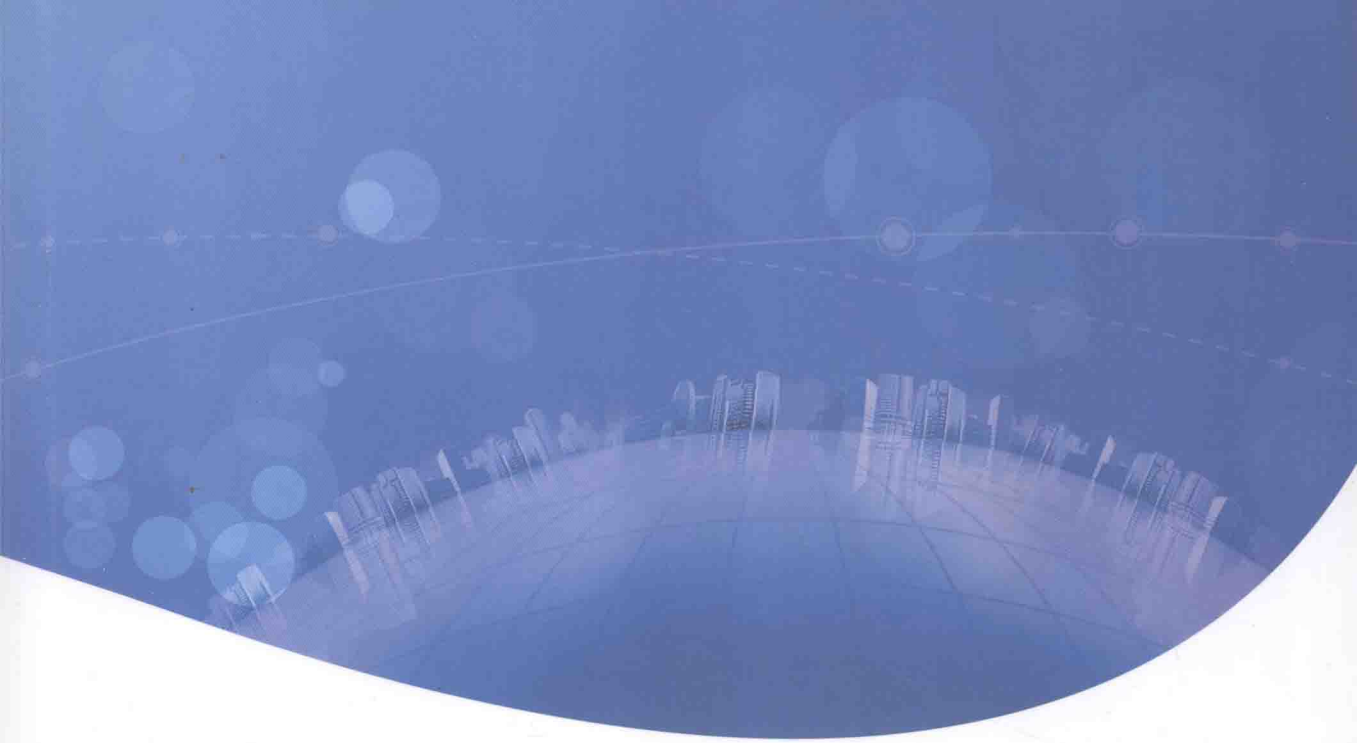




高级会计学

GAOJI KUAIJIXUE

● 赵金英 金婷婷 编著



华南理工大学出版社
SOUTH CHINA UNIVERSITY OF TECHNOLOGY PRESS

高级会计学

● 赵金英 金婷婷 编著



华南理工大学出版社
SOUTH CHINA UNIVERSITY OF TECHNOLOGY PRESS

· 广州 ·

内 容 简 介

本教材系统地阐述了高级会计学的基本理论和基本方法,用大量的实例介绍了会计主体的特殊业务、外币业务及合并业务的具体账务处理原则和方法,注重会计理论和会计实务的紧密结合。全书共分3篇10章,第一篇特殊业务会计,包括债务重组会计、所得税会计和租赁会计;第二篇外币会计,包括外币交易会计和外币报表折算;第三篇企业合并会计,包括企业合并、合并财务报表的合并范围确定及股权取得日合并财务报表的编制、企业集团内部交易抵销的会计处理、股权合并日后连续各期合并财务报表的编制和合并财务报表综合案例。

