



● 附自测题参考答案 ● 提供PPT教学课件

# 高级财务会计

(第三版)

裴淑红◎编著

Advanced  
Financial Accounting



中国市场出版社  
China Market Press



购买本书可免费下载电子书

# 高级财务会计

(第三版)

裴淑红◎编著

**Advanced  
Financial Accounting**

中国市场出版社

• 北京 •

## 图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 裴淑红编著. —3 版. —北京: 中国市场出版社, 2016. 5  
ISBN 978-7-5092-1450-3

I. ①高… II. ①裴… III. ①财务会计 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 006166 号

## 高级财务会计 (第三版)

GAOJI CAIWU KUAIJI

- 
- 作 者 裴淑红  
出版发行 中国市场出版社  
社 址 北京月坛北小街 2 号院 3 号楼 邮政编码 100837  
电 话 编辑部 (010) 68032104 读者服务部 (010) 68022950  
发行部 (010) 68021338 68020340 68053489  
68024335 68033577 68033539  
总编室 (010) 68020336  
盗版举报 (010) 68020336  
邮 箱 474885818@qq.com  
经 销 新华书店  
印 刷 河北鑫宏源印刷包装有限责任公司  
规 格 170 mm×240 mm 16 开本 版 次 2016 年 5 月第 3 版  
印 张 17.25 印 次 2016 年 5 月第 1 次印刷  
字 数 300 000 定 价 35.00 元
- 

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

# 前 言

2013年至2015年,国家立法机关及政府职能部门颁布了税收、会计的相关法律法规,对于规范会计实务操作具有重要意义。为了保持教材与税收、会计法规的一致性,2013年8月出版的《高级财务会计》第二版有必要进行重新修订。近3年以来,《高级财务会计》第二版因其实务性强、讲析清楚翔实等特点受到了广大使用者的关注和喜爱,同时也收到了一些宝贵的建议。为了更好地满足使用者的需求,在修订过程中,我们重新对内容进行了全面梳理,对于核算、编报繁杂且实务应用较少的内容作了精简裁并;对于教学案例和实务练习根据新的解释和规定作了更新和补充,增加和完善了综合案例分析;对于基本内容在体系和结构上作了适当的调整;修订了第二版中的个别不恰当的表述。希望本教材能够反映企业会计准则及相关财税法规的最新变化,体现为保持并不断提高专业胜任能力对新知识、新实务的要求。

## 一、本教材为会计理论与实务系列教材之一

至2013年8月,在北京市财政项目的支持下,我们顺利完成了会计理论与实务系列教材的编写、修订工作。本次修订完成的《高级财务会计》第三版仍为会计理论与实务系列教材之一。

《初级会计学》、《中级财务会计》与《高级财务会计》为会计理论教材,《初级会计仿真实训》、《财务会计综合实训》为会计实务教材。五本教材分工明确,各司其职,配合使用,有助于使用者更加准确、系统地掌握会计理论与实务知识,提高会计专业胜任能力。

## 二、本教材的主要特点

修订后的第三版保留和突出了以下主要特点:

### 1. 内容更加系统、实用

本教材删减了实务中核算繁杂、编报难度较大且应用相对较少的合并财务报表一章内容,对于其他核算复杂的部分内容根据准则的最新解释作了精练的表述,使教材内容更加系统、实用。

全书共分为八章,内容包括:(1)非货币性资产交换;(2)债务重组;(3)或有事项;(4)借款费用;(5)所得税;(6)外币折算;(7)会计政策、会计估计变更和差错更正;(8)资产负债表日后事项。

### 2. 增加完善了综合案例分析,案例更加典型、实用

针对会计实务中常用的会计学知识、会计学疑点和难点问题,我们对已有教学案例和实务练习作了重新整理和更新,增加完善了综合案例分析,使案例更加典型、实用,讲析更加清楚翔实,帮助使用者更深透地理解会计准则,也为企业会计人员解决了许多会计实务中的疑难问题。

### 3. 自测题内容丰富并附参考答案,为使用者提供方便

为便于使用者掌握教材中的基本概念、基本方法和基本原理,本教材参考注册会计师会计考试真题和权威模拟试题,结合初学者的实际情况,每章都编写了内容丰富的自测题,并附客观题参考答案及讲析清楚翔实的核算题参考答案,为使用者系统训练提供了大量素材,便于使用者自测自查。

