

B

普通高等教育“十一五”规划教材

高级财务会计学

GAO JI CAI WU KUAI JI XUE

主 编 彭 浪 段小法 郭 黎
副主编 陶 纓 彭秋琼 陈 芳

立信会计出版社

普通高等教育“十一五”规划教材 编委会成员名单

顾问 郭道扬(中南财经政法大学教授、博士生导师、中国会计学会副会长)

张龙平(中南财经政法大学会计学院院长、教授、博士生导师)

主任 徐仁璋(中南财经政法大学武汉学院副院长、教授、硕士生导师)

副主任 刘应森(中南财经政法大学武汉学院教务处处长、教授)

陶亚文(中南财经政法大学武汉学院会计系主任、教授、硕士生导师)

王学梅(长江职业学院校长助理、经济管理学院院长、副教授)

张敦力(中南财经政法大学会计学院副院长、教授、博士生导师)

潘旭华(九江学院商学院院长、教授)

彭 浪(中南财经政法大学武汉学院副教授、湖北省会计学会理事、武汉市会计学会常务理事)

总 主 编 彭 浪

副总主编 郑英莲 苏 龙 钟新联

编委会成员(排名不分先后)

钟新联	郑英莲	涂红星	刘合华	陶亚文	刘 珣
方 旭	苏 龙	郭 黎	黄庆阳	郑伦卉	邓威帝
胡华夏	陶 纓	李质甫	吴炳年	刘 毅	戴正华
杨 为	段小法	王惠清	宗晓虹	鲁千霞	彭秋琼
王 歆	王振秀	严碧容	王 珏	张 琴	林 波

刘书兰	曾祥师	曹 滨	程仲鸣	周 萍	陈慧玲
金 琦	许国平	彭 浪	刘应森	周金旺	柯子实
徐仁璋	王学梅	张敦力	李 彬	汤 云	童立华
付从荣	黄志军	陈伯云	肖克奇	顾艳辉	张建军
陈爱林	陶艳珍	廖保华	柳宝珠	曾海兴	封新林
喻红阳	向美英	彭 荣	聂宜明	余 珍	阮班鹰
马 郢	陈树耀	代学丽	陈 芳	许 静	陈计专
田俊芳	黄 辉	李 伟	平 怡	张翠红	蔡峻菁

总序

PREFACE

教育为社会服务。随着社会改革的深入发展,政治经济环境、社会文化环境都发生着日新月异的变化,这些变化给现代高等教育带来了机遇与挑战。现实告诉我们,象牙塔内填鸭式教育不可为也不可取,培养学生的综合素质是重中之重。

现代高等教育背景下的合格毕业生应该同时具备知识素质与技能素质。以前,学校教育注重培养学生的知识素质,对技能素质的培养则退居其次。近年来,随着高校的扩招和就业压力的日益增大,社会对人才的要求越来越客观与现实,动手能力与实践能力越来越成为人才招聘的重点。在人才需求这一金字塔上,高端的研究型人才仅仅是塔尖部分,而庞大的应用型人才构成了塔身和塔基。从社会需求来看,后者比前者明显更具有普遍的现实意义。

学生技能素质的培养涉及方方面面,教材的选择与使用是其中重要的一个方面。于老师,教材乃善事之利器;于学生,一本好的教材就是良师益友,有之则能事半功倍。因此,在编写教材上下一番工夫,不仅是应该的,而且是必要的。

非重点本科院校、独立学院、高职高专院校是培养应用型人才的主力军。“普通高等教育‘十一五’规划教材”是集中二十多所院校众多富有一线教学经验的老师,集思广益编写而成的一套高水平的应用型教材。我们遴选的这些

学校有本科的,有独立学院的,有高职高专的,虽然在办学层次上有些许差别,但是在培养应用型人才的教育目标上,它们的观点是一致的。

教材建设是教育工作的一个重要方面,它根植于社会,最终又服务于社会,它将随着教育改革的深入而不断深化。教育事业只有起点,没有终点,教材建设同样如此。

在编写教材的过程中,我们得到了前辈和领导方方面面的关心和帮助。郭道扬教授不辞辛劳,出谋划策,亲自指导我们编写;中南财经政法大学武汉学院的张海清董事长为本套教材的编写呕心沥血,从出版到发行各个环节考虑得细致入微,提出了不少宝贵的意见;各个院校的领导和众多一线老师献计献策,积极参与本套教材的编写;立信会计出版社高度重视本套教材的组织活动,并解决了不少实际问题;特别是武汉市恒曦书业发展有限公司的肖雯经理,她为本套教材的编写鞍前马后,穿针引线,使得教材编写活动得以顺利进行。在此,对以上为本套教材的面世而付出辛勤劳动的所有单位和个人表示衷心的感谢。

