

走向职业化——高职高专“十二五”规划教材

【会计电算化系列】



高级会计实务

傅秉潇 李波 编著



机械工业出版社
China Machine Press

走向职业化——高职高专“十二五”规划教材
【会计电算化系列】

高级会计实务

傅秉潇 李波 编著



机械工业出版社
China Machine Press

图书在版编目 (CIP) 数据

高级会计实务 / 傅秉潇, 李波编著; —北京: 机械工业出版社, 2013.9

(走向职业化高职高专“十二五”规划教材·会计电算化系列)

ISBN 978-7-111-44076-5

I. 高… II. ①傅… ②李… III. 会计学—高等职业教育—教材 IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字 (2013) 第222166号

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

本书以财政部颁布的新企业会计准则及相关指南和讲解为基础编写, 参考注册会计师、中级会计师资格考试, 对会计领域中的特殊业务和复杂业务, 从理论上进行详细阐述, 并辅以大量案例解读。

全书共十二章, 包括: 第一章外币交易及外币报表折算, 第二章借款费用, 第三章非货币性资产交换, 第四章债务重组, 第五章或有事项, 第六章资产负债表日后事项, 第七章会计政策、会计估计变更和差错更正, 第八章租赁, 第九章所得税会计, 第十章股份支付, 第十一章政府补助, 第十二章合并财务报表。

本书主要为高职高专财经类专业及成人教育相关专业教学用书。

机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037)

责任编辑: 杨冰琰 桑 叶 版式设计: 刘永青

藁城市京瑞印刷有限公司印刷

2013年10月第1版第1次印刷

170mm×242mm·18.5印张

标准书号: ISBN 978-7-111-44076-5

定 价: 35.00元

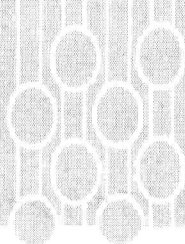
凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

客服热线: (010) 88379210 88361066

购书热线: (010) 68326294 88379649 68995259

投稿热线: (010) 88379007

读者信箱: hzjg@hzbook.com



前 言

高级财务会计是会计、审计、财务管理等专业的核心课程，它主要研究复杂业务和特殊业务的会计处理问题。随着新企业会计准则的实施与应用，新情况和新问题不断出现，财政部出台了新企业会计准则应用指南与讲解，能使财务人员对新准则的理解、把握更具体深入和细致准确。

本书注重理论，突出实务，其特色在于：

(1) 教材紧紧围绕应用型人才教育，以此为目标，强调财会知识、方法和技能的培养。

(2) 以新企业会计准则为基础，突出实用性。对于行业性质的内容，如油气资产、保险合同等，因不具有普遍性，故未编录。

(3) 结构清晰，内容紧凑，重点突出复杂经济业务的会计处理，以利于读者对新企业会计准则的理解、把握和识别。

全书内容包括：外币交易及外币报表折算、借款费用、非货币性资产交换、债务重组、或有事项、资产负债表日后事项，以及会计政策、会计估计变更和差错更正、租赁、所得税会计、股份支付、政府补助、合并财务报表。

本书编者具有多年的企业会计工作经验和高等院校教学工作经历，了解并熟悉企业对会计人员知识和能力的要求，本教材的编写以《高等职业学校专业教学标准（试行）》为依据，及时更新教材内容和结构，突出应用性和科学性，体现了经济形势的发展对会计职业标准和岗位工作提出的新要求，也体现了教学改革和专业建设的最新成果。