## 三、本教材教学参考进度与安排

为方便教学,本教材根据《高级财务会计》课程教学大纲,以60学时为例(也可根据学校实际情况酌情增减),建议教学参考进度与安排如下:第一章 非货币性资产交换,6学时;第二章 债务重组,6学时;第三章 或有事项,4学时;第四章 借款费用,6学时;第五章 所得税,14学时;第六章 外币折算,6学时;第七章 会计政策、会计估计变更和差错更正,10学时;第八章 资产负债表日后事项,8学时。

本教材定位准确、难易适中、内容实用、案例典型,可作为普通高校、职业教育、成人教育等各类本专科会计教学用教材,也可作为企业会计人员有益的工

作参考用书。

在本教材编纂过程中，丁雅馨、陈婕妤、吴若婷曾给予大力支持和帮助，在此深表感谢。教材的编写参考了注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》的部分内容，借鉴、吸收了国内外会计理论研究、实务操作和教学的优秀成果，在此谨向相关作者深表感谢。

我们细心著书，但疏漏之处在所难免，诚望广大读者、师生及学界同仁批评指正。

作者

2016年1月于北京

### 教学课件

本书配备有教学用PPT，订购本教材的教师请与我社联系。

联系人：顾斯明

电 话：010-68033692

E-mail: 18612254374@163.com

## CONTENTS 目 录

### 第一章 非货币性资产交换 /1

---

#### 第一节 非货币性资产交换概述/1

- 一、非货币性资产交换的概念/1
- 二、非货币性资产交换的特点/4
- 三、非货币性资产交换不涉及的交易和事项/4

#### 第二节 非货币性资产交换的确认和计量/5

- 一、换入资产的入账价值的计量/5
- 二、非货币性资产交换以公允价值为基础计量的条件/5

#### 第三节 非货币性资产交换的会计处理/8

- 一、以公允价值计量的会计处理/8
- 二、以换出资产账面价值计量的会计处理/14
- 三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理/15

#### 第四节 综合案例分析/16

#### 自测题/20

### 第二章 债务重组 /26

---

#### 第一节 债务重组概述/26

- 一、债务重组的定义/26
- 二、债务重组的方式/27
- 三、债务重组日/28

#### 第二节 债务重组的会计处理/28

- 一、以资产清偿债务/28

- 二、债务转为资本清偿债务/35
- 三、修改其他债务条件清偿债务 /37
- 四、以上三种方式的组合清偿债务/41

第三节 综合案例分析/43

自测题/46

### 第三章 或有事项 /54

---

第一节 或有事项概述/54

- 一、或有事项的概念/54
- 二、或有事项的特征/54
- 三、或有负债和或有资产的形式/56

第二节 预计负债的确认和计量/57

- 一、预计负债的确认/57
- 二、预计负债的计量/58
- 三、对预计负债账面价值的复核/62

第三节 或有事项会计的具体应用/62

- 一、未决诉讼或未决仲裁/62
- 二、债务担保/64
- 三、产品质量保证/64
- 四、亏损合同/65
- 五、重组义务/67

第四节 或有事项的列报或披露/68

- 一、预计负债的列报/68
- 二、或有负债的披露/69
- 三、或有资产的披露/71

第五节 综合案例分析/72

自测题/74

### 第四章 借款费用 /81

---

第一节 借款费用概述/81

- 一、借款费用的范围/81
- 二、符合资本化条件的借款范围/82

- 三、符合资本化条件的资产/83
- 第二节 借款费用的确认/84
  - 一、借款费用开始资本化的时点/84
  - 二、借款费用暂停资本化的时间/86
  - 三、借款费用停止资本化的时点/87
- 第三节 借款费用的计量/88
  - 一、借款费用资本化金额的确定/88
  - 二、借款辅助费用资本化金额的确定/95
  - 三、外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定/95
- 第四节 综合案例分析/96
- 自测题/99

## 第五章 所得税 /106

---

- 第一节 所得税会计概述/106
  - 一、资产负债表债务法的理论基础/106
  - 二、所得税会计核算的一般程序/107
- 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异/108
  - 一、资产的计税基础/108
  - 二、负债的计税基础/114
  - 三、特殊交易或事项中产生的资产、负债计税基础的确定/117
  - 四、暂时性差异/118
- 第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认/121
  - 一、递延所得税负债的确认和计量/121
  - 二、递延所得税资产的确认和计量/124
  - 三、适用所得税税率变化的影响/127
- 第四节 所得税费用的确认和计量/127
  - 一、当期所得税/127
  - 二、递延所得税/128
  - 三、所得税费用/129
  - 四、所得税的列报/130
- 第五节 综合案例分析/130

