

经管专业精品教材

高级 财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

主编 陈景 段霄



上海交通大学出版社

SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

经管专业精品教材

高级财务会计

主编 陈 景 段 霄



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书主要选取了高级财务会计中非常典型的特殊交易或事项进行分析。全书共分十二章，具体内容包括债务重组，非货币性资产交换，借款费用，或有事项，外币折算，租赁，企业合并，合并财务报表，资产负债表日后事项，会计政策、会计估计变更和差错更正，股份支付，政府补助。

本书通俗易懂，内容实用，例题丰富，可作为高等院校经管类相关专业学生的教学用书，也可作为会计职称考试、注册会计师考试和自学考试的参考用书，还可作为广大会计实务工作者自学高级财务会计的参考用书。

图书在版编目（CIP）数据

高级财务会计 / 陈景，段霄主编. — 上海：上海交通大学出版社，2018

ISBN 978-7-313-18785-7

I. ①高… II. ①陈… ②段… III. ①财务会计
IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 009897 号

高级财务会计

主 编：陈 景 段 霄

出版发行：上海交通大学出版社

邮政编码：200030

出 版 人：谈 毅

印 制：北京谊兴印刷有限公司

开 本：787mm×1092mm 1/16

版 次：2018 年 1 月第 1 版

书 号：ISBN 978-7-313-18785-7/F

定 价：49.80 元

地 址：上海市番禺路 951 号

电 话：021-64071208

经 销：全国新华书店

印 张：18.25 字 数：364 千字

印 次：2018 年 1 月第 1 次印刷

版权所有 侵权必究

告读者：如发现本书有印装质量问题请与发行部联系

联系电话：010-62137141

前言 | PREFACE

中国税务出版社

随着我国会计教育的进一步发展和企业会计准则的不断颁布实施,财务会计的内容越来越丰富。《高级财务会计》作为现代企业会计的一个重要组成部分,是会计学专业知识结构中的主体,也是会计学等相关专业的主干专业课程。为了适应新形势下《高级财务会计》课程教学改革的需要,顺应企业会计准则和新税法的变化,方便广大读者更快、更好地学习和掌握企业会计准则及其应用指南,为今后参加各类会计资格考试打下坚实的专业基础,我们编写了《高级财务会计》这本书。

一、课程定位

《高级财务会计》中“高级”两字的含义,既表明了这门课程的层次和难度,也说明了这门课程所涵盖的内容。就财务会计课程体系而言,可以划分为三个层次:初级财务会计(基础会计)、中级财务会计和高级财务会计。其中,初级财务会计主要介绍会计的基本概念、原理和方法;中级财务会计主要介绍企业发生的日常交易和事项的会计处理;高级财务会计主要介绍特殊交易或事项及特殊列报的会计处理,要求读者掌握企业特殊经济交易和事项的会计核算及编制合并财务报表技能。从课程衔接的角度来看,高级财务会计应该是中级财务会计内容的延伸;从课程内容侧重的角度来看,高级财务会计与中级财务会计应是特殊与一般的关系。因此,我们将本书内容定位为:“特殊交易、特殊事项、特殊列报”的会计理论与实务。

二、内容安排

- ❖ 紧跟时代,深度解读:本书依据近年来最新修订和颁布的《企业会计准则》《企业会计准则——应用指南》《企业会计准则解释公告》《增值税会计处理规定》《企业所得税法》,以及全面营改增相关税收政策编写,注重准确领会会计准则及应用指南、准则讲解和税法的最新精神。
- ❖ 深入浅出,归纳总结:本书侧重于对会计核算的归纳与总结,将高级财务会计中涉及的重要会计处理程序,有针对性地编写了统一、标准的“账务处理模板”,便于读者熟悉和掌握各种经济业务的账务处理方法,具有很强的实务操作性。
- ❖ 理实一体,注重应用:本书强调培养读者对企业特殊事项、特殊业务、特殊列报的会计处理能力和参加各种会计资格考试的应试能力,力求言简意赅、突出应用,强调重点,确保理论与实务相结合,体现应用型人才的培养目标。同时,为巩固高级财务会计理论知识,提高会计核算技能,本书各章均附大量练习题,以方便