本教材特别适用于高等职业学校教学，反映了产业与技术升级对财务会计的影响，着力打造会计领域高端技能型人才，符合职业教育规律与人才成长规律。

本书由中国注册会计师、顺德职业技术学院傅秉潇副教授执笔编写第1～7章以及第12章，中国注册会计师、广州市财经职业学校李波老师执笔编写第8～11章。

在本书编写过程中，作者参考了大量国内外有关高级会计学方面的教材、专著和

文章，适当收录了中华会计网校、会计视野等网站中的材料，并得到机械工业出版社高伟编辑的大力支持，在此一并致谢。

受限于编者的知识、经验和人力等资源，教材中难免存在不足，知识的更新、课程的改革和建设在不断的发展中，我们期待会计界的专家、学者和广大读者不吝指教。

编者

2013年6月

目 录

前言

教学建议

第一章 外币交易及外币报表折算..... 1

教学目标·要点导航·开篇案例..... 1

第一节 外币交易概述..... 2

第二节 外币交易的会计处理..... 4

第三节 外币财务报表折算.....13

学习指导·本章小结.....21

同步练习.....21

第二章 借款费用26

教学目标·要点导航·开篇案例.....26

第一节 借款费用概述.....27

第二节 借款费用资本化金额的确定.....31

同步练习·学习指导.....38

本章小结.....38

第三章 非货币性资产交换42

教学目标·要点导航·开篇案例.....42

第一节 非货币性资产交换概述.....43

第二节 非货币性资产交换的会计处理	46
学习指导·本章小结	57
同步练习	57
第四章 债务重组	61
教学目标·要点导航·开篇案例	61
第一节 债务重组概述	62
第二节 债务重组的会计处理	62
学习指导·本章小结	73
同步练习	74
第五章 或有事项	78
教学目标·要点导航·开篇案例	78
第一节 或有事项概述	79
第二节 或有事项的确认和计量	81
第三节 或有事项会计处理的具体应用	84
学习指导·本章小结	92
同步练习	93
第六章 资产负债表日后事项	98
教学目标·要点导航·开篇案例	98
第一节 资产负债表日后事项概述	99
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	102
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理	108
学习指导·本章小结	111
同步练习	111
第七章 会计政策、会计估计变更和差错更正	116
教学目标·要点导航·开篇案例	116

第一节 概述	117
第二节 会计政策变更	124
第三节 会计估计变更	131
第四节 前期差错更正	134
学习指导·本章小结	143
同步练习	144
第八章 租赁	148
教学目标·要点导航·开篇案例	148
第一节 租赁概述	149
第二节 承租人的会计处理	151
第三节 出租人的会计处理	158
第四节 售后租回的会计处理	165
学习指导·本章小结	170
同步练习	171
第九章 所得税会计	174
教学目标·要点导航·开篇案例	174
第一节 所得税会计概述	175
第二节 递延所得税资产及递延所得税负债	186
第三节 所得税费用的确认和计量	195
学习指导·本章小结	200
同步练习	201
第十章 股份支付	204
教学目标·要点导航·开篇案例	204
第一节 股份支付概述	205
第二节 股份支付的确认和计量	207
第三节 股份支付的应用举例	215

学习指导·本章小结	218
同步练习	219
第十一章 政府补助	224
教学目标·要点导航·开篇案例	224
第一节 政府补助概述	225
第二节 政府补助的会计处理	227
学习指导·本章小结	231
同步练习	232
第十二章 合并财务报表	236
教学目标·要点导航·开篇案例	236
第一节 合并财务报表概述	237
第二节 合并资产负债表	240
第三节 合并利润表	264
第四节 合并现金流量表	271
第五节 合并所有者权益变动表	277
学习指导·本章小结	281
同步练习	282
参考文献	286

第一章

外币交易及外币报表折算

教学目标

1. 了解外币交易的内容
2. 掌握外币交易发生时的账务处理
3. 掌握外币交易期末汇兑损益的计算、处理原则及其账务处理
4. 掌握外币财务报表的具体折算方法

要点导航

关注点	外币交易期末汇兑损益的计算
着眼点	外币交易的会计处理、外币财务报表的折算
特别考虑	境外经营财务报表的折算、境外经营的处置

开篇案例

根据外币交易会计处理原则，外币应收账款期末余额采用的汇率为资产负债表日即期汇率。国光电器（002045）在 2011 年年报中披露，当年年末美元应收账款采用的记账汇率为 6.300 9。据其联营公司 Aura Sound 披露，截至 2011 年年末时对国光电器的应付款项金额为 2 484.01 万美元，而国光电器披露 2011 年年末时对该公司应付账款金额为 15 276.90 万元人民币，二者换算的汇率为 6.15，这意味着两家公司中必然有一方披露的数据存在较大差错。

如果假定 Aura Sound 披露的数据正确，则在 6.300 9 的即期汇率下，对应国光电器的应付款项人民币余额高达 15 651.5 万元，比国光电器披露的债务金额多出了 374.6 万元，这不禁令人质疑国光电器存在隐瞒债务的问题，同时，自然会对应着