自测题/137

## 第六章 外币折算 /145

---

### 第一节 记账本位币的确定和变更/145

- 一、记账本位币的定义/145
- 二、记账本位币的确定/145
- 三、境外经营记账本位币的确定/146
- 四、记账本位币变更的会计处理/147

### 第二节 外币交易的会计处理/147

- 一、外币交易的记账方法与核算程序/147
- 二、折算汇率/149
- 三、外币交易的会计处理/150

### 第三节 外币财务报表折算/157

- 一、境外经营财务报表的折算/157
- 二、恶性通货膨胀经济中外币财务报表的折算/158
- 三、境外经营的处置/159

### 第四节 综合案例分析/160

自测题/165

## 第七章 会计政策、会计估计变更和差错更正 /172

---

### 第一节 会计政策及其变更/172

- 一、会计政策概述/172
- 二、会计政策变更/174
- 三、会计政策变更的会计处理/176
- 四、会计政策变更的披露/185

### 第二节 会计估计及其变更/186

- 一、会计估计概述/186
- 二、会计估计变更/188
- 三、会计政策变更与会计估计变更的划分/189
- 四、会计估计变更的会计处理/191
- 五、会计估计变更的披露 /192

### 第三节 前期差错及其更正/193

- 一、前期差错概述/193
- 二、前期差错更正的会计处理/194
- 三、前期差错更正的披露/198

自测题/199

## 第八章 资产负债表日后事项 /206

---

### 第一节 资产负债表日后事项概述/206

- 一、资产负债表日后事项的定义/206
- 二、资产负债表日后事项涵盖期间/207
- 三、资产负债表日后事项的内容/208

### 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理/211

- 一、资产负债表日后调整事项的处理原则/211
- 二、资产负债表日后调整事项的具体会计处理/212

### 第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理/228

- 一、资产负债表日后非调整事项的处理原则/228
- 二、资产负债表日后非调整事项的具体会计处理/228

自测题/230

## 附： 自测题参考答案 /239

参考文献/262

---

# 1

## CHAPTER

## 第一章

## 非货币性资产交换

### 第一节 非货币性资产交换概述

在正常的生产经营过程中，企业发生的交易通常是以货币性资产（如货币资金、应收款项等）来交换非货币性资产（如固定资产、无形资产、长期股权投资等），这些交换有现金的流入或流出，或者能在预定的期间内流入或流出现金，有确定的金额，属于货币性交易，所交换的货币性资产的金额，是计量企业收到的非货币性资产成本的基础。

#### 一、非货币性资产交换的概念

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）。

##### （一）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，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。

货币性资产与非货币性资产是相对应的两个概念，一项资产或者属于货币性资产，或者属于非货币性资产，非此即彼。两者区分的主要依据是资产在将来为企业带来的经济利益，也就是货币金额，是否是固定的或可确定的。如果资产在将来为企业带来的经济利益是固定的或可确定的，则该资产属于货币性资产；反之，如果资产在将来为企业带来的经济利益是不固定的或不可确定的，则该资产属于非货币性资产。

应收账款作为企业的债权，是企业因销售商品、产品或者提供劳务等，应向购货客户或接收劳务的客户收取的款项或代垫的运杂费等。企业发生的应收账款有相应的发票等原始凭证作为依据，虽然在收回货款过程中有可能发生坏账损失，但是，国家对坏账损失的计提有一整套严格的规定，企业可以在以往与购货方交往经验的基础上，根据国家的有关规定估计出发生坏账的可能性以及坏账损失金额。基于此，应收账款在将来为企业带来的经济利益是固定的或可确定的，符合货币性资产的定义，所以，应收账款属于货币性资产。

准备持有至到期的债券投资，属于企业对外投资的一种，是指企业以购买债券的方式对其他企业的投资。这里所讲的投资，是指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。就准备持有至到期的债券投资而言，因为企业准备持有至到期，所以在计算将来收到的款项时，企业可根据债券面值、票面利率和持有期间计算得出。基于此，准备持有至到期的债券投资在将来为企业带来的经济利益是固定的或可确定的，符合货币性资产的定义，所以，准备持有至到期的债券投资属于货币性资产。