另外,希望读者对本套教材提出宝贵的意见,以期精品教材之路走得更
好、更远。

编委会

2008 年 7 月

前言

FOREWORD

2006年2月15日是中国会计发展与改革历程中具有里程碑意义的一天,在这一天,我国颁布了新《企业会计准则》体系。新会计准则体系颁布以后,怎样将新会计准则迅速与普通高等教育的教学内容相结合,成为会计教育界普遍思考的问题。普通高等教育“十一五”规划教材编委会为了满足独立学院、高职高专等高等院校的教学需要,集思广益,博采众长,结合新《企业会计准则》体系编写了《高级财务会计学》教材。本教材具有如下特色:

1. 以新《企业会计准则》体系和《企业会计准则——应用指南》为依据,知识新颖,反映前沿动态。
2. 充分考虑独立学院和高职高专的特点,以理论够用为原则,以会计职业能力的培养为目标。专业知识的阐述力求精准、透彻且简明扼要。
3. 理论与实践相结合,采取将案例与理论知识相融合的方式,将深奥的会计理论形象化、通俗化,有利于读者学习领会。

本教材由彭浪、段小法、郭黎担任主编,陶纓、彭秋琼、陈芳担任副主编,彭浪、段小法、郭黎总纂和定稿。

本教材书后附有分章练习和综合练习,以便于老师教学和学生练习使用。如有需要答案者,请上立信会计出版社网站(www.lixinaph.com)

下载。

本教材是相关高校通力协作和集体智慧的结晶,各位老师教材的编写过程中都倾注了大量的心血。但由于时间紧迫,不足之处在所难免。恳请各位读者在使用本教材的过程中给予关注,并将意见及时反馈给我们,以有利于修订和完善。

编 者

2008 年 7 月

目 录

CONTENTS

第一章 非货币性资产交换	001
第一节 非货币性资产交换的认定	001
第二节 非货币性资产交换的确认与计量	003
第三节 非货币性资产交换的会计处理	007
本章小结	019
复习思考题	019
第二章 或有事项	021
第一节 或有事项概述	021
第二节 或有事项的确认和计量	024
第三节 或有事项会计的具体应用	029
第四节 或有事项的列报	035
本章小结	036
复习思考题	037
第三章 债务重组	038
第一节 债务重组的定义和重组方式	038
第二节 债务重组的会计处理	039



本章小结·····	053
复习思考题·····	054
 第四章 借款费用·····	055
第一节 借款费用的含义·····	055
第二节 借款费用的确认·····	057
第三节 借款费用的计量·····	060
本章小结·····	065
复习思考题·····	066
 第五章 外币折算·····	067
第一节 外币折算概述·····	067
第二节 外币交易的会计处理·····	069
第三节 外币财务报表的折算·····	075
本章小结·····	079
复习思考题·····	080
 第六章 租赁·····	081
第一节 租赁概述·····	081
第二节 承租人的会计处理·····	085
第三节 出租人的会计处理·····	092
第四节 售后租回交易的会计处理·····	099
本章小结·····	103
复习思考题·····	104
 第七章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正·····	105
第一节 会计政策及其变更·····	105

第二节 会计估计变更·····	112
第三节 前期差错及其更正·····	115
本章小结·····	119
复习思考题·····	119
 第八章 资产负债表日后事项·····	 120
第一节 资产负债表日后事项概述·····	120
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理·····	124
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理·····	132
本章小结·····	134
复习思考题·····	135
 第九章 企业合并·····	 136
第一节 企业合并概述·····	136
第二节 同一控制下企业合并的会计处理·····	140
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理·····	149
本章小结·····	163
复习思考题·····	163
 第十章 合并财务报表·····	 164
第一节 合并财务报表概述·····	164
第二节 合并财务报表的编制程序·····	170
第三节 合并资产负债表·····	172
第四节 合并利润表·····	201
第五节 合并现金流量表·····	211
第六节 合并所有者权益变动表·····	220
本章小结·····	225
复习思考题·····	225

分章练习	226
------------	-----

综合练习	289
------------	-----

参考书目	295
------------	-----

第一章 非货币性资产交换



学习目的

本章主要介绍了非货币性资产交换的会计处理。通过本章的学习,应掌握以下内容:非货币性资产交换的认定;非货币性资产交换具有商业实质的条件;不涉及补价情况下的非货币性资产交换的会计处理;涉及补价情况下的非货币性资产交换的会计处理;涉及多项资产的非货币性资产交换的会计处理。

