

高等财经专科学校教材

高级财务

会计



刘永泽
东北财经大学出版社
主编

高等财经专科学校教材

高级财务会计

刘永泽 主编

东北财经大学出版社

高等财经专科学校教材

高级财务会计

刘永泽 主编

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:241 千字 印张:9 5/8

印数:1—8 000 册

1998 年 9 月第 1 版

1998 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑:许景行 高 鹏

责任校对:刘铁兰

封面设计:冀贵收

版式设计:张文有

定价:14.00 元

ISBN 7-81044-462-X/F·1145

前 言

本书是为高等财经专科学校会计、审计专业编写的教材,也可供电视大学和成人高等教育专科财经类相关专业学生使用,还可供经济管理人员,特别是从事会计和财务管理工作的专业人员、会计专业教师和自学者选用或参考。

经过十多年的改革开放,我国已开始逐步迈向建立社会主义市场经济的宏伟目标。随着经济体制改革的深入与发展,出现了许多让人耳目一新的经济现象,诸如:组建企业集团,公司跨国经营;租赁业迅猛发展,融资租赁盛行;企业参与期货交易,建立大量分公司,扩大经营规模等。这些经济现象带来了较复杂和较特殊的经济业务。会计作为反映和监督经济活动、提供经济信息的一门技术,也必须能够对上述现象进行较为客观、详细的描述。特别是对正在从事会计实务工作和正在学习且将要从事会计工作的会计人员来说,了解这些特殊业务,运用会计方法处理这些特殊业务,是非常必要和及时的。有鉴于此,编写一本系统阐述特殊会计问题、特殊会计领域的教材,有助于这些人员更快地掌握和运用特殊业务的会计处理方法,适应社会的需要。

针对高等财经专科学校教学的实际情况,在编写本教材时,我们注意考虑了以下几个方面的问题:一是要信息新颖,可读性强,尽量采用最新资料;二是理论联系实际,强调实用性,重点介绍那些在实际工作中最重要掌握的知识;三是结合我国会计改革的实际情况,尽可能避免现阶段少见的经济业务,着重阐述比较自成体系的内容,并且将国家已颁布实施的会计制度融入其中。因此,本书分七章,分别为:第一章,合并会计报表,阐述了合并的意义及会

计处理和合并报表的编制；第二章，所得税会计，介绍了处理所得税业务的各种方法；第三章，外币业务会计，论述了外币交易会计和外币折算会计处理；第四章，租赁会计，分别说明了经营性租赁和融资性租赁的会计处理方法；第五章，通货膨胀会计，介绍了一般物价水平会计、现时成本会计和现行成本/不变币值会计；第六章，企业清算会计，阐述了企业普通清算和破产清算的会计处理；第七章，其他特殊业务会计，介绍了分期收款销售会计、总分店经营会计、期货与易货交易会计和寄代销业务会计。全书内容丰富，讲解详细，论述深入浅出，举例全面，并在每章后面附有习题，供学生参考。

本书由东北财经大学会计学院院长刘永泽教授主编，全书框架结构的拟定和编写大纲均由刘永泽教授指导、策划，并负责对全部初稿进行修改、补充和总纂。各章初稿的执笔人依次为：第一章，刘永泽同志；第二章，孙坤同志；第三章，崔凤鸣同志；第四章，万寿义同志；第五章，张树宏同志；第六章和第七章，孙光国同志。全书配套习题由孙光国同志和陈玉媛同志编写。

