

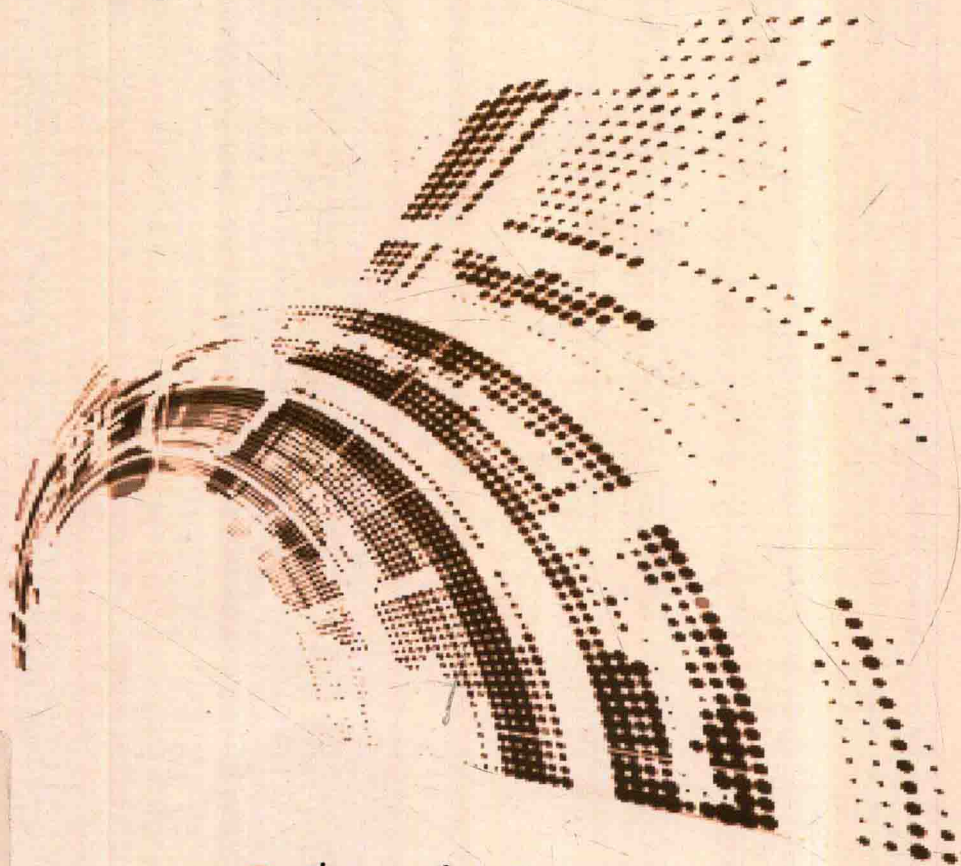


“十三五”普通高等教育会计专业精品系列教材

● 编著 王则斌 郁 刚

高级财务会计专题

GAOJI CAIWUKUAIJI ZHUANTI



苏州大学出版社
Soochow University Press



“十三五”普通高等教育会计专业精品系列教材

○ 编著 王则斌 郁 刚

高级财务会计专题

GAOJI CAIWUKUAIJI ZHUANTI



苏州大学出版社
Soochow University Press

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计专题 / 王则斌, 郁刚编著. —苏州:
苏州大学出版社, 2017. 11

“十三五”普通高等教育会计专业精品系列教材
ISBN 978-7-5672-2291-5

I. ①高… II. ①王…②郁… 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 275769 号

高级财务会计专题

王则斌 郁 刚 编著

责任编辑 施小占

苏州大学出版社出版发行

(地址:苏州市十梓街1号 邮编:215006)

常州市武进第三印刷有限公司印装

(地址:常州市湔里镇村前街 邮编:213154)

开本 787 × 1092 1/16 印张 25.5 字数 600 千

2017 年 11 月第 1 版 2017 年 11 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5672-2291-5 定价:58.00 元

苏州大学版图书若有印装错误,本社负责调换
苏州大学出版社营销部 电话:0512-65225020
苏州大学出版社网址 <http://www.sudapress.com>