第一节 非货币性资产交换的认定

一、非货币性资产交换概述

(一) 货币性资产和非货币性资产的概念

1. 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。

货币性资产包括两部分,即货币资金和将以固定的或者是可确定的金额的货币收取的资产。比如,应收账款 10 万元,收取的金额是固定的,属于货币性资产;而存货收取的金额就不是固定的,如果库存商品的成本为 10 万元,变现时可能收 11 万元,也可能收 8

万元,故存货不属于货币性资产。特别要注意的是,收取的金额是可确定的资产也属于货币性资产,比如,准备持有至到期的债券,到期值连本带息是能准确计算的,但是,如果中途变现,则可收回金额是难以确定的,持有时间越长,变现价值越高,不知道什么时候变现,也就不知道变现的价值。

2. 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。

由此可见,货币性资产和非货币性资产的主要依据是资产为企业带来的未来经济利益——现金流入金额是否是固定的或可确定的。如果资产为企业带来的未来经济利益——现金流入金额是固定的或可确定的,那么该项资产就是货币性资产;反之,资产为企业带来的未来经济利益——现金流入金额是不固定的或不可确定的,那么该项资产就是非货币性资产。

(二) 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(25%)的货币性资产(即补价)。

在一般情况下,企业日常所发生的各项交易活动都是货币性交易,即涉及的是货币性资产或负债的交易,如以现金支付购货款、支付设备款等。货币性资产交换的特点是:放弃货币性资产以换入货币性或非货币性资产。例如,以现金 10 万元购入原材料,在这笔交易中,企业放弃的是货币性资产 10 万元,获得了 10 万元的非货币性资产——原材料。

随着市场经济的深入发展,企业也会发生一些非货币性交易,不涉及或只涉及少量货币性资产,即非货币性资产的交换。例如,企业以库存商品换入所需设备、换入所需原材料、换入无形资产等。非货币性资产交换的特点是:放弃某项非货币性资产,以换入另一项非货币性资产,其间不涉及或只涉及少量货币性资产。例如,以 10 万元库存商品换入一台所需的设备,在这笔交易中,企业放弃的是一项非货币性资产——库存商品,换入的是另一项非货币性资产——设备,未涉及货币性资产。

在非货币性交换中可能涉及部分补价,按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》规定,补价应控制在交易总量的 25% 及以内。相关计算公式如下:

$$\text{补价所占比重} = \text{补价} \div \text{交易总量}$$

交易总量,在收到补价的企业为换出资产的公允价值;在支付补价的企业为支付的补价加上换出资产的公允价值。

【例 1-1】 甲公司一台闲置的机器换取乙公司一辆小汽车。该机器的账面价值为 18 万元,公允价值为 13 万元;小汽车的账面价值为 22 万元,公允价值为 16 万元。甲

公司支付了补价 3 万元。则补价所占比重计算如下：

$$\begin{aligned}\text{收到补价的企业补价所占比重} &= \text{补价} \div \text{交易总量} \times 100\% = \\ &= 3 \div 16 \times 100\% = 18.75\%\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{支付补价的企业补价所占比重} &= \text{补价} \div \text{交易总量} \times 100\% = \\ &= 3 \div (13 + 3) \times 100\% = 18.75\%\end{aligned}$$

计算结果表明,此笔业务为非货币性交换。

(三) 货币性资产交换与非货币性资产交换的主要区别

(1) 货币性资产交换会引起确定金额的现金的流入或流出,或在预定期间内引起确定金额的现金流入或流出。非货币性资产交换不会引起现金的流入或流出,或只会涉及少量的现金(即补价)的流入或流出。

(2) 货币性资产交换所换入资产的成本的计量,是以换出的货币性资产的金额为基础的;换出非货币性资产的收益或损失的计量,是以换入的货币性资产的金额为基础。例如,企业购入一批原材料,支付价款 100 万元,则这批原材料的实际成本就是所支付的价款(货币性资产)的金额 100 万元。又如,企业出售商品一批,售价 200 万元,而该批商品的销售成本为 150 万元,那么,出售该批商品所获得的毛利为 50 万元(200—150)。而非货币性资产交换换入的资产的成本计量和换出资产的损益或损失的计量,对“具有商业实质”的非货币性交换,一般以换出资产公允价值为基础确认换入资产的入账价值,并确认换出资产的转让损益;对“不具有商业实质”的非货币性交换,一般以换出资产的账面价值为基础确认换入资产的入账价值,不确认换出资产的转让损益。