本教材主要以普通高校会计学(含审计)专业本科生为对象,还可作为财会人员进修和培训的教材或自学参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级会计学/赵金英,金婷婷编著. —广州:华南理工大学出版社,2015.1
ISBN 978-7-5623-4513-8

I. ①高… II. ①赵… ②金… III. ①会计学-高等学校-教材 IV. ①F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第310853号

高级会计学

赵金英 金婷婷 编著

出版人:韩中伟

出版发行:华南理工大学出版社

(广州五山华南理工大学17号楼,邮编510640)

http://www.scutpress.com.cn E-mail:scute13@scut.edu.cn

营销部电话:020-87113487 87111048(传真)

责任编辑:谢茉莉

印刷者:佛山市浩文彩色印刷有限公司

开本:787mm×960mm 1/16 印张:17.25 字数:378千

版次:2015年1月第1版 2015年1月第1次印刷

定 价:36.00元

版权所有 盗版必究 印装差错 负责调换



前言

继 2006 年我国财政部发布了 1 项基本会计准则和 38 项具体企业会计准则后,为进一步规范我国企业会计准则中的相关会计处理规定,并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,2012 年我国又发布了 8 项企业会计准则征求意见稿,其中 6 项已于 2014 年初正式发布,这表明我国会计准则体系在整体框架、内涵和实质上基本实现了国际趋同,为实现中国会计准则与其他国家或者地区会计准则等效奠定了基础。鉴于此,笔者在吸收众家之长的基础上,结合地方院校的特点及会计学人才培养计划,根据长期从事教学、科研和服务社会的工作经验构建了高级会计学教学新体系,针对教学中学生普遍存在的难点问题,对相关知识进行了全新的论述并充实了一定量的案例,充分体现了教材编写过程中以人为本的新理念。本教材特点如下:

1. 结构和体系合理。本教材按照高级会计学研究的内容,采用新的编写方法,将内容分为特殊业务会计、外币会计、企业合并会计三大部分,结构安排由理论到实际,循序渐进,便于学生领会和掌握。

2. 内容新颖。本教材在编写过程中,参考并吸收了 2014 年初正式发布的企业会计准则解释第 6 号、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 33 号“合并财务报表”、企业会计准则第 2 号“长期股权投资”等内容,力争使教材的内容最新。

3. 对内容的讲述深入浅出。教材中对例题讲解步骤详细,因果关系清晰,便于理解与自学。

4. 与会计资格考试相关内容衔接紧密。相关会计资格考试的内容在中级会计学中没有完全被覆盖,因此在编撰本教材时参考了 2014 年度全国会计专业技术资格统一考试辅导教材中级会计实务、高级会计实务、2014 年

前 言

度注册会计师全国统一考试辅导教材及参考用书，与相关考试资格教材的内容紧密衔接，为学生后续教育学习打下坚实的基础。

5. 各章后附有思考题、练习题及部分参考答案。笔者将会计实务中发生的典型事项编写为富有启示性的案例纳入例题和课后习题，以便更好地满足各地方院校会计学（含审计）专业的教学需要，也便于学生更好地熟悉和掌握高级会计学的理论和实务。

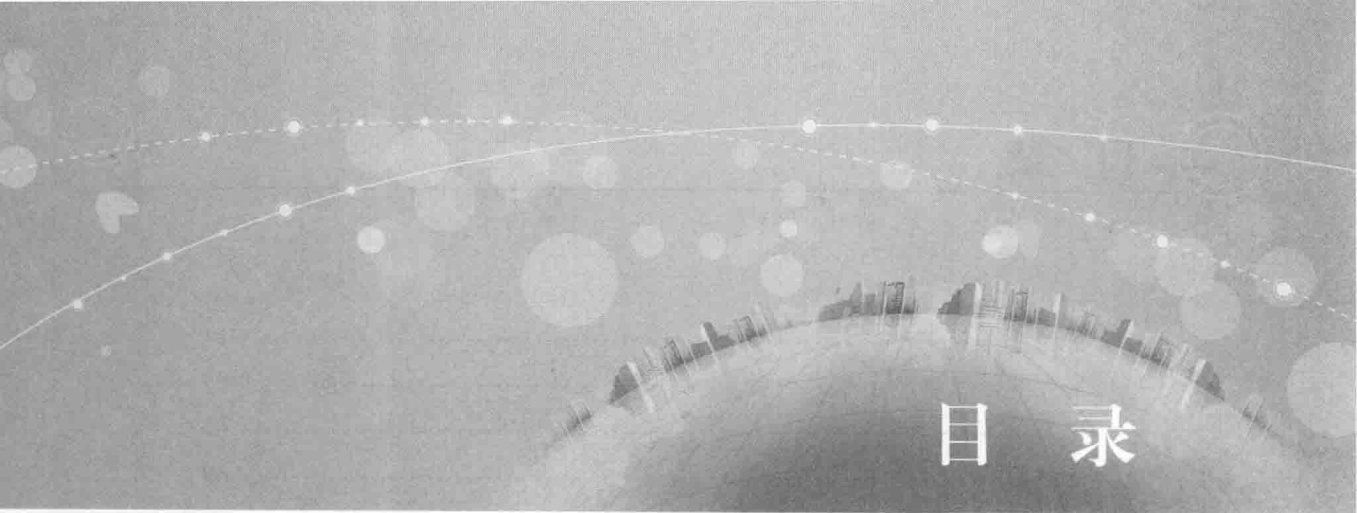
全书由赵金英和金婷婷合作完成，具体编写分工为：赵金英负责第一至第六章、第八章的编写，并进行全书的结构设计及统稿工作；金婷婷负责第七、第九、第十章的编写及第四、第五、第六、第八章修改工作。