“十三五”普通高等教育会计专业精品系列教材

编 委 会

顾 问 冯 博

主 任 王则斌

副主任 罗正英

委 员 周中胜 权小锋 俞雪华 张雪芬

陈 艳 郁 刚 蒋海晨 倪丹悦

前

言

Preface

会计是经济管理的一个重要组成部分,经济越发展,会计越重要。会计的产生和发展,无不深深扎根于经济改革和发展的沃土之中。改革开放以来,我国的会计理论和会计实务发生了深刻的变化。从1992年“两则”“两制”,到2000年统一会计制度,再到2006年企业会计准则体系的建立,以及近年来企业会计准则的修订完善和新准则的发布,标志着我国已初步完成了会计国际化的进程,实现了会计准则的国际趋同。

在会计改革的进程中,出现了许多新的热点、难点和特殊问题,如企业所得税的纳税调整、衍生金融工具与套期保值业务、外币财务报表的折算、如何消除物价变动对传统财务会计的影响以及合并财务报表的编制,等等。为了帮助读者系统地学习和掌握上述会计学的热点难点问题,编者根据多年的教学经验和研究积累,编写了这本《高级财务会计专题》。

本书在内容编排上,其指导思想是既要满足当前我国会计实务的需要,又要考虑未来经济活动的发展对会计实务的影响,即做到现实性与前瞻性的结合,据此确定了本书的内容结构。全书共分五篇十七章,主要有非货币性资产交换、债务重组、租赁、股份支付、所得税会计、衍生金融工具与套期保值会计、外币交易会计与外币会计报表的折算、物价变动会计,以及合并财务报表的编制等内容。

本书在编写过程中,充分考虑到学生的学习特点和需求,突出实务并兼顾理论,其特色表现在:第一,以《中级财务会计》为起点,进行深层次研究。本书所述内容既与中级财务会计相区别,又对其进行补充和深化。第二,以各个有特色的会计业务为核心,进行专题探讨。本书阐述每个专题的原则是不回避难点,不故弄玄虚,力求阐述清晰明了。第三,理论与实践相结合,重视业务分析与案例演示。本书在按照国际、国内相关准则的规定处理各类会计业务的同时,以案例导入的形式,帮助学生发现、分析和解决问题。第四,方便学生课外学习。各章均列出了学习目的与要求、本章小结,安排了复习思考题、自测题(部分章节还附有案例分析题),以帮助提高学生的阅读能力,以及对复杂问题的分析决策能力。

本书由王则斌、郁刚编写,其中,王则斌负责第一章至第十三章的编写;郁刚负责第十四章至第十七章的编写。

由于作者水平有限,书中肯定还存在不少欠缺或不当之处,恳请读者批评指正,以便我们能够再版时及时修改完善。

本书可作为高等院校会计学、财务管理、审计学等专业的本科教学用书,亦可作为会计学硕士研究生的教学用书,同时,也可作为实务界学习高级财务会计知识的参考书。

本书在编写过程中参阅了大量国内外高级财务会计方面的教材、专著和文章,受益匪浅,在此对文献和参考书目的作者表示诚挚的谢意。

编者

目

录

Contents

■ ■ ■ ■ ■

第一篇 特殊业务会计专题

- 第一章 非货币性资产交换会计 / 3
 - 第一节 非货币性资产交换概述 / 3
 - 第二节 非货币性资产交换的确认与计量 / 5
 - 第三节 非货币性资产交换会计信息的列报与披露 / 19
 - 本章小结 / 19
 - 思考题 / 20
 - 自测题 / 20
 - 案例分析题 / 20
- 第二章 债务重组会计 / 23
 - 第一节 债务重组概述 / 23
 - 第二节 债务重组的确认和计量 / 25
 - 第三节 债务重组会计信息的列报与披露 / 38
 - 本章小结 / 39
 - 思考题 / 39
 - 自测题 / 39
 - 案例分析题 / 40
- 第三章 租赁会计 / 42
 - 第一节 租赁概述 / 42
 - 第二节 经营租赁的会计处理 / 46
 - 第三节 融资租赁的会计处理 / 48
 - 第四节 售后租回交易的会计处理 / 58
 - 第五节 租赁会计信息的列示与披露 / 62
 - 本章小结 / 63

