

新 / 世 / 纪 / 会 / 计 / 丛 / 书

高级财务会计

— GAOJICAIWU KUAIJI

王则斌 著



苏州大学出版社

高级财务会计

王则斌 著

苏州大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/王则斌著. —苏州: 苏州大学出版社,
2003.9

(新世纪会计丛书)

ISBN 7-81090-168-0

I. 高… II. 王… III. 财务会计 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 079367 号

高级财务会计

王则斌 著

责任编辑 周 敏

苏州大学出版社出版发行

(地址: 苏州市干将东路 200 号 邮编: 215021)

常熟高专印刷厂印装

(地址: 常熟市元和路 98 号 邮编: 215500)

开本 850×1168 1/32 印张 12.875 字数 321 千

2003 年 9 月第 1 版 2003 年 9 月第 1 次印刷

印数 1-4000 册

ISBN 7-81090-168-0/F·12(课) 定价: 25.00 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: 0512-67258802

“新世纪会计丛书”编委会

主 任：黄 鹏

编 委：（按姓氏笔画为序）

王则斌 刘海燕 陈志强 张 薇

张 凝 黄 鹏 龚菊明 滕 青

策 划：张 凝 黄 鹏

前 言

本书是苏州大学商学院“新世纪会计丛书”之一,与《中级财务会计》相衔接。在本书写作过程中,作者选择了在市场经济体制下现代企业 and 企业集团正面临的一些重要课题展开讨论。这些课题包括:

1. 公司所得税会计、会计调整、公司清算和重组;
2. 外币业务的核算和外币会计报表的折算;
3. 物价变动会计;
4. 企业合并与合并会计报表;
5. 租赁会计、期货会计等。

本书在编写过程中,力求做到以下几点:

1. 系统性。如何界定高级财务会计的内容,目前,理论界尚无定论。在编写本书时,遵循了下列两条原则:一是以经济生活中出现的新情况、新问题作为研究对象,诸如租赁会计、破产清算会计、会计调整、期货会计等;二是考虑到与中级财务会计及其他会计课程的衔接,力求使高级财务会计在内容上形成一个较完整的体系,使学生在学完基础会计学、中级财务会计、高级财务会计之后,对整个财务会计体系有一个较全面系统的了解。

2. 前瞻性。充分考虑会计学的发展趋势,对外币会计报表的折算、物价变动会计、合并财务报表等会计领域的高难问题进行了详尽的阐述,力求体现现实性与前瞻性,正确处理好理论与实务的关系。

3. 通俗性。考虑到该课程安排在高年级开设,学生已经掌握了一定的财务会计学的基本知识,并具备了一定的自学能力,因此,在本书的写作上力争做到深入浅出、通俗易懂、案例丰富,便于学生自学。

本书在编写过程中,得到了南京大学商学院杨雄胜教授、李心合教授的悉心指导,以及苏州大学出版社的大力支持,同时还引用和参考了有关专家、教授、学者的文献、著作和教材,苏州大学商学院会计学系研究生许华、李艳、马丽霞也参与了本书资料的收集和初稿的修改工作,在此一并表示诚挚的感谢。

由于本书所讨论的课题难度较大,加上时间仓促,特别是限于能力和学识水平,难免在体例编排、内容阐述等方面出现错漏。因此,恳望广大读者提出宝贵意见,以便今后进一步修订。

作 者

2003年8月于苏州大学

目 录

第一篇 公司会计的特殊问题

第一章 公司所得税会计	(3)
第一节 税前会计利润与应税所得的差异分析	(3)
第二节 所得税的会计处理方法	(8)
第三节 所得税会计的其他问题	(31)
复习思考题	(36)
第二章 会计调整	(37)
第一节 会计政策变更	(37)
第二节 会计估计变更	(49)
第三节 会计差错更正	(52)
第四节 资产负债表日后事项	(60)
复习思考题	(72)
第三章 公司清算与公司重组	(73)
第一节 公司清算的基本程序	(73)
第二节 破产清算的会计处理	(80)
第三节 公司重组	(94)
复习思考题	(96)

第二篇 外币业务

第四章 外币交易会计 (99)

第一节 外汇市场与汇率 (99)

第二节 外币交易会计处理的两种观点 (102)

第三节 外币交易的会计处理 (108)

第四节 期汇交易的会计处理 (113)

复习思考题 (132)

第五章 外币报表折算 (133)

第一节 现行汇率法 (134)

第二节 区分流动与非流动性项目法 (138)

第三节 区分货币与非货币性项目法 (142)

第四节 时态法 (147)

第五节 几种外币报表折算方法的对比 (153)

