传授过程中达成对学生思维能力的提升，优化学生的思维结构。（2）注重案例教学，培养学生的实用-情境性思维能力，拉近教学与经济现实之间的距离。在资料可得的情况下，本教材力图尽可能多地使用上市公司的实际案例，以培养学生运用会计准则的规定解决实际问题的能力。在内容安排上，尽可能在每个重要知识点之后有一个案例分析，以帮助学生理解和牢固掌握重要知识点。

本教材根据最新会计准则编写，但对知识点进行了更具逻辑性的归纳和总结，注重理清对复杂经济业务进行分析的思路，注重对知识点背后逻辑的剖析和对知识点纵横联系的呈现，着力培养学生的系统性思维能力。我们期望本教材在传授知识的同时能训练学生的会计学科思维习惯，在授人以鱼的过程中实现授人以渔。

本教材适用于会计专业本科生和研究生，以及一切对复杂经济业务的会计处理有探究渴望的会计爱好者。

目 录

第1章 非货币性资产交换	1
第1节 概 述	3
第2节 会计处理：公允价值计量模式	5
第3节 会计处理：账面价值计量模式	16
第4节 信息披露	22
本章总结	22
课后习题	23
第2章 债务重组	25
第1节 概 述	27
第2节 以资产抵债	30
第3节 将债务转为资本	43
第4节 修改其他债务条件	44
第5节 组合方式抵债	47
第6节 信息披露	49
本章总结	50
课后习题	51
第3章 所得税	54
第1节 概 述	55
第2节 账面价值、计税基础与暂时性差异	59
第3节 递延所得税的确认与计量	65



第4节 特殊交易或事项递延所得税的确认与计量	72
第5节 所得税费用的确认与计量	82
第6节 列报与披露	84
本章总结	85
课后习题	87
第4章 外币折算	89
第1节 概 述	90
第2节 外币交易的会计处理	93
第3节 外币财务报表折算	107
第4节 信息披露	117
本章总结	118
课后习题	119
第5章 股份支付	122
第1节 概 述	124
第2节 以权益结算的股份支付	127
第3节 以现金结算的股份支付	137
第4节 信息披露	141
本章总结	142
课后习题	143
第6章 企业合并	146
第1节 概 述	147
第2节 同一控制下企业合并的会计处理	153
第3节 非同一控制下企业合并的会计处理	160
第4节 信息披露	173
本章总结	174
课后习题	175
第7章 合并财务报表	179
第1节 概 述	181
第2节 合并财务报表的编制程序	187



第3节 合并资产负债表	195
第4节 合并利润表	221
第5节 合并现金流量表	229
第6节 合并所有者权益变动表	233
第7节 合并报表引发的所得税会计处理	235
第8节 信息披露	236
本章总结	237
课后习题	239
第8章 或有事项	241
第1节 概 述	242
第2节 或有事项的确认和计量	244
第3节 或有事项的会计处理	250
第4节 列报与披露	256
本章总结	258
课后习题	258
参考文献	260