一般来说，资产负债表所列示的项目中，属于货币性资产的项目有货币资金、应收票据、应收账款、应收股利、应收利息、其他应收款、持有至到期投资等。

需要说明的是，货币性资产与现金等价物是不同的概念。货币性资产以可确定金额为特征，如现金、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资，其可收回的金额是确定的；而现金等价物，指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资，如交易性的债券，这类现金等价物因其交易后可收回的金额不能确定，故不是货币性资产，而属于非货币性资产。

## （二）非货币性资产

非货币性资产是指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。

非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是，资产在将来为企业带来的经济利益，也就是货币金额，是不固定的或不可确定的。

存货是企业的一项重要资产，是指企业在生产经营过程中为销售或耗用而储备的各种资产，包括原材料、包装物、低值易耗品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品等。企业持有存货的目的，或者是正常的生产经营过程中通过直接销售获利，如库存商品、委托代销商品等；或者是作为劳动对象，在正常的生产

经营过程中通过对其进行加工形成商品，然后通过销售获利，如原材料、委托加工物资等；或者作为辅助手段，在正常的生产经营过程中通过有助于销售过程或有助于加工过程获利，如包装物、低值易耗品等。在这一系列过程中，存货在将来为企业带来的经济利益可能受到内部、外部主客观因素的影响，是不固定的或不确定的，不符合货币性资产的定义，所以，存货属于非货币性资产。

固定资产也是企业的一项重要资产，是指同时具有以下特征的有形资产：①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有；②使用寿命超过一个会计年度。企业持有固定资产的主要目的是作为劳动手段（如机器设备），在正常的生产经营过程中通过作用于劳动对象（如原材料），或者服务于生产经营过程（如厂房），在这一过程中，以折旧的方式将其磨损价值转移到产品成本中去，最后通过产品销售获利。在固定资产的这一系列转化过程中，其在将来为企业带来的经济利益，可能受到内部、外部主客观因素的影响，是不固定的或不确定的，不符合货币性资产的定义，所以，固定资产属于非货币性资产。

无形资产属于企业资产的一种，是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认经济资源。由于无形资产一般需要借助有形资产才能发挥作用，其经济价值在很大程度上受外部经济因素的影响，预期的获利能力不能准确地确定。基于此，无形资产能够给企业提供的未来经济利益的大小具有很大程度的不确定性，是不固定的或不确定的，不符合货币性资产的定义，所以，无形资产属于非货币性资产。

股权投资属于企业对外投资的一种，是指企业以购买其他企业股权的方式进行的投资。企业通过股权投资取得的经济利益，主要是通过其他单位使用投资者投入的资产创造效益后分配而取得，或是通过投资改善贸易关系等获取经济利益。在这一过程中，股权投资在将来为企业带来的经济利益，可能受到内部、外部主客观因素的影响，是不固定的或不可确定的，不符合货币性资产的定义，所以，股权投资属于非货币性资产。

不准备持有至到期的债券投资属于企业对外投资的一种，是指企业以购买其他企业债券的方式而进行的投资。因为企业不准备持有至到期，所以其在将来为企业带来的经济利益不能根据债券的面值、票面利率和持有期间计算得出。此外，企业基于管理目的可随时处置该债券投资，债券投资的市场价格也受多种因素的影响。基于此，不准备持有至到期的债券投资在将来为企业带来的经济利益是不固定的或不确定的，不符合货币性资产的定义，所以，不准备持有至到期的债券投资属于非货币性资产。

一般来说,资产负债表所列示的项目中,属于非货币性资产的项目有交易性金融资产、存货、可供出售金融资产、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等。

## 二、非货币性资产交换的特点

### (一) 非货币性资产交换的主要对象是非货币性资产

非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产,即企业主要以非货币性资产与非货币性资产进行交换。如河北承德露露集团以 2 000 箱露露饮料交换双安商场 10 件时装。

### (二) 非货币性资产交换是一种互惠转让的交换行为

企业在正常生产经营过程中所进行的各类交易,按照交易行为的性质,可以分为互惠转让和非互惠转让。非货币性资产交换仅指企业间的互惠转让,其结果是企业以换出资产为代价换入资产。