第六节 美国和国际会计准则委员会对外币报表折算 方法的选择及其变化 (158)

复习思考题 (165)

第三篇 物价变动会计

第六章 物价变动会计概述 (169)

第一节 物价变动会计产生的原因 (169)

第二节 物价变动会计的理论基础 (177)

第三节 消除物价变动影响的会计方法 (179)

复习思考题 (183)

第七章 不变币值会计模式	(184)
第一节 不变币值会计模式的基本原理	(184)
第二节 不变币值会计模式的基本程序	(185)
第三节 不变币值会计模式的评价	(197)
复习思考题	(201)
第八章 现行成本会计模式	(202)
第一节 现行成本会计模式的基本原理	(202)
第二节 现行成本会计模式的基本程序	(204)
第三节 现行成本会计模式的评价	(210)
复习思考题	(213)
第九章 现行成本/不变币值会计模式	(214)
第一节 现行成本/不变币值会计模式的基本原理	(214)
第二节 现行成本/不变币值会计模式的基本程序	(216)
第三节 现行成本/不变币值会计模式的评价	(223)
复习思考题	(225)
第十章 物价变动会计的国际展望	(226)
第一节 美国对物价变动会计信息披露的有关规定	(226)
第二节 英国的现行成本会计	(229)
第三节 巴西的不变币值会计	(233)
第四节 国际会计组织对物价变动会计信息披露的要求	(236)

复习思考题	(239)
-------------	-------

第四篇 企业合并与合并会计报表

第十一章 企业合并	(243)
-----------------	-------

第一节 企业合并概述	(243)
第二节 企业合并的购买法	(250)
第三节 企业合并的股权结合法	(257)
复习思考题	(263)

第十二章 合并会计报表的编制	(264)
----------------------	-------

第一节 合并会计报表概述	(264)
第二节 合并资产负债表的编制	(278)
第三节 合并利润表和合并利润分配表	(294)
第四节 合并现金流量表	(321)
第五节 合并会计报表编制方法举例	(324)
复习思考题	(337)

第五篇 特殊行业(业务)会计

第十三章 租赁会计	(341)
-----------------	-------

第一节 租赁业务概述	(341)
第二节 经营租赁	(347)
第三节 融资租赁	(353)
第四节 租赁会计的其他问题	(371)
第五节 租赁业务在财务报表中的披露要求	(375)
复习思考题	(376)

第十四章 期货会计	(377)
第一节 期货交易与期货市场	(377)
第二节 商品期货交易会计	(383)
第三节 金融期货概述	(395)
复习思考题	(397)

第一篇

公司会计的特殊问题

本篇主要阐述公司所得税会计、会计调整和公司清算与公司重组。之所以把本篇称为会计的特殊问题,是因为所得税会计虽在中级财务会计中提及,但有许多特殊问题尚未展开讨论;会计调整则是在中级财务会计的基础上对会计政策、会计估计变更和会计差错更正以及资产负债表日后事项所作的阐述;公司清算与公司重组则是会计学的一个特殊分支。

第一章 公司所得税会计

所得税会计是研究如何处理按照会计法规计算的税前会计利润(或亏损)与按照税法计算的应税所得(或亏损)之间差异的会计理论和方法。长期以来,西方国家关于所得税会计的理论研究和方法探讨从未间断过。国际会计准则委员会也于1996年发布了修订后的《国际会计准则第12号——所得税》。

我国自20世纪90年代初先后实施了会计制度改革与税制改革,会计与税法对有关收益、费用或损失等的确认与计量的差异越来越大。为了客观反映企业的财务状况和经营成果,财政部于1994年发布的《企业所得税会计处理暂行规定》及2000年颁发的《企业会计制度》,均借鉴国际惯例,对所得税的会计处理作出了相关规定。本章主要讨论税前会计利润与应税所得的差异、所得税的会计处理方法以及其他有关所得税会计专题等方面的问题。

第一节 税前会计利润与应税所得的差异分析

一、税前会计利润与应税所得产生差异的原因

(一) 税前会计利润与应税所得的概念

税前会计利润与应税所得是所得税会计领域的两个基础性概念。通常,前者是计算所得税费用的基础,后者是计算应付所得税

的基础。

依据 1996 年新修订的《国际会计准则第 12 号——所得税》的规定：“会计利润，指一个期间内扣除所得税费用前的净损益。”因此，会计利润分为税前会计利润和净损益，所得税会计通常涉及税前会计利润的问题。