二、非货币性资产交换的分类

非货币性资产交换可以分为具有商业实质的和不具有商业实质的非货币性资产交换,分别按不同的方法进行会计处理。关于商业实质的判断在第二节详述。

第二节 非货币性资产交换的确认与计量

一、非货币性资产交换确认和计量原则

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,《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》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。

(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。资产存在活跃市场,是资产公允价值能够可靠计量的明显证据,但不是唯一要求。公允价值是否能够可靠计量,应该具备以下三种情形之一:

第一,换入资产或换出资产存在活跃市场。

第二,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。

第三,换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易、采用估值技术确定其公允价值,但是,采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一:① 采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。这种情况是指虽然企业通过估值技术确定的资产的公允价值不是一个单一的数据,但是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计量。② 在公允价值估计数变动区间内,各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。这种情况是指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《企业会计准则第13号——或有事项》计算最佳估计数的方法确定资产的公允价值,这种情况视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,一般来说,取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定,在非货币性资产交换中,换出资产就是放弃的对价。

值得注意的是:如果换入资产的公允价值能够可靠确定,应当优先考虑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,这种情况多发生在非货币性资产交换存在补价的情况,因为存在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均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;收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素,其中,收到补价方应当以换出资产的账面价值减去补价加上应支付的相关税费作为换入资产的成本;支付补价方应当以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

二、商业实质的判断

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,也是非货币性资产交换准则引入的重要概念。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。

(一) 判断条件

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,符合下列条件之一的,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,通常包括但不仅限于以下几种情况:

第一,未来现金流量的风险、金额相同,时间不同。比如,某企业以一批存货换入一项设备,因存货流动性强,能够在较短的时间内产生现金流量,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,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,因而该两项资产的交换具有商业实质。

第二,未来现金流量的时间、金额相同,风险不同。比如,A企业以其用于经营出租的一幢公寓楼,与B企业同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换,两幢公寓楼的租期、每期租金总额均相同,但是A企业是租给一家财务及信用状况良好的企业(该企业租用该公寓是给其单身职工居住),B企业的客户则都是单个租户,相比较而言,A企业取得租金的风险较小,B企业由于租给散户,租金的取得依赖于各单个租户的财务和信用状况;因此,两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异,则两幢公寓楼的未来现金流量显著不同,进而可判断该两项资产的交换具有商业实质。

第三,未来现金流量的风险、时间相同,金额不同。比如,某企业以一项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,则两者各年产生的现金流量金额差异明显,则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项条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质,再根据第二项条件,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。资产预计未来现金流量的现值,应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量,选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。需要注意的是,《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》所指资产的预计现金流量现值,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,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。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,从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异;另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题,从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资存在明显差异,因而两项资产的交换具有商业实质。又如,企业甲与企业乙分别有位于市区和郊区的大楼,建造时间及成本均相同。在一般情况下,位于市区的大楼(地理位置较优越)预计将来能产生的现金流量将大于位于郊区的大楼。如果两者交换,一般企业乙要支付部分补价给企业甲,企业甲才愿意交换。所以,如果不涉及补价的该两栋大楼等额交换,是不符合商业实质的。

(二) 非货币性资产交换涉及的资产类别与商业实质的关系

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时,可以从资产是否属于同一类别进行分析,因为不同类非货币性资产因其产生经济利益的方式不同,一般来说,其产生的未来现金流量风险、时间和金额也不相同,因而不同类非货币性资产之间的交换是否具有商业实质,通常较易判断。不同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的不同大类的非货币性资产,如存货、固定资产、投资性房地产、生物资产、长期股权投资、无形资产等都是不同类别的资产。企业以一项用于出租的投资性房地产交换一项固定资产自用,在这种情况下,企业就将未来现金流量由每期产生的租金流,转化为该项资产独立产生、或包括该项资产的资产组协同产生的现金流。在通常情况下,由定期租金带来的现金流量与用于生产经营用的固定资产产生的现金流量在风险、时间和金额方面差异较大,因此,该两项资产的交换应当视为具有商业实质。企业应当重点关注的是换入资产和换出资产为同类资产的情况,同类资产产生的未来现金流量既可能相同,也可能显著不同,其之间的交换因而可能具有商业实质,也可能不具有商业实质。例如,企业将自己拥有的一幢建筑物,与另一企业拥有的在同一地点的另一幢建筑物相交换,两幢建筑物的建造时间、建造成本等均相同,但两者未来现金流量的风险、时间和金额可能不同。比如,其中一项资产立即可供出售且企业管理层也打算将其立即出售,另一项难以出售或只能在一段较长的