“财务费用——汇兑损失”估计金额过度，导致虚增 2011 年年度利润。

资料来源：证券市场红周刊，作者于惠春，<http://stock.hexun.com/2012-12-02>。

第一节 外币交易概述

随着经济日益全球化，国际贸易不断扩大以及资本的跨国流动，企业与国际市场之间的业务往来不断增加，并逐步向国际市场拓展业务，参与国际资本市场竞争的程度和规模呈增长趋势，正在由资本输入向资本输出转变，在这种情况下，企业经常会涉及外币折算业务。

为了反映企业或企业集团的经营业绩和财务状况，需要将不同货币计量的资产、负债、收入、费用等折算为一种货币反映，或将以其他货币反映的子公司、联营企业、合营企业与分支机构的经营业绩和财务状况折算为企业记账本位币反映，企业选定的用于反映企业经营业绩和财务状况的货币即为记账本位币，记账本位币以外的货币称为外币；以外币计价或者结算的业务称为外币交易，以外币反映的财务报表称为外币财务报表，将外币交易或外币财务报表折算为记账本位币反映的过程即为外币折算。

一、记账本位币与外币

（一）企业记账本位币的确定

记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）规定，业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务报表应当折算为人民币。

（二）境外经营记账本位币的确定

境外经营有两方面的含义：一是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构；二是当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构，选定的记账本位币不同于企业的记账本位币的，也应当视同境外经营。确定境外经营，不是以位置是否在境外为判定标准，而是要看其选定的记账本位币是否与企业的记账本位币相同。

一般地，在中国境内企业，通常应选择人民币作为记账本位币；业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币，但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

外币是指企业记账本位币以外的货币，应注意此处的外币与外汇不是同一个概念。

企业不得随意变更其已经确定的记账本位币，除非与确定记账本位币相关的经营所处的主要经济环境发生了重大变化，即企业主要产生和支出现金的环境发生重大变化。

确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

二、外币交易

外币业务，是指以外币计价或者结算的业务，包括买入（或卖出）以外币计价的商品或者劳务、借入（或借出）外币资金和其他以外币计价或者结算的业务。

买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务，通常情况下是指以外币买卖商品，或者以外币结算劳务合同。这里所说的商品，可以是有实物形态的存货、固定资产等，也可以是无实物形态的无形资产、债权或股权等。例如，以人民币为记账本位币的国内甲公司向国外乙公司出口商品，以美元结算货款；企业与银行发生货币兑换业务，都属于外币交易。

借入或者借出外币资金，是指企业向银行或非银行金融机构借入以记账本位币以外的货币表示的资金，或者银行或非银行金融机构向中国人民银行、其他银行或非银行金融机构借贷以记账本位币以外的货币表示的资金，以及发行以外币计价或结算的债券等。

其他以外币计价或者结算的业务，是指以记账本位币以外的货币计价或结算的其他业务。例如，接受外币现金捐赠等。

外币交易的会计处理主要包括记账本位币的确定、外币交易从业务日至结算日折算汇率的选择以及产生的汇兑差额的处理。

外币交易折算的会计处理主要涉及两个环节：一是在业务日对外币交易进行初始确认，将外币金额折算为记账本位币金额；二是在资产负债表日对相关项目进行折算，因汇率变动产生的差额计入当期损益。

三、汇率

汇率是指两种货币相兑换的比率，是一种货币单位用另一种货币单位所表示的价格。我们通常在银行见到的汇率有三种形式：买入价、卖出价和中间价。

（一）即期汇率

无论是买入价还是卖出价，均是立即交付的结算价格，也就是即期汇率。即期汇率是相对于远期汇率而言的，远期汇率是在未来某一日交付时的结算价格。

即期汇率一般是指当日中国人民银行公布的人民币汇率的中间价。

企业发生单纯的货币兑换业务或涉及货币兑换业务时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，需要使用买入价或卖出价折算。

中国人民银行每日仅公布银行间外汇市场人民币兑美元、欧元、日元、港元的中间价。企业发生的外币交易只涉及人民币与这四种货币之间折算的，可直接采用公布的人

民币汇率的中间价作为即期汇率进行折算；企业发生的外币交易涉及人民币与其他货币之间折算的，应以国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率采用套算的方法进行折算；企业发生的外币交易涉及人民币以外的货币之间折算的，可以直接采用国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率进行折算。

企业发生的外币兑换业务或涉及外币兑换的业务事项，应当按照业务实际采用的汇率（即银行买入价或卖出价）折算。不涉及外币兑换业务的业务事项，一般按照业务实际发生时的即期汇率（即中间价）折算，也可以按即期汇率的近似汇率折算。