由于作者水平有限，加之编写时间仓促，书中可能会存在不少缺点和错误，恳切希望广大读者批评指正，以便于修订，使之日臻完善。

作者

1998年8月1日

目 录

第一章 合并会计报表	1
第一节 企业合并.....	1
第二节 企业合并的会计处理.....	5
第三节 股权取得日的合并会计报表	12
第四节 股权取得日后的合并会计报表	23
习 题	39
第二章 所得税会计	47
第一节 所得税会计概述	47
第二节 会计利润与应纳税利润	52
第三节 所得税的会计处理方法	57
第四节 所得税的跨期分摊	60
第五节 营业损失的抵免	69
第六节 期内所得税分配	72
习 题	74
第三章 外币业务会计	79
第一节 外币业务与外币折算	79
第二节 外币交易的会计处理	94
第三节 外币报表折算.....	100
习 题.....	118
第四章 租赁会计	126
第一节 租赁会计概述.....	126
第二节 租赁业务租金的计算.....	129
第三节 经营性租赁业务的会计处理.....	136

第四节	融资性租赁业务的会计处理·····	148
习 题	·····	168
第五章	通货膨胀会计 ·····	173
第一节	通货膨胀会计概述·····	173
第二节	一般物价水平会计·····	177
第三节	现时成本会计·····	190
第四节	现时成本/不变币值会计 ·····	205
习 题	·····	213
第六章	企业清算会计 ·····	221
第一节	企业清算会计概述·····	221
第二节	企业普通清算的会计处理·····	228
第三节	企业破产清算的会计处理·····	241
习 题	·····	247
第七章	其他特殊业务会计 ·····	252
第一节	分期收款销售会计·····	252
第二节	总分店经营会计·····	258
第三节	期货与易货交易会计·····	275
第四节	寄代销业务会计·····	284
习 题	·····	292

第一章 合并会计报表

第一节 企业合并

一、企业合并的意义

企业合并是指将两家或两家以上企业的经济资源置于一个管理机构或集团控制之下的企业组织方法,它是两个或两个以上企业实体的联合。企业合并意味着至少有一方企业的产权归属发生根本性变化。企业合并是市场经济发展的必然产物,是企业间激烈竞争的结果。在竞争中一些企业为了扩大生产经营规模,进行多元化经营,减少投资风险,或为了建立材料供应基地,开辟扩大市场,以及取得先进技术等,而兼并或控制其他企业。在现代社会中,企业间的竞争愈来愈激烈,企业合并的现象也更加频繁。尤其是在我国实行社会主义市场经济的今天,企业合并更具有现实的经济意义。

1. 企业合并可避免资产的继续蚀耗,使原有效益不佳的经济资源在新的组合下实现增值。通过合并可以让经营良好的扩张型企业合并那些经营管理不善的企业,防止亏损企业继续浪费经济资源。

2. 企业合并可实现生产要素的合理流动,合理调整产业结构和产品结构。通过企业合并,可以促使有限的经济资源流向社会需要的产业和产品生产部门,实现生产要素的合理流动,以达到产业

结构和产品结构的调整。

3. 企业合并可以使资本集中,刺激现有企业扩大规模。社会化大生产的发展通常要求生产经营向集约化的方向发展,不断扩大现有企业的规模,而企业合并则是资本集中的重要方式,是扩大企业规模的重要手段。

另外,企业合并对于减少投资风险,确保原材料供应,开拓市场,或取得新技术和税务优惠等方面都有重要作用。

二、企业合并的形式

企业合并可采取不同的方式,主要有三种形式:

(一)吸收合并

吸收合并是指由两家或两家以上企业合并成一家企业,成为一个法人的一种企业合并形式,又称企业兼并。经过吸收合并,通常只让一家公司继续经营,另外一家或几家公司合并后不复存在。吸收合并可以按几种不同的方式来实现,常见的有以下两种:

1. A公司(存在的公司)可以用现金购入B公司的一切资产并接受其一切负债,B公司再以其所收取的现金付给其股东,从而B公司也就自行消亡。

2. A公司(存在的公司)可以发行股份给B公司,换取它的各项资产和负债。B公司再将A公司的股份分给它的股东,从而B公司也就停止存在。

(二)创立合并

创立合并和吸收合并相类似,是指在两个或两个以上公司的基础上重新组成一个新的公司的一种企业合并形式。新公司接受原有各公司的一切资产和负债,并发行股份给各公司。原有的各公司将所取得的股份分别分给股东,从而原各公司就此消亡。