税前会计利润是按一般会计原则确认的利润，我国是按照国家统一会计制度而确认的、在扣减当期所得税费用之前的利润。税前会计利润也称为会计所得或会计收益，具体按会计损益的计量来确认。其计算公式如下：

$$\text{税前会计利润} = \text{会计收入} - \text{会计支出}$$

会计收入是因各种经济活动而形成的收入；会计支出是国家规定允许列作支出的各种项目，包括经营成本（主营与非主营）、经营费用、管理费用、财务费用、投资损失、营业外支出等。

应税所得亦称应税收益、应税利润。国际会计准则将之定义为：应税利润（可抵扣亏损），指一个期间内根据税务部门制定的规程所确定的利润（亏损），据此交付（收回）所得税。可见，应税所得是借助于财务会计资料，按照税法计算确定的一个时期的收益（亏损）额，是确定应付（应退）税款的根据。其计算公式如下：

$$\text{应税所得} = \text{纳税收入} - \text{纳税支出}$$

纳税收入包括会计确认的经营收入的大部分，除了可以免税的投资收益等项目外，会计收入一般都应作为纳税收入。

纳税支出则与会计支出差异较大，除了经营成本（主营与非主营）、合理的费用，如管理费用、销售费用、利息费用、工资支出、附加费支出、营业外支出中的经营性罚款、符合国家规定标准的公益性捐赠等可以扣除外，有许多项目是不能扣除的。

（二）税前会计利润与应税所得产生差异的原因

税前会计利润与应税所得之间往往是不一致的，产生这种差异的原因，从表象看，是由于两者确认的依据不同，即税前会计利

润以会计制度为依据,应税所得以税法为依据,使得两者确认收益实现和费用扣减的时间以及费用的可扣减性出现不一致,而实质则在于向股东等利害关系人报告的会计信息与课征所得税的过程没有太大联系。

首先,财务会计与税法分别遵循不同的原则、服务于不同的目的。财务会计必须遵循会计制度中的一般会计原则,其目的是为了真实、公允地反映企业的财务状况、经营业绩以及财务状况变动的全貌,为投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供决策有用的信息;税法是以课税为目的,根据经济合理、公平税负、促进竞争的原则,依据有关税收法规,确定一定时期内纳税人应缴纳的税额。从所得税角度考虑,主要是确定企业的应税所得,以对企业的经营所得和其他所得进行征税。因而,在多数场合下,税前会计利润按权责发生制确认,应税所得按收付实现制确认,并会因税法的调整而变化。

其次,与会计制度相比,税法更强调统一性,强调征管上的便利和公平。因此,在纳税申报中严格限制允许选用的会计处理方法。会计制度则不然,为了使财务报表能真实地反映企业期末的财务状况和期间的经营成果,企业可以在遵循一致性及可比性原则的前提下,自由选择会计制度所允许的会计处理方法。

由于上述原因,从而导致税前会计利润与应税所得之间产生差异,这一差异可分为永久性差异和时间性差异两种类型。

二、永久性差异

永久性差异,是指某一会计期间,由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的税前会计利润与应税所得之间的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回。

永久性差异一般有以下四种类型:

(1) 按会计制度规定核算时作为收益计入会计报表,在计算

应税所得时不确认为收益。例如,我国企业购买国债取得的利息收入,按照会计制度规定,应计入收益;而按照税法规定,则不计入应税所得,不缴纳所得税。又如,企业从国内其他单位分回的税后利润,若其已纳税额是按 33% 的税率计算的,则分回的利润按会计制度规定纳入税前会计利润,而按税法规定则不纳入应税所得,不再缴纳所得税。

(2) 按会计制度规定核算时不作为收益计入会计报表,在计算应税所得时作为收益,需要缴纳所得税。例如,企业以自己生产的产品用于在建工程及职工福利等方面,依据会计制度规定,按成本转账,不确认收入,不产生利润;而依据税法规定,则应作为视同销售业务处理,按该产品的售价与成本的差额计入应税所得。又如,企业销售货物给购货方的销售折扣,如将折扣额另开发票,则依据会计制度规定,按折扣后的销售额计算收入;而按税法规定,则不得从销售额中减除折扣额。

(3) 按会计制度规定核算时确认为费用或损失计入会计报表,在计算应税所得时则不允许扣减。例如,企业生产经营期间向非金融机构借款的利息支出,高于金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以上的部分,依据会计制度规定,与不高于金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部分一样,计入当期费用,减少当期利润;而按照税法规定,该部分利息支出则不允许作为费用扣减。

(4) 按会计制度规定核算时不确认为费用或损失,在计算应税所得时则允许扣减。例如,企业在技术改造中运用国产设备的投资,按会计制度规定,不应确认为费用;而按税法规定,对在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业,其项目所需国产设备投资的 40% 可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。

从以上产生永久性差异的四种情况看,可归纳为两类:一类