



21世纪高职高专精品课程系列

ERSHIYI SHIJI GAOZHI GAOZHUAN JINGPIN KECHENG XILIE

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

主 编 杨 靖 李晓兵

副主编 翟 铮 赵春芳

主 审 于长湖

- 以能力培养为目标，专业性与实用性统一，系统性与全面性兼具，能力点和知识点相结合，注重培养应用型、技能型人才。
- 任务驱动教学，“教”“学”“做”一体化。打破传统的教学模式，学练结合，注重职业能力培养。
- 形式新颖，可读性强。从实际需要出发，删繁就简，案例、知识链接、实训等板块有机集合，增强可读性，提高学习乐趣。
- 提供教学配套PPT课件及习题参考答案。



中国经济出版社

CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

主 编 杨 靖 李晓兵

副主编 翟 铮 赵春芳

主 审 于长湖



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北 京

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/杨靖, 李晓兵主编

北京: 中国经济出版社, 2010. 2

(21 世纪高职高专精品课程系列)

ISBN 978 - 7 - 5017 - 9627 - 4

I. 高… II. ①杨… ②李… III. 财务会计—高等学校: 技术学校—教材 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 208271 号

责任编辑 伏建全 孙晓霞

责任印制 张江虹

封面设计 北京博思尚雅图文设计

出版发行 中国经济出版社

印刷者 北京市昌平新兴胶印厂

开 本 787mm × 1092mm 1/16

印 张 15.75

字 数 300 千字

版 次 2010 年 2 月第 1 版

印 次 2010 年 2 月第 1 次

书 号 ISBN 978 - 7 - 5017 - 9627 - 4/G · 1358

定 价 30.00 元

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换(联系电话: 010 - 68319116)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010 - 68359418 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心(举报电话: 12390)

服务热线: 010 - 68344225 88386794

中国经济出版社

21 世纪高职高专精品课程系列教材编委会

编委会主任 黄允成 毛增余

编委会副主任 伏建全

编委会委员 (按姓氏笔画排名)

丁欣	丁琪	丁红英	万锦虹	于楣	于广敏	马慧	马冬香
马海珍	仇兆波	仇荣国	王欣	王娜	王超	王义龙	王小锋
王天云	王正华	王旭东	王丽丽	王美玲	王雪峰	王鸿艳	王静岩
王惠琴	卢璟	史红伟	田瑞	刘妍	刘琦	刘颖	刘广深
刘文静	刘安华	刘丽华	刘晓伟	刘晓波	刘雅丽	吕媛	孙晓霞
朱进彬	纪春	位涛	何秀春	吴雷	吴霞	吴晓莉	宋文
宋玉章	宋丽霞	宋振水	张坚	张冰华	张丽丽	张宝悦	张苗红
张晓燕	张润卓	张新莉	张潇匀	张翠凤	李娜	李艳	李霜
李巍	李文花	李文艳	李剑飞	李健宏	李晓兵	来燕	杨明
杨杰	杨泳	杨靖	杨蕾	杨思东	杨浩军	杨艳秋	何军
潘玥舟	肖杨	肖勇	肖绍萍	芮福宏	苏爱艳	陆其伟	陈广
陈珂	陈珊	陈瑞	陈东领	陈丽云	陈福川	陈颖君	周健
国秀芹	房运良	武鸣	武敏	范泳	姜静	段学红	赵阔
赵丽娟	赵春芳	郝林毅	郝耀飞	钟革	党辉	徐会军	徐静珍
涂建军	贾讲用	郭妍	郭慧	郭慧敏	高立英	崔红敏	曹永芬
梁秀娟	梁继先	盛强	章杏杏	符兴新	隋兵	黄静	黄新荣
景建明	焦晓云	焦桂芳	鲁楠	熊辉	翟铮	蔡佩林	

出版说明

根据高职高专教育培养实用型、高素质、技能型人才的目标以及教材建设的需要,中国经济出版社特组织北京财贸职业学院、保定职业技术学院、河北建材职业技术学院、河北软件职业技术学院、哈尔滨职业技术学院、辽宁经济职业技术学院、天津渤海职业技术学院、山东东营职业学院、安徽财贸职业技术学院、江苏经贸职业技术学院、苏州经贸职业技术学院、陕西财经职业技术学院、西安职业技术学院、延安职业技术学院、宁夏财经职业技术学院、四川财经职业学院、重庆财经职业学院、海南经贸职业技术学院、海口经济学院、海南职业技术学院、广西交通职业技术学院、云南保山学院等三十几所国内院校共同编写了“21 世纪高职高专精品课程系列”教材。