思考题 / 64

自测题 / 64

案例分析题 / 65

● 第四章 股份支付会计 / 66

第一节 股份支付概述 / 66

第二节 股份支付的确认和计量 / 69

第三节 回购股份进行职工期权激励的会计处理 / 74

第四节 股份支付会计信息的列报与披露 / 75

本章小结 / 76

思考题 / 76

自测题 / 76

案例分析题 / 77

● 第五章 所得税会计 / 79

第一节 所得税会计概述 / 79

第二节 资产和负债的计税基础 / 82

第三节 暂时性差异 / 88

第四节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量 / 91

第五节 所得税的确认和计量 / 97

第六节 所得税会计的信息列报与披露 / 101

本章小结 / 102

思考题 / 102

自测题 / 102

第二篇 衍生金融工具与套期保值会计专题

● 第六章 衍生金融工具会计 / 107

第一节 衍生金融工具会计概述 / 107

第二节 衍生金融工具的确认与计量 / 113

第三节 衍生金融工具的会计核算 / 114

本章小结 / 129

思考题 / 130

自测题 / 130

● 第七章 套期保值会计 / 132

第一节 套期保值概述 / 132

第二节 套期保值会计的确认与计量 / 139

第三节 套期保值会计信息的列报与披露 / 147

本章小结 / 148

思考题 / 149

自测题 / 149

案例分析题 / 150

第三篇 外币折算会计专题

● 第八章 外币交易会计 / 157

第一节 记账本位币的确定 / 157

第二节 外币交易的会计处理 / 160

第三节 外币交易会计信息的披露 / 169

本章小结 / 169

思考题 / 170

自测题 / 170

● 第九章 外币报表折算方法 / 171

第一节 外币报表折算的含义 / 171

第二节 现行汇率法 / 172

第三节 区分流动与非流动性项目法 / 175

第四节 区分货币与非货币性项目法 / 178

第五节 时态法 / 181

第六节 外币报表折算方法的对比 / 184

第七节 我国外币报表折算方法的规定 / 188

本章小结 / 189

思考题 / 190

自测题 / 190

第四篇 物价变动会计专题

● 第十章 物价变动会计概述 / 195

第一节 物价变动对传统会计模式产生的影响 / 196

第二节 资本保持理论 / 200

第三节 消除物价变动影响的基本方法 / 202

本章小结 / 204

思考题 / 204

- 第十一章 不变币值会计 / 205
 - 第一节 不变币值会计的基本构想 / 205
 - 第二节 不变币值会计的基本程序 / 206
 - 第三节 不变币值会计模式的评价 / 216
 - 本章小结 / 217
 - 思考题 / 218
 - 自测题 / 218
- 第十二章 现行成本会计 / 220
 - 第一节 现行成本会计的基本设想 / 220
 - 第二节 现行成本会计的基本程序 / 221
 - 第三节 现行成本会计模式的评价 / 227
 - 本章小结 / 228
 - 思考题 / 228
 - 自测题 / 228
- 第十三章 现行成本/不变币值会计 / 230
 - 第一节 现行成本/不变币值会计的基本设想 / 230
 - 第二节 现行成本/不变币值会计的基本程序 / 232
 - 第三节 现行成本/不变币值会计模式的评价 / 237
 - 本章小结 / 238
 - 思考题 / 239
 - 自测题 / 239