(三)控制股权合并

控制股权合并,简称控股合并。控股合并是指由一家公司通过一定方式取得能够控制另一家公司所必需的控股百分比股份的一

种企业合并形式,即一个公司通过多数股份的取得,而控制另一家公司的经营。在这种形式下,如果拥有的股份不是很多,这两个公司的关系一般只是投资者和被投资者的关系。如果拥有的股份数额很大,则存在一种“母公司”和“子公司”的密切关系。母子公司关系的形成必须具有以下三个条件:

1. 母公司(控股公司)掌握了子公司(附属公司)的管理权;
2. 母公司至少拥有子公司的多数普通股股权;
3. 公司间发生很多的往来事项。

这里所说的“多数”股份,即控股股份,从理论上讲,母公司所拥有子公司的股权应在 51% 以上。但在附属公司有相当规模,而股份又比较分散的情况下,往往控制了 30% 左右的股份,有时甚至 25% 左右,就足以有效地对付那些分散的 70% 左右的股份,而左右局面,达到控制的目的。

控股关系可以是单层的,也可以是多层的。单层控股关系是指母公司直接控制子公司;多层关系,是指母公司除了直接控制子公司外,还通过子公司间接地控制其他公司(孙公司)。例如,A 公司持有 B 公司股份的 70%,而 B 公司又持有 C 公司股份的 80%,则 A 公司通过 B 公司又控制了 C 公司的经营管理大权。

三、企业合并的程序

企业合并应建立在企业自愿的基础上,而不是行政命令的产物。在选定合并对象后,参与合并的双方应首先进行意向性接触,然后,按照下列程序进行:

(一)提出申请

实施合并的企业,应由其最高权力机构做出合并其他企业的决策。国有企业在合并前应向国有资产管理部、财政部门提出申请,然后由国有资产管理部根据企业的书面报告及有关财务报告,并考虑其他方面提出的意见,办理是否同意合并其他企业的审批手续。

(二) 谈判协商

经批准后,通过产权交易市场或直接谈判,与所选择的被并企业就合并的有关事宜进行协商,合并双方应在协商的基础上签订合并协议。

(三) 对被并企业进行资产确认和评估

购进企业可以委托具有评估资格的资产评估机构,对被并企业的各项资产进行评估,核实债权债务,确定资产或产权转让的底价。被并企业如为国有企业,经评估的资产价值还应经国有资产管理部门核准确认。

(四) 确定成交价格

资产评估价值只表明资产的公允价格,不一定就是购进企业和被并企业的成交价格。在资产评估价格的基础上,还应考虑诸如职工素质、企业发展前景、产品市场状况、技术水平、退休职工人数,以及企业其他负担情况等因素。成交价格可以通过招标定价等形式来确定。

(五) 签署产权转让协议

合并双方成交后,购进企业和被并企业的所有者代表应签订产权转让协议,包括价款的支付方式、付款日期等。国有企业还应将成交价、付款方式和付款日期报经国有资产管理部门批准。

(六) 办理移交手续

产权转让协议签字后,应按照法定程序,办理清算及法律手续。被并国有企业的产权转让后,应编制成交时的财产清单,以及会计报表,并分别报送国有资产管理部门及其他有关部门。

至此,企业合并过程已全部结束,购进企业完全得到了对被并企业的控制权。

第二节 企业合并的会计处理

企业合并的会计处理,通常可以采用两种方法,即购买法和权益联营法。本节仅介绍在吸收合并条件下的会计处理方法,至于控股合并的会计处理方法将在第三节讨论。

一、购买法

购买法是处理企业合并的主要会计方法之一,它是将企业合并视为购买另一家企业的净资产。在吸收合并条件下,在会计处理上,将企业合并视为购进一批资产,购进企业应按评估的公允价值记录并入的资产和负债,购买成本(实际支付的购买价格)超过净资产公允价值的部分称为商誉,确认为无形资产或是直接调整所有者权益项目。在企业合并过程中,如果购买成本低于净资产公允价值,其差额应先行调整成贬值资产(除长期证券投资之外的各项非流动资产),未尽部分作为负商誉,计入递延贷项。确认的商誉和负商誉都应在以后各期予以摊销,而被购并企业可参照清算会计方法结束旧账。