本套教材立足于高职高专公共课、财会类、贸易类及相关专业,涵盖了专业课及专业基础课的基本教学内容,具有以下特点:

1. 以能力培养为目标。专业性 with 实用性统一,系统性与全面性兼具,能力点和知识点相结合,注重培养应用型、技能型人才。

2. 任务驱动教学,“教”“学”“做”一体化。打破传统的教学模式,学练结合,注重职业能力培养。

3. 形式新颖,可读性强。从实际需要出发,删繁就简,案例、知识链接、实训等板块有机集合,增强可读性,提高学习乐趣。

4. 提供教学配套 PPT 课件及习题参考答案,选用教材的老师可登陆中国经济出版社网站或来电来函(E-MAIL:jiaoxiaoyun@126.com,010-68319290)索取。

本套教材包括《高等数学》、《管理学基础》、《组织行为学》、《人力资源管理》、《会计学基础》、《会计学基础实训》、《财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《成本会计实训》、《会计电算化》、《会计电算化实验教程》、《审计学》、《财务管理》、《财政与金融》、《经济法实用教程》、《税收基础与实务》、《企业会计实训教程》、《模拟工商登记实训》、《市场营销基础与实务》、《国际贸易理论与实务》、《国际贸易实务操作教程》、《国际贸易制单实务》、《国际货运代理实务》、《集装箱运输实务》、《仓储管理实务》、《报关实务》、《采购管理与库存控制》,共 28 种。随着我们教材开发工作的展开,中国经济出版社还将陆续推出更多更优秀的高职高专规划教材。

本套教材能够顺利编撰完成与各位参编老师的辛勤劳动、通力合作是分不开的,在此对各位参编老师表示衷心的感谢!同时,我们也非常感谢各参编院校相关领导的大力支持!感谢在教材编写过程中,对我们的工作提供支持和帮助的各位老师。我们欢迎各院校师生在使用本套教材的同时多提宝贵意见,以利于教材的日臻完善。

中国经济出版社

2010 年元月

目

录 Contents •

前言 /1

第一模块 | 总 论 /1

- 第一节 高级财务会计的含义 /1
- 第二节 高级财务会计的理论基础 /3
- 第三节 高级财务会计的内容范围 /5

第二模块 | 非货币性资产交换 /7

- 第一节 非货币性资产交换的认定 /7
- 第二节 非货币性资产交换的确认和计量 /8
- 第三节 非货币性资产交换的会计处理 /10

第三模块 | 债务重组 /23

- 第一节 债务重组方式 /23
- 第二节 债务重组的会计处理 /24
- 第三节 债务重组的披露 /33

第四模块 | 或有事项 /39

- 第一节 或有事项的特征 /39
- 第二节 或有事项的确认和计量 /42
- 第三节 或有事项的披露 /50

第五模块 | 借款费用 /55

- 第一节 借款费用的概述 /55
- 第二节 借款费用的确认 /56
- 第三节 借款费用的计量 /61

第六模块 | 所得税会计 /69

- 第一节 所得税会计概述 /69
- 第二节 所得税会计的理论结构 /71
- 第三节 所得税会计处理 /82

第七模块 | 外币业务 /99

- 第一节 外币业务相关概念 /99
- 第二节 外币交易的会计处理 /102
- 第三节 外币财务报表折算 /106

第八模块 | 租 赁 /113

- 第一节 租赁概述 /113
- 第二节 融资租赁的会计处理 /115
- 第三节 经营租赁的会计处理 /124
- 第四节 售后租回交易 /127

第九模块 | 会计政策、会计估计变更和差错更正 /139

- 第一节 会计政策及其变更 /139
- 第二节 会计估计及其变更 /145
- 第三节 前期差错及其更正 /148

第十模块 | 资产负债表日后事项 /157

- 第一节 资产负债表日后事项概述 /157
- 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理 /160
- 第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理 /169