### (三) 非货币性资产交换可能涉及少量的货币性资产

企业之间发生非货币性资产交换,并不意味着不涉及任何货币性资产。在实务中,也有可能在换出非货币性资产的同时,支付一定金额的货币性资产;或在换入非货币性资产的同时,收到一定金额的货币性资产。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的比例是否低于 25% 作为依据,即支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允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公允价值(或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和)的比例低于 25% 的,视为非货币性资产交换;高于 25% (含 25%) 的,视为货币性资产交换。

## 三、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

非货币性资产交换不涉及以下交易和事项:

### (一) 与所有者或所有者以外方面的非货币性资产非互惠转让

非互惠转让是指企业将其拥有的非货币性资产无代价地转让给其所有者或其他企业,或由其所有者或其他企业将非货币性资产无代价地转让给企业。非货币性资产交换是企业之间主要以非货币性资产形式的互惠转让,即企业取得一项非货币性资产,必须以付出自己拥有的非货币性资产作为代价,而不是单方向的非互惠转让。实务中,与所有者的非互惠转让,如以非货币性资产作为股利发放给股东等,属于资本性交易,适用《企业会计准则第 37 号——金融工具

列报》。

## （二）在企业合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产

在企业合并、债务重组中取得的非货币性资产，其成本确定分别适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》；企业以发行股票形式取得的非货币性资产，相当于以权益工具换入非货币性资产，其成本确定适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

## 第二节 非货币性资产交换的确认和计量

### 一、换入资产的入账价值的计量

在非货币性资产交换的情况下，不论是一项资产换入一项资产、一项资产换入多项资产、多项资产换入一项资产，还是多项资产换入多项资产，非货币性资产交换准则规定了确定换入资产成本的两种计量基础和交换所产生损益的确认原则。准则规定，换入资产的入账价值可以以换出资产的公允价值和应支付的相关税费入账，也可以以换出资产的账面价值和应支付的相关税费入账。准则对于以公允价值为基础计量换入资产的成本规定了相当严格的条件。如果非货币性资产交换未同时满足准则规定的条件，则该项非货币性资产交换应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不能确认损益。

### 二、非货币性资产交换以公允价值为基础计量的条件

非货币性资产交换应同时满足下列两个条件，才能以公允价值为基础计量换入资产成本。

#### （一）该项交换具有商业实质

非货币性资产交换具有商业实质，是换入资产能够采用公允价值计量的重要条件之一。在确定资产交换是否具有商业实质时，企业应当重点考虑由于发生了该项资产交换预期使企业未来现金流量发生变动的程度，通过比较换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值，确定非货币性资产交换是否具有商业实质。只有当换出资产和换入资产预计未来现金流量或其现值两者之间的差额较大时，才能表明交易的发生使企业经济状况发生了明显改变，非货币性资产交换因而具有商业实质。

非货币性资产交换准则规定，满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质。

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

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，通常包括但不仅限于以下几种情况：

(1) 未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同，获得这些现金流量的风险相同，但现金流量流入企业的时间明显不同。例如，甲公司以一批存货换入一项设备，因为存货的流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量，而设备作为固定资产要在较长的时间内为企业带来现金流量，两者产生现金流量的时间相差较大，则可以判断上述存货与固定资产产生的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

(2) 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量时间和金额相同，但企业获得现金流量的不确定性程度存在明显差异。例如，甲公司以其不准备持有至到期的国库券换入一幢房屋以备出租，该企业预计未来每年收到的国库券利息与房屋租金在金额上和流入时间上相同，但取得国库券利息通常风险很小，而房屋租金的取得则取决于承租人的财物及信用情况等，两者的未来现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异，因而该两项资产的交换具有商业实质。

(3) 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同，预计为企业带来现金流量的时间跨度相同，风险也相同，但各年产生的现金流量金额存在明显差异。例如，某企业以其商标权换入另一企业一项专利技术，预计两项无形资产的使用寿命相同，在使用寿命内预计为企业带来的现金流量总额相同，但是换入的专利技术是新开发的，预计在使用该专利技术初期产生的现金流量明显少于后期，而该企业拥有的商标每年产生的现金流量比较均衡，两者产生的现金流量差额明显，上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

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

企业如按照上述第一个条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质，即可根据第二个条件，通过计算换入资产和换出资产的预计未来现金流量现