广大读者更快、更好地学习和掌握高级财务会计理论与实务。

本书由陈景、段霄担任主编，何春艳、王琴、向红爱、苏霞担任副主编。在编写过程中，我们参考了大量的文献资料，在此，我们向这些文献的作者表示诚挚的谢意。

由于编写时间仓促，编者水平有限，书中疏漏与不当之处在所难免，敬请广大读者批评指正。

本书配有优质的教学资源包，读者可登录北京金企鹅联合出版中心的网站（www.bjjqe.com）下载。

编 者

2018 年 1 月

本书编委会

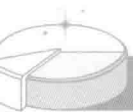
主 编 陈 景 段 霄

副主编 何春艳 王 琴

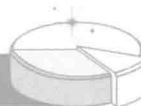
向红爱 苏 霞

目录 | CONTENTS

第一章 债务重组	1
第一节 债务重组概述	2
第二节 债务重组的会计处理	3
【课后练习题】	19
第二章 非货币性资产交换	25
第一节 非货币性资产交换概述	26
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	27
第三节 非货币性资产交换的会计处理	30
【课后练习题】	42
第三章 借款费用	47
第一节 借款费用概述	48
第二节 借款费用的确认	50
第三节 借款费用的计量	54
【课后练习题】	62
第四章 或有事项	67
第一节 或有事项概述	68
第二节 或有事项的确认和计量	70
第三节 或有事项的具体应用	74
【课后练习题】	82
第五章 外币折算	87
第一节 外币折算概述	88
第二节 外币交易的会计处理	92
第三节 外币财务报表折算	100
【课后练习题】	104



第六章 租赁	109
第一节 租赁概述	110
第二节 融资租赁的会计处理	113
第三节 经营租赁的会计处理	127
【课后练习题】	129
第七章 企业合并	133
第一节 企业合并概述	134
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	140
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	145
【课后练习题】	154
第八章 合并财务报表	159
第一节 合并财务报表概述	160
第二节 合并范围的确定	165
第三节 与内部股权投资有关的抵销处理	173
第四节 与内部债权债务有关的抵销处理	190
第五节 与内部资产交易有关的抵销处理	195
【课后练习题】	209
第九章 资产负债表日后事项	215
第一节 资产负债表日后事项概述	216
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	220
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理	225
【课后练习题】	226
第十章 会计政策、会计估计变更和差错更正	231
第一节 会计政策及其变更	232
第二节 会计估计及其变更	238
第三节 前期差错及其更正	242
【课后练习题】	244
第十一章 股份支付	249
第一节 股份支付概述	250
第二节 股份支付的会计处理	253
【课后练习题】	260



第十二章 政府补助	267
第一节 政府补助概述	268
第二节 政府补助的会计处理	270
【课后练习题】	275
参考文献	280



第一章 债务重组

本章提要

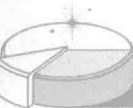
债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。本章主要介绍债务重组的会计处理，主要内容包括债务重组的概念；债务重组的方式；不同债务重组方式的会计核算，包括以现金清偿债务、非现金资产清偿债务的会计处理，债务转为资本的会计处理，修改其他债务条件的会计处理。

学习目标

1. 理解：债务重组的概念及方式。
2. 掌握：以资产清偿债务、债务转资本两种方式下债务人和债权人的会计处理。
3. 了解：修改其他债务条件、混合方式下债务人和债权人的会计处理。