第十一模块 | 企业合并与合并财务报表 /179

- 第一节 关联方关系 /179
- 第二节 企业合并 /185
- 第三节 合并财务报表的合并范围 /200
- 第四节 合并资产负债表 /203
- 第五节 合并利润表 /218
- 第六节 合并现金流量表 /223
- 第七节 合并所有者权益变动表 /227

参考文献 /237

第一模块

总 论

【学习要点】

通过本模块的学习,主要了解高级财务会计的产生发展,理解高级财务会计的概念和特征,掌握高级财务会计的理论基础和范围。

【重 点】

高级财务会计的理论基础和范围。

【难 点】

高级财务会计的理论基础。

第一节 高级财务会计的含义

一、高级财务会计的产生和发展

会计是以货币作为主要计量单位,对一定的经济活动进行全面、系统、综合、连续的核算与监督,并向各方提供会计信息的一种经济活动。会计作为人类社会经济活动发展的产物,在社会经济活动中起着服务社会再生产的作用,其产生和发展是需要具备一定条件的,概括起来应有主、客观两方面的前提。社会经济活动的发展使人类产生出核算行为和提高核算质量的要求,这是主观因素;社会经济活动的发展使人类产生出满足主观要求的可能技术手段,这是客观因素。

会计作为一项记录、计算和考核收支的工作,无论在中国和外国,都是在很早以前就出现了。15 世纪末期,意大利数学家卢卡·巴其阿勒有关复式记账论著《算术、几何与比例概要》的问世,标志着近代会计的开端。随着社会经济的发展和管理要求的不断提高,会计所计算和考核的内容、范围,都在不断发展和变化。19 世纪至 20 世纪的工业革命和经济迅速发展,特别是 20 世纪 60 年代以来科学技术的巨大进步,使会计有了重大的发展,发展成为现代企业会计,并形成财务会计和管理会计。由于西方资本主义国家科学技术领域取得的突破性进展,以及带动的全球经济迅速发展,使得世界经济发生了巨大变化。(1)经济活动国际化。西方发达国家突破了企业经济活动以国内为主的特征,大规模实行生产资本的国际化,国际贸易和国际投资不断扩大,国际经济趋于一体化。(2)企业组织形式趋于全球化,

集团化。随着各国经济的不断发展壮大,企业资本股份化,股份公司进一步发展,形成以控股公司为核心组成的集团公司,公司间相互渗透形成了庞大的企业集团,母子公司成为一种普遍的社会现象。同时各国企业为了增强竞争力,寻求合作伙伴,建立联盟,对资产进行重组、合并,出现了跨国度、跨地区、跨行业的大联合,使社会经济资源得到了较好配置。(3)企业会计业务趋于复杂、特殊。新的社会经济条件的出现,使企业经营范围不断扩大,新的经济业务大量增加,集团公司出现了特殊的经济业务,这些突破了原有时空范围限定的会计业务是对原有会计理论和方法的冲击,在原有财务会计的基础上,谋求建立新的学科来解决这些新问题,在 20 世纪 60 年代西方高级财务会计产生并得到了进一步发展。

20 世纪 70 年代以后,跨国集团公司的出现必然引起会计计量单位的多元化,产生了大量的外币业务和汇兑业务,20 世纪 70 年代以后形成了较为成熟的外币业务会计,1982 年美国财务会计准则委员会(FASB)颁布了会计准则公告《财务报表与物价变动:外币核算》。这一时期,西方国家健全了期货交易市场,金融期货交易和期权交易得到了较大发展。1984 年美国财务会计准则委员会颁布财务会计准则公告《期货合同的会计处理》,建立了较为完善的期货会计处理方法,形成了期货会计。1988 年颁布会计准则公告《所得税法》,1992 年颁布了《所得税会计》。随着经济的发展,新会计业务的出现,高级财务会计的基本内容、处理办法已基本形成,成为一种会计惯例,标志着高级财务会计日益成熟。

二、高级财务会计的定义

经济的发展推动了会计环境的变化,大量的特殊事项不断出现,高级财务会计日益受到会计界的重视。结合我国当前会计工作的实际情况和未来的发展,高级财务会计定义为:随着经济的发展,在对原财务会计理论与方法体系进行补充和修正的基础上,对企业出现的特殊事项进行会计处理的理论与方法的总称。即高级财务会计是对现有财务会计未包括的业务或随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务进行反映和监督的会计。