本教材在编写过程中参考了一些图书文献，吸收了参考文献中大量的营养成分，丰富的营养是本教材健康诞生所不可或缺的；此外多方的关心和支持也是圆满完成本教材编写工作的重要保证。在此对给予编写本教材的关心和支持者，提供意见和建议的专家、学者以及所有参考文献的作者表示衷心的感谢！

本教材在编写过程中，力求在体例安排和内容上更加完善，但由于编者的知识水平和学术视野的局限，不成熟之处、缺点和错漏在所难免，请专家学者和广大读者给予理解和批评指正。

编 者

2014 年 10 月



目 录

第一篇 特殊业务会计

第一章 债务重组会计	2
第一节 债务重组概述	2
第二节 债务重组的会计处理	4
第三节 债务重组的披露	14
思考题	15
练习题	15
第二章 所得税会计	17
第一节 所得税会计概述	17
第二节 所得税会计的基本概念	18
第三节 所得税的会计处理	27
第四节 所得税会计的披露	36
思考题	36
练习题	36
第三章 租赁会计	39
第一节 租赁概述	39
第二节 租赁业务的相关概念	43
第三节 经营租赁	46

第四节 融资租赁	51
第五节 租赁相关信息的披露	67
思考题	67
练习题	68

第二篇 外币会计

第四章 外币交易会计	72
第一节 外币交易会计的相关概念	72
第二节 外币交易的会计处理	76
思考题	83
练习题	83
第五章 外币报表折算	85
第一节 外币财务报表折算及其一般原则	85
第二节 外币财务报表折算实务	88
第三节 外币财务报表折算信息的披露	90
思考题	91
练习题	91

第三篇 企业合并会计

第六章 企业合并	96
第一节 企业合并概述	96
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	104
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	115
第四节 企业合并的披露	128



目 录

思考题	129
练习题	129
第七章 合并财务报表的合并范围确定及股权取得日	
合并财务报表的编制	133
第一节 合并财务报表概述	134
第二节 合并财务报表的合并范围确定	137
第三节 股权取得日合并财务报表的编制	150
思考题	171
练习题	171
第八章 企业集团内部交易抵销的会计处理	174
第一节 集团内部存货交易的抵销	174
第二节 集团内部固定资产交易的抵销	179
第三节 集团内部债权债务及其抵销处理	184
第四节 母公司投资收益与子公司利润分配项目的抵销	188
第五节 集团内部现金流量的抵销	189
思考题	192
练习题	193
第九章 股权合并日后连续各期合并财务报表的编制	195
第一节 同一控制下企业合并股权取得日后连续各期	
合并财务报表的编制	195

目 录

第二节	非同一控制下企业合并股权取得日后连续各期 合并财务报表的编制	205
第三节	母公司购入和出售子公司股份	213
第四节	反向购买的会计处理	216
第五节	子公司权益的披露	221
思考题		223
练习题		223
第十章	合并财务报表综合案例	227
第一节	合并财务报表编制的步骤及要点	227
第二节	综合案例	231
思考题		253
练习题参考答案		254
关键概念中英文对照		270
参考文献		273