参考阅读

《企业会计准则第 12 号——债务重组》



● 第一节 债务重组概述

在当前市场经济条件下,市场主体竞争日趋激烈,企业为应对市场环境,需要不断调整经营策略,防范和控制经营及财务等风险。面对激烈的市场竞争环境,企业因各种因素的影响,会偶尔出现一些暂时性或严重的财务困难,导致资金链断裂,不能按时偿还债务。债权人面对债务人的财务困境,可供选择的方案不外乎两种:一种是通过法律程序,要求债务人破产,以清偿债务;一种是通过互相协商,以债务重组的方式,债权人作出让步,减轻债务人负担,以帮助其渡过难关。

一、债务重组的概念

债务重组,是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。“债务人发生财务困难”,是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他原因,导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务;“债权人作出让步”,是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或价值偿还债务;“债权人作出让步”的情形主要包括:债权人减免债务人部分债务本金或利息、降低债务人应付债务的利率等。需要注意的是,债务人发生财务困难是债务重组的前提,而债权人作出让步是债务重组的实质。

二、债务重组的方式

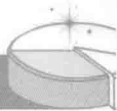
债务重组主要有以下几种方式:以资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件,以上三种方式的组合。

1. 以资产清偿债务

以资产清偿债务,是指债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。债务人可用于偿债的资产主要包括货币资金、存货、金融资产、固定资产、无形资产等。这里的货币资金主要有库存现金、银行存款和其他货币资金,在债务重组的情况下,以货币资金清偿债务,通常是指以低于债务的账面价值的现金清偿债务,如果以等量货币资金偿还所欠债务,则不属于债务重组。

2. 债务转为资本

债务转为资本,是指债务人将债务转为资本,同时债权人将债权转为股权的债务重组方式。但债务人根据转换协议,将应付可转换公司债券转为资本的,则属于正常情况下的债务转为资本,不能作为债务重组处理。债务转为资本后,债务人因此而增加股本或实



收资本，债权人因此而增加股权。债务转为资本的过程中，若债务人为股份有限公司，则为将债务转为股本；若债务人为其他企业，则为将债务转为实收资本。

3. 修改其他债务条件

修改其他债务条件，是指修改不包括上述第一、第二种情况情形在内的债务条件进行债务重组的方式，如减少债务本金、降低利率、免去应付未付的利息等。

4. 以上三种方式的组合

以上三种方式的组合，又称混合债务重组，是指同时采用以上三种方法共同清偿债务的债务重组形式。例如，以转让资产清偿某项债务的一部分，另一部分债务通过修改其他条件进行债务重组。其形式主要包括：

- (1) 债务的一部分以资产清偿，另一部分则转为资本。
- (2) 债务的一部分以资产清偿，另一部分则修改其他债务条件。
- (3) 债务的一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件。
- (4) 债务的一部分以资产清偿，一部分转为资本，另一部分则修改其他条件。

● 第二节 债务重组的会计处理

一、以资产清偿债务

在债务重组中，债务人采用以资产清偿债务的方式，通常包括以现金资产清偿和以非现金资产清偿债务等方式。

(一) 以现金资产清偿债务

在债务人以现金资产清偿债务的情况下，债务人和债权人都要做相应的会计处理，但它们各自的具体处理是不同的，具体要求如下：

1. 债务人的会计处理

以现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额，计入当期损益。账务处理为：

借：应付账款

贷：银行存款（实际支付的金额）

营业外收入——债务重组利得（借贷方差额）

2. 债权人的会计处理

以现金资产清偿债务的，债权人应将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，分不同情况进行处理。





(1) 债权人未曾对重组债权计提减值准备, 则将此差额直接计入当期损益。账务处理为:

借: 银行存款

贷: 应收账款

营业外支出——债务重组损失 (借贷方差额)

(2) 债权人已对重组债权计提了减值准备, 则依计提减值准备的多少又有以下三种情况:

① 若已计提减值准备金额小于该差额, 则先将该差额冲减已计提的减值准备, 冲减后剩余部分计入“营业外支出——债务重组损失”。账务处理为:

借: 银行存款

坏账准备

营业外支出——债务重组损失

贷: 应收账款

② 若已计提减值准备金额等于该差额, 则债务重组时点不确认任何损失。账务处理为:

借: 银行存款

坏账准备

贷: 应收账款

③ 若已计提减值准备金额大于该差额, 则将已计提的减值准备大于该差额的部分冲减“资产减值损失”。账务处理为:

借: 银行存款

坏账准备

贷: 应收账款

资产减值损失——坏账损失



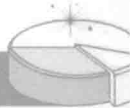
例题 1

2017 年 1 月 1 日, 甲公司销售一批材料给乙公司, 含税价格为 1 170 000 元, 增值税率为 17%。按合同规定, 乙公司应于 2017 年 5 月 1 日前支付货款。由于乙公司发生财务困难, 无法按期偿还货款, 经双方协商, 于 2017 年 6 月 1 日进行债务重组。债务重组协议规定, 甲公司同意减免乙公司 200 000 元债务, 余款乙公司用现金立即清偿。乙公司于当日通过银行转账支付了剩余货款, 甲公司随即收到了该笔款项。甲公司已为该项应收债权计提了 150 000 元的坏账准备。

(1) 乙公司 (债务人) 的账务处理如下:

借: 应付账款

1 170 000



贷：银行存款	970 000
--------	---------

营业外收入——债务重组利得	200 000
---------------	---------

(2) 甲公司(债权人)的账务处理如下:

① 计提 150 000 元的坏账准备, 编制的会计分录为:

借：银行存款	970 000
--------	---------

营业外支出——债务重组损失	50 000
---------------	--------

坏账准备	150 000
------	---------

贷：应收账款	1 170 000
--------	-----------

② 若甲公司为此项应收债权计提了 250 000 元的坏账准备, 则编制的会计分录为:

借：银行存款	970 000
--------	---------

坏账准备	250 000
------	---------

贷：应收账款	1 170 000
--------	-----------

资产减值损失——坏账损失	50 000
--------------	--------

③ 若甲公司未对该项应收债权计提坏账准备, 则编制的会计分录为:

借：银行存款	970 000
--------	---------

营业外支出——债务重组损失	200 000
---------------	---------

贷：应收账款	1 170 000
--------	-----------

(二) 以非现金资产清偿债务

债务人以非现金资产清偿债务的, 债务人和债权人都要做相应的会计处理, 但它们各自的具体会计处理是不同的, 具体要求如下:

1. 债权人的会计处理

以非现金资产清偿债务的, 债权人应当对接受的非现金资产按其公允价值入账, 重组债权的账面余额与接受的非现金资产的公允价值之间的差额, 比照前述规定处理。债权人的账务处理为:

借：原材料、库存商品、固定资产、无形资产、长期股权投资等

应交税费——应交增值税(进项税额)(可抵扣的增值税额)

坏账准备(已计提减值准备)

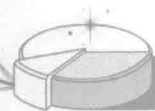
营业外支出——债务重组损失(借贷方差额, 或贷记资产减值损失)

贷：应收账款(重组债权的账面余额)

银行存款、应交税费(应支付的相关税费和其他费用)

2. 债务人的会计处理

以非现金资产清偿债务的, 债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额, 计入当期损益, 即确认债务重组收益“营业外收入——债务重组利得”。



同时, 转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额, 应确认转让资产的损益。具体应分不同非现金资产进行处理。

(1) 非现金资产为存货的, 应当视同销售处理, 按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定, 以该非现金资产的公允价值确认销售商品收入, 同时结转相应的成本。账务处理为:

借: 应付账款

贷: 主营业务收入 (或其他业务收入)

应交税费——应交增值税 (销项税额)

营业外收入——债务重组利得

借: 主营业务成本 (或其他业务成本)