（二）即期汇率的近似汇率

即期汇率的近似汇率，是指按照系统合理的方法确定的、与业务发生日即期汇率近似的汇率，通常采用当期平均汇率或加权平均汇率等。

当汇率变动不大时，为简化核算，企业在外币交易日或对外币报表的某些项目进行折算时，也可以选择即期汇率的近似汇率折算。

无论是采用平均汇率还是加权平均汇率，抑或其他方法确定的即期汇率的近似汇率，该方法应在前后各期保持一致。如果汇率波动使得采用即期汇率的近似汇率折算不适当时，应当采用业务发生日的即期汇率折算。至于何时不适当，需要企业根据汇率变动情况及计算即期汇率的近似汇率等进行判断。

第二节 外币交易的会计处理

一、外币交易发生时的会计处理

（一）初始确认

（1）对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

（2）外币交易应当在初始确认时，采用业务发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额，也可以采用按照系统合理的方法确定的、与业务发生日即期汇率近似的汇率折算。

企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而应采用业务日即期汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

企业发生的外币兑换业务，应当以业务实际采用的汇率，即银行买入价或卖出价折算，它与记账时所采用的汇率（即中间价）的差额形成汇兑差额，计入当期损益。

（二）账务处理举例

1. 收到外币投资款

【例 1-1】国内甲公司为增值税一般纳税人企业，记账本位币为人民币，按季度编

借：原材料 320 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 68 000
 贷：应付账款——美元户（ $\$ 50\,000 \times 6.16$ ） 308 000
 银行存款（ $12\,000 + 68\,000$ ） 80 000

账户名称：应付账款——美元户

日期	摘要	借方			贷方			余额		
		外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币
4.10	进口原材料				50 000	6.16	308 000	50 000		308 000

4. 外币销售

【例 1-4】20×4 年 6 月 5 日，向国外 M 公司出口一批产品，货款共计 100 000 美元，货款尚未收到。当日的即期汇率为 1 美元 = 6.15 元人民币。甲公司应做如下账务处理：

借：应收账款——美元户（ $\$ 100\,000 \times 6.15$ ） 615 000
 贷：主营业务收入 615 000

账户名称：应收账款——美元户

日期	摘要	借方			贷方			余额		
		外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币
6.5	出口M公司	100 000	6.15	615 000				100 000		615 000

5. 外币兑换

【例 1-5】20×4 年 6 月 10 日，甲公司组织技术人员赴美国考察，以人民币兑换美元 30 000 供有关人员出国使用。当日银行 1 美元买入价为 6.04 元人民币、卖出价为 6.22 元人民币（中间价，即当日即期汇率为 6.13 元人民币）。购入的美元暂存银行。

借：银行存款——美元户（ $\$ 30\,000 \times 6.13$ ） 183 900
 财务费用——汇兑差额 2 700
 贷：银行存款——人民币（ $30\,000 \times 6.22$ ） 186 600

账户名称：银行存款——美元户

日期	摘要	借方			贷方			余额		
		外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币
3.3	收到投资款	20 000	6.24	124 800				20 000		124 800
4.1	借款	10 000	6.22	62 200				30 000		187 000
6.10	以人民币兑换	30 000	6.13	183 900				60 000		370 900
6.22	收回M公司款	80 000	6.04	483 200				140 000		854 100
6.28	偿还外币欠款				40 000	6.01	240 400	100 000		613 700

账户名称：应付账款——美元户

日期	摘要	借方			贷方			余额		
		外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币
4.10	进口原材料				50 000	6.16	308 000	50 000		308 000
6.28	偿还外币欠款	40 000	6.01	240 400				10 000		67 600

8. 计算外币借款利息

【例 1-8】20×4 年 6 月 30 日，计算 4 月 1 日从中国银行借款利息 150 美元。当日即期汇率为 1 美元 = 5.95 元人民币。

借：财务费用892.5

贷：应付利息——美元户（\$ 150×5.95）892.5

账户名称：应付利息——美元户

日期	摘要	借方			贷方			余额		
		外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币	外币	汇率	本位币
6.30	计提利息				150	5.95	892.5	150		892.5

二、期末调整或结算时的会计处理

期末，企业应当分别对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理。

（一）货币性项目

货币性项目，是指企业持有的货币和将以固定或确定金额的货币收取的资产或者偿