1. 高级财务会计属于财务会计范畴。企业会计由财务会计和管理会计构成,财务会计以对外报告为主要目标,高级财务会计属于财务会计范畴,解决的仍然是经济事项的对外报告问题,即使是超出财务会计范围的特殊业务,仍然是利用财务会计固有的方法和程序,服从于对外报告的目标。二者的目标是一致的,都是向企业外部投资人、债权人以及会计信息使用者提供企业财务状况、经营成果和现金流量情况的信息。

2. 高级财务会计是财务会计的延伸和拓展。以编制通用财务报表为最终目的,以对外报告为主要目标的财务会计,由于核算时空范围的不同,形成了符合原定范围并表现为比较规范、标准的业务内容和突破了原有范围并表现为比较新颖、特殊的内容两个层次。前者叫中级财务会计,后者叫高级财务会计。中级财务会计是对企业发生的一般事项确认、计量、报告;高级财务会计是对企业发生的特殊事项确认、计量、报告。高级财务会计在核算范围、内容方面上的特殊性得以体现,是传统财务会计在高层面上的延伸和更大范围内的拓展,是传统财务会计的必要补充。

3. 高级财务会计是对原有会计理论和方法的创新和突破。传统财务会计的理论和方法有一定的历史局限性,要求会计处理符合会计假设前提的一般业务,但当会计所处的客观

经济环境发生变化而出现突破会计四项基本假设的特殊会计事项时,就显得相形见绌了。高级财务会计的会计假设松动必然引起以四项基本假设为基础的财务会计理论和方法发生相应变化。例如,当会计主体无法持续经营时,破产清算会计的理论和方法产生。高级财务会计针对传统财务会计的局限性,创新地突破时空范围业务的处理方法和理论,使财务会计在处理特殊业务时充实和丰富新的理论和方法。

第二节 高级财务会计的理论基础

一、财务会计理论框架的基本结构

高级财务会计与中级财务会计的主要区别表现在业务范围上,而业务范围上层次的区别又体现出理论基础的差别。我国《企业会计准则——基本准则》中明确了会计基本假设:会计主体、持续经营、会计分期和货币计量,会计基本假设是会计核算的基本前提,是我们分析和解决会计理论和实务问题的基础,以会计四项基本假设为前提的会计理论体系适用于中级财务会计,是中级财务会计的理论基础。

高级财务会计在业务范围上对传统财务会计的延伸和拓展,在理论基础上也是对传统财务会计的创新和超越。高级财务会计是对四项基本假设的松动。

二、高级财务会计形成的基础——会计基本假设的松动

客观经济环境的变化造成的会计假设松动是高级财务会计形成的基础。会计假设的松动是会计理论发生变化的结果,其根本原因是客观经济环境的变化,是原有的会计前提条件不能完全适应变化的客观经济环境。

(一)会计主体假设的松动

会计主体是指会计工作所服务的特定单位,是企业会计确认、计量和报告的空间范围。会计主体可以是一个独立核算的经济实体、一个独立的法律个体,也可以是不进行独立核算的内部单位、一个非法律个体。现代经济的发展和由此出现的会计业务使会计主体假设已随客观经济环境的变化有了新的更丰富的内容。构成母子关系的企业集团的出现,会计为之服务的主体具有双重性,会计主体突破了某一企业的概念,母公司是一个独立核算的企业,子公司也是一个会计主体,而从集团角度出发,会计主体是母子公司的整体。这就要求会计不仅要以每个独立的企业为单位进行核算,编制财务报表,还要以整个集团为服务对象编制合并财务报表。实践使会计假设有了松动,在此基础上产生了超越该假设前提条件的合并财务报表、分部报表等新的会计业务。

(二)持续经营假设的松动

持续经营是指会计主体的生产经营活动按照既定的目标继续经营下去,在可以预见的将来不会面临破产进行清算。企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。在持续经营假设下,就意味着会计主体将按照既定用途使用资产,按照既定的合约条件清偿债务,会计人员就可以在此基础上选择会计政策和方法。但是企业在未来的时期内能否持续经营