存货跌价准备

贷: 库存商品、原材料



例题 2

乙公司欠甲公司购货款 1 500 000 元。由于乙公司财务发生困难, 短期内不能支付已于 2017 年 5 月 1 日到期的货款。2017 年 6 月 1 日, 经双方协商, 甲公司同意乙公司用其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为 1 000 000 元, 实际成本为 800 000 元。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 17%。甲公司于 2017 年 6 月 5 日收到乙公司用于抵债的产品, 并作为库存商品入库, 甲公司已为该项应收债权计提了 300 000 元的坏账准备。

(1) 乙公司 (债务人) 的账务处理如下:

借: 应付账款

1 500 000

贷: 主营业务收入

1 000 000

应交税费——应交增值税 (销项税额)

170 000

营业外收入——债务重组利得

330 000

借: 主营业务成本

800 000

贷: 库存商品

800 000

(2) 甲公司 (债权人) 的账务处理如下:

借: 库存商品

1 000 000

应交税费——应交增值税 (进项税额)

170 000

营业外支出——债务重组损失

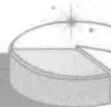
30 000

坏账准备

300 000

贷: 应收账款

1 500 000



(2) 非现金资产为固定资产、无形资产的,其公允价值和账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出。

① 非现金资产为固定资产时,债务人的账务处理为:

借: 固定资产清理 (账面价值)

 累计折旧

 固定资产减值准备

贷: 固定资产

借: 应付账款

 贷: 固定资产清理 (公允价值)

 营业外收入——债务重组利得

借: 固定资产清理

 贷: 营业外收入——处置固定资产组利得

或

借: 营业外支出——处置固定资产损失

 贷: 固定资产清理



例题 3

2017年1月1日,甲公司销售一批材料给乙公司,价值1 170 000元(包括应收取的增值税税额)。按购销合同规定,乙公司应于2017年7月1日前支付货款,但由于乙公司财务发生困难,短期内不能支付该货款。2017年8月1日,与甲公司协商,甲公司同意乙公司以其拥有的一台设备偿还债务。该项设备的账面原价为1 200 000元,已提折旧300 000元,已提减值准备30 000元,设备的公允价值为850 000元,乙公司发生评估费10 000元。甲公司已为该项应收债权计提了100 000元的坏账准备。假定不考虑该项债务重组相关的税费。

(1) 乙公司(债务人)的账务处理如下:

① 将固定资产的账面价值转入固定资产清理,编制的会计分录为:

借: 固定资产清理

870 000

 累计折旧

300 000

 固定资产减值准备

30 000

贷: 固定资产

1 200 000

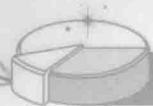
② 支付评估费,编制的会计分录为:

借: 固定资产清理

10 000

 贷: 银行存款

10 000



③ 确认债务重组利得，编制的会计分录为：

借：应付账款	1 170 000
贷：固定资产清理	850 000
营业外收入——债务重组利得	320 000

④ 确认固定资产处置损益，编制的会计分录为：

借：营业外支出——固定资产处置损失	30 000
贷：固定资产清理	30 000

(2) 甲公司（债权人）的账务处理如下：

借：固定资产	850 000
营业外支出——债务重组损失	220 000
坏账准备	100 000
贷：应收账款	1 170 000

② 非现金资产为无形资产时，债务人的账务处理为：

借：应付账款
累计摊销
无形资产减值准备
营业外支出——转让无形资产损失
贷：无形资产
应交税费——应交增值税（销项税额）
营业外收入——债务重组利得

或

借：应付账款
累计摊销
无形资产减值准备
贷：无形资产
应交税费——应交增值税（销项税额）
营业外收入——转让无形资产利得
营业外收入——债务重组利得



例题 4

2017 年 1 月 1 日，甲公司销售一批材料给乙公司，价值 1 170 000 元（包括应收取的增值税税额）。按购销合同规定，乙公司应于 2017 年 7 月 1 日前支付货款，但由于乙公司财务发生困难，短期内不能支付该货款。2017 年 8 月 1 日，与甲公司协商，甲公司