第一篇 特殊业务会计



随着我国市场经济的不断发展,企业的经济业务类型也在不断地增多,比如有的交易是跨越单一会计主体的会计业务,有的是仅在某类企业中存在的特殊会计业务,有的是在某一特定时期发生的会计业务及一些特殊经营行业的会计业务。本篇以企业“特殊业务会计”为主题,详细讲解包括“债务重组会计”“所得税会计”和“租赁会计”在内的企业特殊经济业务的具体会计处理。

第一章 债务重组会计

知识要点与能力要求：

知识要点	能力要求
债务重组的前提：债务人发生财务困难 债务重组的实质：债权人作出让步	理解债务重组的含义和特点
债务重组方式： 1. 以资产清偿债务 2. 债务转为资本 3. 修改其他债务条件 4. 混合重组	1. 掌握债务重组日的确定 2. 掌握不同债务重组方式下债权人的会计处理 3. 掌握不同债务重组方式下债务人的会计处理

第一节 债务重组概述

一、债务重组的含义和特点

（一）债务重组的含义

债务重组是指债务人发生财务困难时，债权人按照其与债务人达成的协议或法院裁定作出让步，同意债务人修改债务条件的事项。

（二）债务重组的特点

- （1）本章所涉及的债务重组是指在持续经营条件下的债务重组。
- （2）债务人发生财务困难是指债务人经营陷入困境出现资金周转困难或其他方面的原因，导致其无法或者没有能力按原定的条件偿还债务。
- （3）债权人作出让步是指债权人同意债务人现在或将来以低于重组债务账面价值的金额偿还债务，主要包括以下两种情形：
 - ① 债权人减免债务人部分债务本金或利息；
 - ② 降低债务人应付债务的利率等。



二、债务重组方式

(一) 以资产清偿债务

- (1) 以低于债务账面价值的现金清偿债务。
- (2) 以非现金资产清偿债务。

(二) 债务转为资本

(1) 债权人根据与债务人达成的协议或法院裁定, 将其拥有的债权转化为对债务人的投资增加股权。

(2) 债务人根据与债权人达成的协议或法院裁定, 将其原来的债务转化为接受债权人的投资增加实收资本(或股本)。

说明: 债务人根据转换协议, 将应付可转换公司债券转为资本的, 属于正常情况下的债务转资本, 不能作为本章所述的债务重组。

(三) 修改其他债务条件

修改其他债务条件, 如减少本金、降低利率、免去应付未付的利息、延长还款期限等。

(四) 混合重组

混合重组是指以上三种债务重组方式的组合。

三、债务重组核算的一般原则

(一) 确定债务重组日

债务重组日即债务重组完成日, 是指债务人履行协议或法院裁定, 将相关资产转让给债权人, 将债务转为资本的日期, 或修改后的偿债条件开始执行的日期。

例 1-1 甲企业欠乙企业货款 1 000 万元, 到期日为 20×3 年 8 月 1 日。甲企业发生财务困难, 经协商, 乙企业同意甲企业以价值 900 万元的商品抵偿债务。

(1) 甲企业于 20×3 年 8 月 20 日将商品运抵乙企业并办理有关债务解除手续, 则债务重组日为 20×3 年 8 月 20 日。

(2) 如果上述甲企业是分批将商品运抵乙企业, 最后一批运抵的日期是 8 月 30 日, 且在这一天办理有关债务解除手续, 则债务重组日为 20×3 年 8 月 30 日。

(3) 假如上述乙企业同意甲企业以一项工程总造价为 900 万元的在建工程抵偿债务, 但要求甲企业继续按计划完成在建工程, 则债务重组日应为该项工程完工并交付使用、且办理有关债务清偿手续的日期。



(4) 如果乙企业同意甲企业将所欠债务转为资本,甲企业于20×3年8月25日办妥增资批准手续并向乙企业出具出资证明,则债务重组日为20×3年8月25日。

(二) 取得债务重组的法定依据和手续

- (1) 债务重组协议或法院裁决书。
- (2) 有关资产或股权公允价值的评估报告及确认书。
- (3) 办妥有关债务解除手续或债务转为资本的增资手续。
- (4) 办妥有关资产的产权变更手续、场地使用权过户手续等。
- (5) 债权人人为国有企业,国有资产管理部门关于债务重组的审批意见书。
- (6) 债权人企业董事会及股东会的有关决议。

(三) 对债务重组交易或事项进行会计处理

无论是债权人还是债务人,根据不同的债务重组方式做出相关的会计处理。(详见本章第二节)