取决于很多因素,企业随时有解散、重组、破产的可能,使持续经营假设丧失了前提,以此为基础的会计确认、计量的原则和方法将无法采用,这些都是对持续经营假设的否定。

(三) 会计分期假设的松动

会计分期是在持续经营假设的基础上产生的,是人为地将会计主体持续不断的生产经营活动划分为若干连续的、长短相同的期间。会计分期的意义在于将企业持续的生产经营活动划分为较短的时间段,从而才能按期编制财务报告,向财务报告使用者提供相关信息。但是,随着客观经济环境的变化,持续经营假设的松动必然导致会计分期假设的松动。会计分期假设的松动表现为实践中突破了以年度为核心的会计期间,由此形成了一些特殊的事项和损益确认事项。企业破产清算时,会计没有分期核算的必要,而是以破产清算期作为一个特定的会计期间。超越会计等间距期间前提条件的松动,是高级财务会计的内容。

(四) 货币计量假设的松动

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以假定币值不变的货币作为基本计量单位,反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。以货币计量为假设,可以全面反映企业的各项生产经营活动和有关交易、事项。但是货币计量假设在现实的经济活动中受到很大冲击,在通货膨胀时期,货币的购买力不断下降,币值稳定严重脱离现实,仍以币值稳定为假设编制的财务报表必然引起报表使用者的误解,物价变动会计产生。货币计量假设的松动,使外币业务会计和物价变动会计成为现实的会计业务是高级财务会计的内容。

三、高级财务会计形成的保障——会计信息质量要求的强化与延伸

会计假设的松动,使某些会计信息质量要求的适用基础扩大范围,进而体现在会计处理的诸多方面。

(一) 可靠性

企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。

可靠性要求以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,以事实为依据;发生的经济事项要以可靠的凭证为依据,能提供复查数据的来源和信息提供过程;编制的报表及其附注应当保持完整,不得遗漏或减少应予披露的信息。高级财务会计的松动体现在“如实反映”,如物价变动对已入账的资产、负债等的核算,很难在取得合法真实的凭证后再进行会计核算。这些都要求高级财务会计在处理方法和披露方式上不断创新。

(二) 相关性

企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于会计信息使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

会计信息是否有用,关键看是否与决策者的决策需要相关,是否有助于决策或提高决策水平,应具有反馈价值和预测价值。企业破产和清算方面的资料,新出现的期货业务,衍生金融工具业务带来的利益和风险,企业融资租入资产的实际利益与风险的转移,企业形成集团化经营后非法人经济实体的经营状况及其经营成果,企业采用两种以上货币经营时的外币业务等,这些业务提供的会计信息对财务信息使用者来说都是重要的信息,相关性的作用

得到进一步加强。

（三）重要性

企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。重要性的应用依赖于会计职业判断,企业应当根据所处的环境和实际情况,从性质和金额大小两方面加以判断。企业重组、合并、集团化经营、外币业务等,在企业经营中占有越来越大的比重,具有重要的地位和作用。因此,对外报出合并会计报表、中期报告、融资租赁事项等的会计信息十分重要。

（四）可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性。同一企业对于不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,才能确保提供的会计信息在计算依据、计算范围、计算方法等方面做到口径一致,相互可比。在客观性的基础上,要求不同的企业按照一致的确认、计量和报告基础提供有用的会计信息,使会计信息相互可比。外币业务的确认和计量等都是可比性的延伸,可比性的延伸为计算由于物价、汇率变动给企业带来的实际或潜在损益提供了理论依据,这也是高级财务会计建立的重要理论基础。

（五）谨慎性

企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。会计信息质量的谨慎性需要企业在面临不确定因素的情况下做出职业判断时保持应有的谨慎,充分估计到各种风险和损失。当有多种会计方法选择时,应当遵循谨慎性原则的要求,既不高估资产或收益,也不低估负债或费用。同时,谨慎性的应用不允许企业设置秘密准备。当会计面对高收益、高风险的经济业务,不确定性是大多数会计事项的基本特征,体现谨慎性尤为重要。

（六）实质重于形式

企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。在多数情况下,企业发生的交易或事项的经济实质与法律形式是一致的。但是在有些情况下会出现不一致。如果企业仅仅以交易或者事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告,那么就容易导致会计信息失真,无法如实反映经济活动的实际情况。采用融资租入方式租入固定资产视为自有固定资产进行会计处理就是遵循实质重于形式的原则。这一原则在高级财务会计中的使用范围的深度和广度高于中级财务会计。如合并会计报表的编制应根据母公司实际控制子公司的情况确定合并与否。由此形成的系列会计业务构成高级财务会计的主要内容。