非货币性资产交换

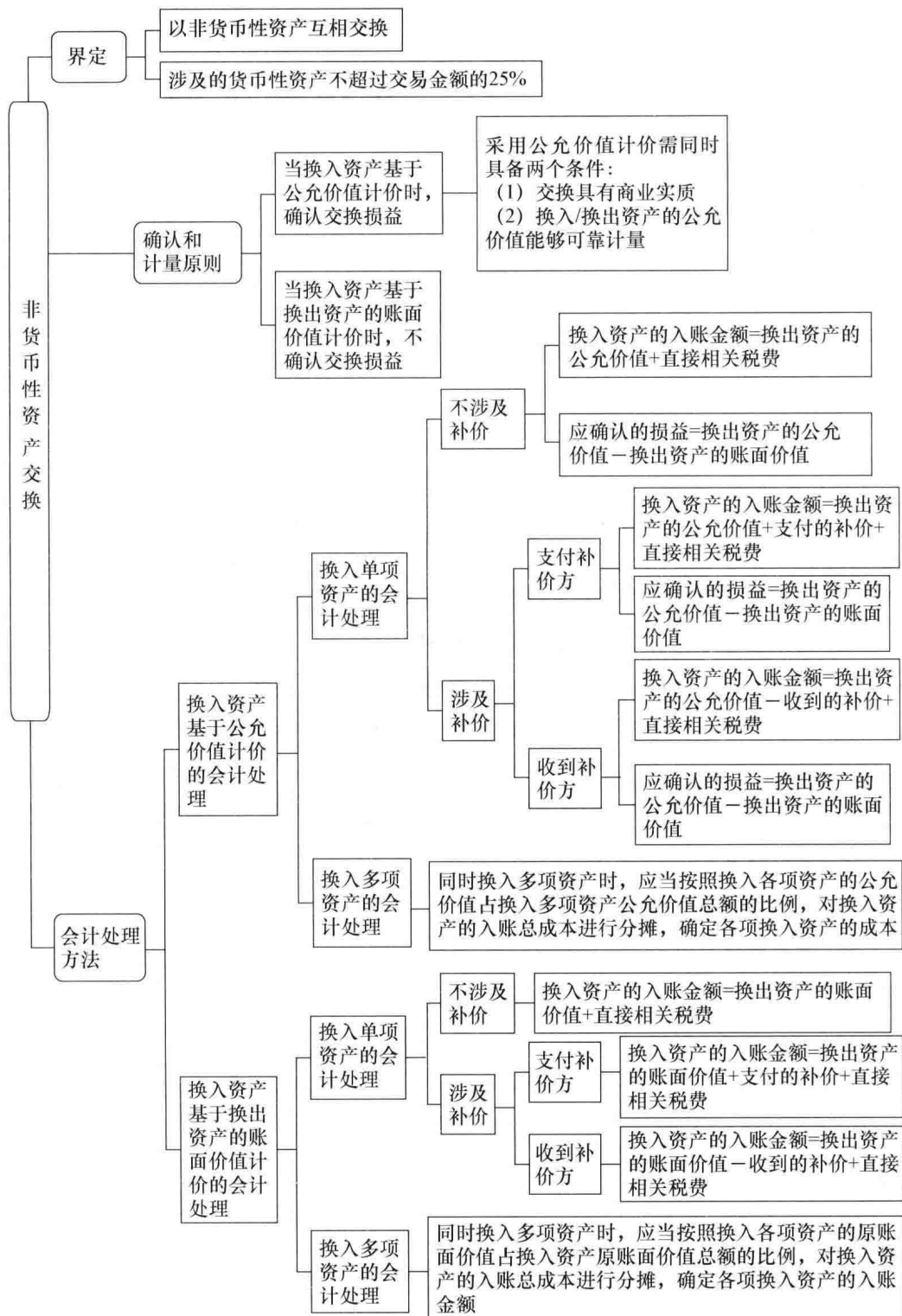
学习目标

1. 清晰区分货币性资产与非货币性资产
2. 理解并熟记采用公允价值计量换入资产需满足的条件
3. 掌握非货币性资产交换的会计处理，特别是不同类型换出资产的会计处理

本章关键词

1. 货币性资产
2. 非货币性资产
3. 商业实质
4. 交换损益

思维导图



第1节 概述

一、货币性资产与非货币性资产

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的金额收取的资产，包括货币资金、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。

非货币性资产是指不能以固定或可确定的金额收取的资产，是除货币性资产以外的资产，包括存货、长期股权投资、交易性金融资产^①、投资性房地产、固定资产、无形资产等。

非货币性资产的根本特征是：在将来为企业带来的经济利益是不固定的，甚至是不可确定的。

思考：金融资产划分为哪几类？股票有没有可能划分为货币性资产？债券呢？

二、会计准则关于非货币性资产交换的规定

我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定：非货币性资产交换是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额（换入资产金额与换出资产金额较高者）的比例低于25%作为参考。具体来说，当支付的货币性资产占换入资产价值（或换出资产价值与支付的货币性资产之和）的比例，或者收到的货币性资产占换出资产价值（或换入资产价值与收到的货币性资产之和）的比例低于25%时，视为非货币性资产交换；高于25%（含25%）的，不属于准则界定的非货币性资产交换。

案例1-1

2016年11月7日，云南煤业能源股份有限公司（股票代码：600792，简称云煤能源）与昆明钢铁控股有限公司（简称昆钢控股）签订资产置换协议，云煤能源以持有的昆明焦化制气有限公司（简称昆焦制气）100%股权与昆钢控股持有的

^① 完整的表述是“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，为了行文的方便，本章均以交易性金融资产替代。

云南昆钢重型装备制造集团有限公司（简称昆钢重装）100%股权的等值部分进行置换。拟置出资产的交易价格为56 002.24万元，拟置入资产的交易价格为52 614.07万元，本次资产置换的差额为3 388.17万元，由昆钢控股于拟置入资产交割日后5个工作日内以现金向云煤能源补足。

要求：

请判断该项资产置换交易是否属于非货币性资产交换，并给出判断依据。

分析思路：

要判断该项资产置换是否属于非货币性资产交换，首先要看双方交换的资产是否为非货币性资产；其次，如果涉及补价，则需计算补价占整个资产交换金额的比例，看其是否低于25%。当这两个条件同时满足时，则表明该项资产置换是非货币性资产交换。本案例中，云煤能源与昆钢控股采取的是以股换股的方式，即以长期股权投资换长期股权投资，长期股权投资属于非货币性资产，因此第一个条件满足。然后来看补价是否符合少量补价的界定，此项资产置换中，补价为3 388.17万元，置换的资产中金额较高者为56 002.24万元，由于 $3\,388.17 \div 56\,002.24 \times 100\% = 6.05\% < 25\%$ ，由此少量补价的条件满足。

基于以上分析，可以判定本案例中的资产置换属于非货币性资产交换。

案例1-2

山西安泰集团股份有限公司（股票代码：600408，简称安泰集团）于2015年9月30日召开临时股东大会，审议通过了与山西新泰钢铁有限公司（简称新泰钢铁）的重大资产置换议案。

安泰集团以其持有的安泰冶炼51%股权与新泰钢铁持有的安泰型钢100%股权进行置换，安泰冶炼51%股权的交易价格为38 881.38万元，安泰型钢100%股权的交易价格为139 980.48万元。差额部分以安泰集团对交易对方的其他应收款作为对价支付。

安泰集团与新泰钢铁于2015年11月3日签署置入资产交割确认函和置出资产交割确认函，确认2015年12月9日为置入标的资产交割日，2015年10月27日为置出标的资产交割日。交割完成后，安泰集团已合法持有安泰型钢100%股权，安泰型钢成为安泰集团全资子公司；新泰钢铁已合法持有安泰冶炼51%股权，安泰冶炼成为新泰钢铁子公司。假定该非货币性资产交换具有商业实质。

要求：

请判断该项资产置换交易是否属于非货币性资产交换，并给出判断依据。