第五篇 合并财务报表专题

- 第十四章 合并财务报表的理论基础和编制程序 / 243
 - 第一节 合并财务报表概述 / 243
 - 第二节 合并财务报表编制的理论选择 / 246
 - 第三节 合并财务报表的合并范围 / 250
 - 第四节 合并财务报表编制的准备工作和程序 / 253
 - 本章小结 / 259
 - 思考题 / 259
- 第十五章 购并日的合并财务报表 / 260
 - 第一节 同一控制下合并日合并财务报表的编制 / 260
 - 第二节 非同一控制下购买日合并财务报表的编制 / 275
 - 本章小结 / 298

思考题 / 298

自测题 / 299

● 第十六章 购并日后的合并财务报表 / 301

第一节 连续编制合并财务报表的注意事项 / 301

第二节 同一控制下合并日后合并财务报表的编制 / 302

第三节 非同一控制下购买日后合并财务报表的编制 / 324

本章小结 / 350

思考题 / 350

自测题 / 350

● 第十七章 企业集团内部交易的抵销 / 352

第一节 企业集团内部交易抵销的注意事项 / 352

第二节 内部存货交易的抵销 / 353

第三节 内部债权债务的抵销 / 368

第四节 内部固定资产交易的抵销 / 375

第五节 内部无形资产交易的抵销 / 390

本章小结 / 391

思考题 / 392

自测题 / 392

主要参考文献 / 393

第一篇

❧ 特殊业务会计专题 ❧

本篇主要介绍非货币性资产交换、债务重组、租赁、股份支付和企业所得税的会计处理。之所以作为会计的特殊问题,主要是因为中级财务会计基本上是按照会计要素展开讨论的,而上述内容大多在中级财务会计中未曾涉及,或虽有提及,但有许多特殊问题未展开讨论。

第一章

非货币性资产交换会计



学习目的与要求

通过本章学习,了解并掌握:

1. 非货币性资产交换的概念;
2. 非货币性资产交换商业实质的判断;
3. 非货币性资产交换的确认与计量;
4. 非货币性资产交换的会计处理方法。

第一节 非货币性资产交换概述

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)。

非货币性资产交换主要具有以下几个特点:

(一) 交换的对象主要是非货币性资产

虽然通常情况下,企业在生产经营过程中所发生的各项交易活动大多是货币性交易,例如:企业以银行存款购进原材料、设备等。但有的时候,企业也会发生一些非货币性交易,即非货币性资产的交换。非货币性资产交换的对象主要是非货币性资产。例如,甲企业用自己生产的产品与乙企业的设备进行交换,这里,甲企业换出去的是产品,换进来的是设备;乙企业换出去的是设备,换进来的是产品(原材料),交易的对象均为非货币性资产。

(二) 交换过程中有时也可能涉及少量的货币性资产

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,交换非货币性资产的同时,可能会收到或支付一定的货币性资产(即补价)。那么,在存在补价的情况下,如何判断该项交易是否属于非货币性资产交换呢?会计准则规定,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%作为判断标准。也就是说,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,适用《企业会计准则第14号——收入》等的相关规定。其计算公式如下:

收到补价的企业:

$$\text{收到的补价} \div \text{换出资产的公允价值} < 25\%$$

或: $\text{收到的补价} \div (\text{换入资产的公允价值} + \text{收到的补价}) < 25\%$

支付补价的企业:

$$\text{支付的补价} \div \text{换入资产的公允价值} < 25\%$$

或: $\text{支付的补价} \div (\text{换出资产的公允价值} + \text{支付的补价}) < 25\%$

例如,甲企业用生产经营的设备与乙企业的厂房进行交换。甲企业换出设备的公允价值为200万元;乙企业换出厂房的公允价值为160万元,乙企业另支付40万元现金给甲企业。在这项交换中,从收到补价的甲企业看,其收到的补价40万元占换出资产的公允价值200万元的比例为20% ($40/200$) $< 25\%$, 或 $[40/(160+40)] < 25\%$, 所以属于非货币性资产交换。从支付补价的乙企业看,其支付的补价40万元占换入资产的公允价值200万元的比例为20% ($40/200$) $< 25\%$ 或 $[40/(160+40)] < 25\%$, 所以属于非货币性资产交换。