第三节 高级财务会计的内容范围

一、确定高级财务会计内容的基本原则

确定高级财务会计业务的内容,就是将财务会计的全部事项在中级和高级两个不同层

面上进行划分。高级财务会计业务的内容划分的基本原则应同时考虑以下两个方面。

(一) 以经济事项与四项假设关系为理论基础确定高级财务会计的范围

客观经济环境的变化造成会计假设松动是高级财务会计产生的基础,限定在会计假设时空范围内的为中级财务会计的业务内容,超出会计假设时空范围的为高级财务会计的业务内容。可见,以是否超出会计假设范围作为确定高级财务会计的客观依据。

(二) 以学科间的分工和衔接为主要依据

考虑与中级财务会计及其他会计课程的衔接,有些内容从整体上(或主要部分)超出了基本假设的范围,将其并入高级财务会计课程体系;有些会计事项并未违背四项基本假设,但因难度较大,将其并入高级财务会计课程体系。

二、高级财务会计核算的内容范围

(一) 超越原定空间范围的会计业务

由于会计主体假设松动而产生的多层次、多系列的复合会计主体及其相应业务,是高级财务会计的内容。这些业务包括企业合并会计业务、分支机构会计业务、分部报告会计业务。

(二) 超越原定时间范围的会计业务

由于持续经营和会计分期松动而带来的企业难以为继或要求按特殊期限确认损益以及特殊时期的会计业务成为高级财务会计的内容。这些业务包括破产清算会计、物价变动会计、商品期货会计、衍生金融工具会计。

(三) 同时超越原定时空范围的业务

如果在时间范围和空间范围两方面都有所突破但侧重点又有所不同,将其归为会计主体与其他假设同时松动而产生的特殊会计业务。这些业务包括外币业务会计和租赁业务会计。

本模块授课要点

- 高级财务会计的特征
- 高级财务会计的理论基础
- 高级财务会计的内容范围

本模块内容概述

以编制通用财务报表为最终目的,以对外报告为主要目标的财务会计,由于核算时空范围的不同,形成了符合原定范围并表现为比较规范、标准的业务内容的中级财务会计和突破了原有范围并表现为比较新颖、特殊的内容的高级财务会计,高级财务会计是对企业发生的特殊事项确认、计量、报告。

复习思考题

1. 高级财务会计的定义是什么?
2. 高级财务会计形成的理论基础是什么?
3. 高级财务会计的内容范围包括哪些?

第二模块

非货币性资产交换

【学习要点】

通过本模块的学习,了解非货币性资产交换的特殊性;熟悉货币性资产、非货币性资产的内容及特点;掌握非货币性资产交换的概念、特点及认定方法;掌握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的会计处理、不具有商业实质或者换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换的会计处理。

【重点】

非货币性资产交换的认定;非货币性资产交换的会计处理。

【难点】

商业实质的判断;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,与不具有商业实质或者换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换的会计处理的区别。

第一节 非货币性资产交换的认定

一、非货币性资产交换的相关概念及特征

(一)非货币性资产交换的相关概念

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为,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)。

非货币性资产是相对于货币性资产而言的。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。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、长期股权投资、不准备持有至到期的债券投资等。

实务工作中,交易双方通过非货币性资产交换一方面可以满足各自生产经营的需要,同时可在一定程度上减少货币性资产的流出。如某企业需要一台另一个企业拥有的设备,另

一个企业需要该企业生产的产品作为原材料,双方就可能会出现非货币性资产交换的交易行为,同时也在一定程度上减少货币性资产的流出。非货币性资产交换因不涉及或只涉及少量的货币性资产,因此,换入资产成本的计量基础以及对换出资产损益的确定与以货币性资产取得非货币性资产不同,需要运用不同的计量基础和判断标准。

(二) 非货币性资产交换的特征

非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是其在未来为企业带来的经济利益,即货币金额是不固定的或不可确定的。例如,企业持有固定资产的主要目的是运用于生产经营,通过折旧方式将其磨损价值转移到成本费用中去,然后通过产品销售获利,固定资产在未来为企业带来的经济利益,即货币金额是不固定的或不可确定的,因此,固定资产属于非货币性资产。资产负债表列示的项目中属于非货币性资产的项目通常包括存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等。