以下举例说明企业兼并时,采用购买法所进行的会计处理。

[例 1]假设 A 公司于 19××年 12 月 31 日兼并了 B 公司,兼并后 B 公司不复存在。A 公司支付 2 700 000 元,取得 B 公司的全部资产和负债,另外,A 公司支付各种费用 100 000 元。B 公司 19××年 12 月 31 日的资产负债表如表 1—1。

1. 被并企业(B 公司)结束旧账的会计处理

被并企业在产权转让成交后,应结束旧账,及时办理有关手续。首先,B 公司应按资产评估后的价值,调整有关科目。假设在资产评估中,存货增值 80 000 元,固定资产净值增加 240 000 元,无形资产增值 259 840 元,应付债券调高 99 840 元,应做会计分录如下:

表 1—1

会计科目	账面价值	公允价值	会计科目	账面价值	公允价值
银行存款	40 000	40 000	短期借款	350 000	350 000
存 货	760 000	840 000	应付账款	50 000	50 000
固定资产	3 200 000	3 600 000	应付债券	1 200 000	1 298 840
累计折旧	(640 000)	(800 000)	实收资本	800 000	
无形资产	240 000	499 840	资本公积	400 000	
			盈余公积	80 000	
总 计	3 600 000		总 计	3 600 000	

(1)按资产评估结果调整原账面有关账户的价值,会计分录为:

借:存 货	80 000
无形资产	259 840
固定资产	240 000
贷:资本公积	480 000
应付债券	99 840

(2)B公司应注销原账面资产和负债项目(企业净资产部分先记入“其他应收款”科目),其会计分录为:

借:短期借款	350 000
应付账款	50 000
应付债券	1 299 840
累计折旧	800 000
其他应收款	2 480 000
贷:银行存款	40 000
存 货	840 000

固定资产	3 600 000
无形资产	499 840

(3) A公司以2 700 000元的价款购买B公司价值2 480 000元的净资产,当收到产权转让价款时,会计分录为:

借:银行存款	2 700 000
贷:其他应收款	2 480 000
资本公积	220 000

(4)在完成产权移交手续后,应结平所有账户,即冲销所有者权益项目和银行存款项目,被并企业产权转让的价款收入应上交企业的所有者。其会计分录如下:

借:实收资本	800 000
资本公积	1 100 000
盈余公积	800 000
贷:银行存款	2 700 000

2. 购进企业的会计处理

A公司应将B公司的资产和负债项目,并入本公司的账内,支付的产权转让价款2 700 000元和发生的各种费用100 000元,与B公司净资产的差额320 000(2 700 000 + 100 000 - 2 480 000)元列为商誉,记入无形资产账户。其会计处理如下:

(1)支付合并过程中发生的各项费用:

借:长期投资——B公司	100 000
贷:银行存款	100 000

(2)将B公司的资产和负债项目并入A公司账内,产权转让价款,作为对B公司的投资:

借:银行存款	40 000
存 货	840 000
固定资产	3 600 000
无形资产——商标权	499 840

无形资产——商誉	320 000
贷：短期借款	350 000
应付账款	50 000
应付债券	1 299 840
累计折旧	800 000
长期投资——B公司	2 700 000