二、货币性资产与非货币性资产

货币性资产,是指持有的货币资金以及将以固定或可确定金额的货币收取的资产,包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、应收股利、应收利息、其他应收款以及准备持有至到期的债券投资,等等。

货币性资产是相对于非货币性资产而言的。二者区分的主要依据是资产在将来为企业带来的经济利益,即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,则该资产是非货币性资产。

例如,库存现金是企业持有的货币,其金额是固定的,符合货币性资产的定义,属于货币性资产。应收款项作为企业的债权,有相应的收款依据,虽然在收回货款的过程中有可能发生坏账损失,但是企业可以根据以往的经验,估计出发生坏账的可能性以及坏账金额,所以,应收款项在将来为企业带来的经济利益是固定的,或可确定的,也属于货币性资产。

非货币性资产,指货币性资产以外的资产,包括存货、固定资产、无形资产、长期股权投资、工程物资、在建工程以及不准备持有至到期的债券投资,等等。其主要的特点是将来为

企业带来的经济利益是不固定的,或不可确定的。例如,企业持有的存货,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,属于非货币性资产。不准备持有至到期的债券投资,因为企业不准备持有至到期,随时可能处置该债券投资,而债券的市场价格受多种因素的影响,所以,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,或不可确定的,应属于非货币性资产。

此外,企业在合并中取得的非货币性资产,适用《企业会计准则第20号——企业合并》的规定;企业在债务重组中取得的非货币性资产,适用《企业会计准则第12号——债务重组》的规定;企业以发行股票形式取得的非货币性资产,适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定。

第二节 非货币性资产交换的确认与计量

非货币性资产交换的核算主要解决的问题是:如何确认和计量换入资产的入账价值,是否要确认损益。在非货币性资产交换中,无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,多项资产换入多项资产,企业会计准则对非货币性资产的入账标准进行了不同的规定,凡是具有商业实质,且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换,应以公允价值作为换入资产的入账价值,换出资产的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益;不符合上述条件的,则以换出资产的账面价值计量,且不确认损益。

►► 一、非货币性资产交换确认与计量的基本原则

(一) 以公允价值作为换入资产的入账价值

企业会计准则规定:非货币性资产交换同时满足下列两个条件,应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,换出资产的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。

1. 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,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。

企业发生的非货币性资产交换,符合下列条件之一的,应视为具有商业实质。

(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

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,某企业以一批存货换入一项房产,因存货流动性强,能够在较短的时间内产生现金流量,房产作为固定资产要在较长的时间内为企业带来现金流量,假定两者产生的未来现金流量风险和总额均相同,但由于两者产生现金流量的时间跨度相差较大,则可以判断上述存货与固定资产的未来现金流量显著不同,因而该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,某企业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和流入时间上相同,但是国库券利息通常风险很小,租金的取得需要依赖于承租人的财务及信用情况等,两者现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异,上述国库券与房屋的未来现金流量显著不同,因而可判断该项资产交换具有商业实质。

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的一项专利技术,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,预计开始阶段产生的未来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金额差异明显,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。

企业如果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存在商业实质,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值进行比较后判断。这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值(即预计未来现金流量现值)与换出资产存在明显差异。其中资产的预计未来现金流量现值,应当按照资产在持续使用过程和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量,根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价,选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

从市场参与者的角度分析,换入资产和换出资产预计未来现金流量在风险、时间和金额方面可能相同或相似,但是,鉴于换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等因素,换入资产与换入企业其他现有资产相结合,能够比换出资产产生更大的作用,使换入企业受该换入资产影响的经营活动部分产生的现金流量,与换出资产明显不同,即换入资产对换入企业的使用价值与换出资产的使用价值明显不同,使换入资产预计未来现金流量现值与换出资产发生明显差异,因而表明该两项资产的交换具有商业实质。

例如,某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资,该项专利权与该项长期股权投资的公允价值相同,两项资产未来现金流量的风险、时间和金额亦相同,但对换入企业而言,换入该项长期股权投资使该企业对被投资方由重大影响变为控制关系,从而对换入