二、非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产,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的比例低于 25% 作为参考比例,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,适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关准则的规定。

$$\text{支付补价方的判定比例} = \frac{\text{支付的补价}}{\text{换入资产的公允价值}} \times 100\%$$

$$\text{收到补价方的判定比例} = \frac{\text{收到的补价}}{\text{换出资产的公允价值}} \times 100\%$$

【例 2-1】 甲公司以设备 A 换取乙公司设备 B,甲公司 A 设备的账面价值为 100 万元,公允价值为 90 万元,乙公司 B 设备的账面价值为 140 万元,公允价值为 100 万元,甲公司支付了 10 万元现金。

支付补价方甲公司的判断比例 = $10/100 \times 100\% = 10\% < 25\%$,属非货币性资产交换。

收到补价方乙公司的判断比例 = $10/100 \times 100\% = 10\% < 25\%$,属非货币性资产交换。

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

一、商业实质的判断

企业发生的非货币性资产交换,符合下列条件之一的,视为具有商业实质:

(一) 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。例如,甲企业以一批材料换入一套设备,材料的流动性强,在较短时间内产生现金流量,设备在较长的时间内为企业带来现金流量,时间相差较大,因而这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。例如,甲企业用经营出租的办公楼,与乙企业经营出租的公寓楼进行交换,两楼的租期、年租金相同,甲企业出租给一家财务及信用状况良好的公司用于办公,乙企业出租给散户,租金的取得依赖于各单个租户的财务和信用状况,甲企业取得租金的风险较小。两者现金流量流入的风险不同,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。例如,某企业以一项专利权换入另一企业的一项新开发的专利技术,预计两项无形资产的使用寿命相同,预计为企业带来的现金流量总额相同,换入的专利技术预计开始阶段的未来现金流量明显少于后期,原有专利每年产生的现金流量比较均衡,专利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。

(二) 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

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预计产生的税后未来现金流量现值,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预计未来现金流量折现后的金额加以确定。

这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值(预计未来现金流量现值)与换出资产明显存在差异。如果换入资产对换入企业的预计未来现金流量现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的,可以表明该两项资产的交换具有商业实质。

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

二、确认和计量的原则

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,换入资产的成本都有两种计量基础。

(一) 公允价值

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的,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,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:

1. 该项交换具有商业实质;
2. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。属于下列情况之一的,公允价值视为能够可靠计量:

(1) 换入资产或换出资产存在活跃市场。对于存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产,应当以该资产的市场价格为基础确定其公允价值。

(2) 换入资产或换出资产不存在活跃市场、但同类或类似资产存在活跃市场。对于同类或类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产,应当以同类或类似资产的市场价格为基础确定其公允价值。

(3) 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产的可比市场交易、采用估值技术确定其公允价值。采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一,视为能够可靠计量:

① 采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。企业通过估值技术确定的资产公允价值不是一个单一的数据,当介于一个变动范围很小的区间内,可以认为资产的公允价值能够可靠地计量。

② 公允价值估计数变动区间内,确定公允价值估计数的概率能够合理确定。采用估值技术确定的资产公允价值在一个变动区间内,区间内出现各种情况的概率或可能性能够合理确定,企业可以采用类似计算最佳估计数的方法确定资产的公允价值,可以认为公允价值能够可靠计量。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础。取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定,换出资产就是放弃的对价。如果换出资产的公允价值能够可靠确定,应当按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础;如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本,当非货币性资产交换存在补价时,补价表明换入资产和换出资产公允价值不相等,一般不能直接以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。

(二) 账面价值

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换,应当按照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。无论是否支付补价,均不确认损益;收到或支付补价时,收到补价方以换出资产的账面价值减去补价作为换入资产的成本;支付补价方以换出资产的账面价值加上补价作为换入资产的成本。

第三节 非货币性资产交换的会计处理

一、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的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的,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,除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产的公允价值更加可靠。

非货币性资产交换的会计处理,视换出资产的类别不同而有所区别:

1. 换出资产为存货的,应当视同销售处理,根据《企业会计准则第14号——收入》按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本。

2. 换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出。