(3)当实际支付转让价款时：

借：长期投资——B公司	2 700 000
贷：银行存款	2 700 000

二、权益联营法

权益联营法是处理企业合并的另一种会计方法，也称权益合并法。权益联营法是将企业合并视为由两个经营主体对一个联合后的企业或集团公司开展经营活动的资产贡献，即经济资源的联合。由于两个企业都被看成合并后的集团公司的附属企业，任何一个企业的账面价值都不需要做出重大变更，即不需要将资产和负债调整为市场公允价格，仍按原账面价值和原始成本基础加以合并。由于不是将企业合并视为资产交易，也就不存在购买价格超过净资产公允价格的问题。

在权益联营法下，记录合并的净资产是按其账面价值，而不是像购买法那样按市场公允价格合并入账，因而企业合并后，可能获得一些额外的收益。这些收益仅仅是由于企业合并产生的，而不是由于企业合并后经营的成果。因此，对权益联营法的使用有许多限制，在有些国家，法律或会计准则严格规定，只有在被并企业的所有者权益仍然构成了购进企业的所有者权益，即购进企业以自己的股票换取了几乎全部（通常在90%以上）的普通股票时，方可采用权益联营法。

在一般情况下，购进企业是通过发行普通股股票方式来换取并入企业的净资产。合并后，被并企业将不复存在，但其所有者却

将其原有净资产换成了购进企业新发行的普通股股票,与购进企业的所有者共同拥有合并企业的权益,成为联合的所有者。当合并完成后,购进企业是以并入企业的账面价值记录合并业务的。但是,这并不排斥对个别资产项目做出必要的调整。例如,待摊费用、预提费用项目,如对以后正常经营并无作用,应加以注销;又如,那些账实不符的项目也应调整为实际数。如此等等。

在权益联营法中,所有者权益的合并是记录权益联营业务的难点之一。在合并时,其所有者权益的合并虽然总额不变,但其结构却会发生变化,即购进企业在记录合并业务时,并不是按被并企业所有者权益各项目的账面数记录的,而是按换出股票的面值和股票溢价发行收入记账的。在合并时,可能会发生以下几种情况:

1. 换出股票的面值总和(面值 \times 股份数)等于被并企业的实收资本

在这种情况下,合并时,所有者权益的结构不会发生变化。应将购进企业的所有者权益的各项目与被并企业所有者权益的各项目简单相加即可。现举例说明如下:

[例2]假设A公司以合股的方式合并B公司,并将B公司的净资产折价入股,其净资产的账面价值2 000 000元,折股80万股,每股面值1元。B公司在合并时的资产负债表如表1—2:

表 1—2 资产负债表

会计科目	账面价值	会计科目	账面价值
银行存款	40 000	短期借款	350 000
存 货	760 000	应付账款	50 000
固定资产	3 200 000	应付债券	1 200 000
累计折旧	(640 000)	实收资本	800 000
无形资产	240 000	资本公积	400 000
		盈余公积	800 000
总 计	3 600 000	总 计	3 600 000

根据以上资料,A公司做合并会计分录如下:

借:银行存款	40 000	
存 货	760 000	
固定资产	3 200 000	
无形资产	240 000	
贷:短期借款		350 000
应付账款		50 000
应付债券		1 200 000
累计折旧		640 000
股 本		800 000
资本公积		400 000
盈余公积		800 000

2. 换出股票的面值总和(面值×股份数)超过被并企业的实收资本

如果换出股票的面值总和大于被并企业的实收资本,应首先冲减被并企业的资本公积;如果还不足以抵补这种差额,可再依次冲减被并企业的盈余公积和未分配利润。现举例说明如下:

[例3]假设A公司与B公司合并时,B公司的净资产折股100万股,每股面值1元,换取的股票面值总额为1 000 000元,超过B公司实收资本合计800 000元,差额200 000元。该差额应冲减B公司的资本公积。因此,合并时B公司的资本公积为200 000(400 000-200 000)元。合并时A公司应做会计分录如下:

借:银行存款	40 000	
存 货	760 000	
固定资产	3 200 000	
无形资产	240 000	
贷:短期借款		350 000
应付账款		50 000