第二节 债务重组的会计处理

以下根据不同的债务重组方式对债权人和债务人的债务重组事项做出相关会计处理。

一、债务人以资产清偿债务

(一) 债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务

1. 债权人的会计处理

债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务的,债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将差额冲减减值准备,减值准备不足以冲减的部分计入当期损益;冲减后减值准备仍有余额的,应予以转回并抵减当期资产减值损失。

2. 债务人的会计处理

债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务的,债务人应将重组债务的账面余额与实际支付现金之间的差额作为债务重组利得,计入营业外收入。

例1-2 20×3年3月10日,甲企业因购买原材料而欠乙企业货款(不含税价格)200 000元,增值税税率为17%。由于甲企业现金流量不足,短期内不能按照合同规定支付234 000元货款,于20×3年7月1日经协商,乙企业同意减免甲企业20 000元债务,余款用存款立即偿清,并于当日办妥债务解除手续。试就以



下三种情况做出债权人和债务人的会计处理。

(1) 乙企业对该项应收账款计提 10 000 元的坏账准备。

(2) 乙企业对该项应收账款计提 20 000 元的坏账准备。

(3) 乙企业对该项应收账款计提 30 000 元的坏账准备。

1. 债权人的会计处理

(1) 乙企业对该项应收账款计提 10 000 元的坏账准备。

借：银行存款	214 000
坏账准备	10 000
营业外支出——债务重组损失	10 000
贷：应收账款	234 000

(2) 乙企业对该项应收账款计提 20 000 元的坏账准备。

借：银行存款	214 000
坏账准备	20 000
贷：应收账款	234 000

(3) 乙企业对该项应收账款计提 30 000 元的坏账准备。

借：银行存款	214 000
坏账准备	20 000
贷：应收账款	234 000

冲减后坏账准备仍有 10 000 元余额，应予转回并抵减当期资产减值损失。

借：坏账准备	10 000
贷：资产减值损失	10 000

2. 债务人的会计处理

债务人针对以上三种情况的会计处理相同，即

借：应付账款	234 000
贷：银行存款	214 000
营业外收入——债务重组利得	20 000

(二) 债务人以非现金资产清偿债务

1. 债权人会计处理

根据企业会计准则的规定：债权人对受让的资产按其公允价值入账；债权人发生的运杂费、保险费等，也应计入受让资产的价值。

对重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额的处理：

(1) 债权人未对债权计提减值准备的，将其差额计入营业外支出。

(2) 债权人已经对债权计提减值准备的，先冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，记入营业外支出；冲减后减值准备尚有余额的，应予以转回并抵减当期资产减值损失。



债务人以不同的非现金资产清偿债务，债权人的会计处理也有所不同。

2. 债务人会计处理

根据企业会计准则的规定，以非现金资产清偿债务的，债务人应当将：

(1) 重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值之间的差额作为债务重组损益，计入当期损益。

(2) 转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额作为资产转让损益，计入当期损益。

债务人以非现金资产清偿债务的会计处理中，注意区分债务重组利得和资产转让损益。债务人以不同的非现金资产清偿债务，债权人和债务人的会计处理也有所不同。

例 1-3 20×3 年 3 月 10 日甲公司因购买原材料而欠乙公司货款及增值税税款总计 234 000 元，由于甲公司发生财务困难，不能按合同规定支付货款，于 20×3 年 10 月 1 日，甲公司经与乙公司协商，决定以一批库存商品抵偿所欠乙公司货款 234 000 元。该批库存商品的账面余额为 180 000 元，计税价格（公允价值）为 185 000 元，适用的增值税税率为 17%，甲公司未对该债权计提坏账准备，不考虑其他因素。20×3 年 10 月 20 日完成债务解除手续。

对于增值税应税项目，如果债权人乙公司不向债务人甲公司另行支付增值税，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权的账面价值处理；否则不能冲减重组债权的账面价值。乙公司在债务重组日的会计处理如下：

乙公司受让存货的入账价值 = 185 000（元）

债务重组损失 = $185\,000 + 185\,000 \times 17\% - 234\,000 = -17\,550$ （元）

借：库存商品	185 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	31 450
营业外支出——债务重组损失	17 550
贷：应收账款	234 000

债务人对于用以抵偿债务的存货的会计处理时要注意以下三点：

① 债务人以库存商品、库存材料等抵偿债务，应视同销售核算。相当于先出售存货取得货币资金，再以货币资金清偿债务。但该项业务并无实际的货币流入和流出。

② 转让库存商品、库存材料的收入分别计入“主营业务收入”和“其他业务收入”科目，相应结转的成本分别计入“主营业务成本”和“其他业务成本”科目。

③ 对于增值税应税项目，如果债权人不向债务人另行支付增值税，则增值税销项税额可以作为冲减重组债务的账面价值处理；否则不能冲减重组债务的账面价值。

于是甲公司在债务重组日的会计处理如下：



债务重组利得 = 重组债务的账面价值 - (转让非现金资产的公允价值 + 增值税销项税额)

$$= 234\,000 - (185\,000 + 31\,450) = 17\,550 \text{ (元)}$$

借: 应付账款	234 000
贷: 主营业务收入	185 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	31 450
营业外收入——债务重组利得	17 550
借: 主营业务成本	180 000
贷: 库存商品	180 000

例 1-4 20×3 年 3 月 1 日, 乙企业销售一批商品给甲企业, 价值 351 000 元 (包括应收取的增值税), 两个企业适用的增值税税率均为 17%。由于甲企业出现财务困难, 不能按合同规定支付货款, 于 20×3 年 10 月 1 日, 经协商, 乙企业同意甲企业以一台机器设备偿还债务。该项设备的账面原价为 380 000 元, 已提折旧 100 000 元, 清理费用 1 000 元, 已提减值准备 5 000 元, 公允价值 260 000 元。乙企业计提 5 000 元的坏账准备。乙企业未向甲企业另行支付增值税, 20×3 年 10 月 10 日完成债务解除手续。

债权人以受让资产的公允价值作为入账价值, 乙企业会计处理如下:

借: 固定资产	260 000
应交税费——应交增值税 (进项税额)	44 200
坏账准备	5 000
营业外支出——债务重组损失	41 800
贷: 应收账款	351 000

债务人甲公司的会计处理如下:

借: 固定资产清理	260 000
累计折旧	100 000
固定资产减值准备	5 000
营业外支出——处置固定资产损失	16 000
贷: 固定资产	380 000
银行存款	1 000

债务重组利得 = 重组债务的账面价值 - (转让资产的公允价值 + 增值税销项税额)

借: 应付账款	351 000
贷: 固定资产清理	260 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	44 200
营业外收入——债务重组利得	46 800

例 1-5 20×3 年 3 月 31 日, 甲公司因资金周转困难, 无法按期偿还因购买商品所欠乙公司的货款 120 000 元, 经与乙公司协商, 乙公司同意甲公司用某长期



股权投资偿还货款，并于当日完成债务解除手续。当日，该长期股权投资的账面价值为 440 000 元，公允价值为 110 000 元，假定不考虑相关税费。

债权人乙公司的会计处理如下：

借：长期股权投资	110 000
营业外支出——债务重组损失	10 000
贷：应收账款	120 000

债务人甲公司转让股票的损失 = 金融资产的公允价值 - 金融资产的账面价值
 $= 110\,000 - 440\,000 = -330\,000$ (元)

债务重组利得 = 该商品的应付账款 (账面余额) - 重组债务的账面价值
 $= 120\,000 - 110\,000 = 10\,000$ (元)

会计处理如下：

借：应付账款	120 000
投资收益——转让股票损失	330 000
贷：长期股权投资	440 000
营业外收入——债务重组利得	10 000

例 1-6 20×3 年 5 月 31 日，甲公司因遭自然灾害，短期内无法偿还所欠乙公司货款 280 000 元，经协商，甲公司决定以某无形资产偿还乙公司的货款。当日，乙公司同意并完成债务解除手续，该无形资产的账面原价为 260 000 元，已累计摊销 54 000 元，已提减值准备 16 000 元，公允价值为 200 000 元。假定不考虑相关税费。

乙公司的债务重组损失 = 重组债权的账面价值 - 受让资产的公允价值
 $= 280\,000 - 200\,000 = 80\,000$ (元)

会计处理如下：

借：无形资产	200 000
营业外支出——债务重组损失	80 000
贷：应收账款	280 000

甲公司债务重组利得 = $280\,000 - 200\,000 = 80\,000$ (元)

无形资产处置净收益 = $200\,000 - (260\,000 - 54\,000 - 16\,000) = 10\,000$ (元)

会计处理如下：

借：应付账款	280 000
累计摊销	54 000
无形资产减值准备	16 000
贷：无形资产	260 000
营业外收入——债务重组利得	80 000
营业外收入——处置无形资产净收益	10 000