

李殿富 主编

会计特殊问题处理方法

经济 管 理 出 版 社

会计特殊问题 处理方法

李殿富 主编

经济管理出版社

责任编辑 刘其昌

责任校对 贾全慧

版式设计 徐乃雅

图书在版编目 (CIP) 数据

会计特殊问题处理方法/李殿富主编. - 北京: 经济管理出版社, 1998.6

ISBN 7-80118-641-9

I. 会… II. 李… III. 会计方法 IV. F231

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 14999 号

会计特殊问题处理方法

李殿富 主编

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 国防工业出版社印刷厂

850 × 1168 毫米 1/32 6.5 印张 158 千字

1998 年 8 月第 1 版 1998 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—15000 册

ISBN7 - 80118 - 641 - 9/F·613

定价: 12.00 元

·版权所有 翻印必究·

(凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836)

前 言

随着市场经济体制的建立和企业经营形式、机制的多样化,我们面临的会计问题也日趋复杂,而现行会计准则和会计制度只规范了企业经营中资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等基本要素,和生产、购进、销售、库存、投资等最普通的经济行为。经济业务是复杂的,动态的,企业进行会计核算的目的也是多元的。两者的差异使得一些企业特殊经济行为在制度上没有涉及或者只是点到为止,操作性差,为此我们设计了十个方面的特殊问题进行专题探讨。这十个方面的问题几乎都是正在《中国财经报》上以“会计新知识系列讲座”连载,社会反响很好,我们这些作者在原基础上,进行充实、完善形成本书。

本书对外币业务会计、合伙企业会计、租赁业务会计、分店会计、合并会计报表、连锁店会计、企业清算、现行成本会计及其应用、金融工具会计、企业重组会计等进行解析,选题注重务实,可以说是当前企业经常碰到的特殊会计问题,对这些问题的分析、说明主要依据了三方面:①我国现有相关的法律法规;②国内外可供借鉴的做法;③会计理论和会计职业判断。力求对这些问题的解析具有指导性,对这些问题的处理具有可操作性,以服务于我国的会计工作改革,是我们写作本书的初衷。

本书撰稿人:第一题胡燕副教授;第二题梁玉琨副教授;第三题谢志华教授;第四题李殿富教授;第五题苏君副教授;第六题汤谷良教授;第七题袁琳副教授;第八题李萍莉讲师;第九、

十题杨有红教授。全书由李殿富总纂定稿。

书中不妥之处，恳望指正！

作者

1997 年 3 月

目 录

第一题 外币业务会计	(1)
1. 什么是外币、记帐本位币和外币业务?	(1)
2. 什么是外汇和汇率?	(2)
3. 什么是记帐汇率和帐面汇率?	(3)
4. 什么是汇兑损益? 汇兑损益应如何确认?	(3)
5. 什么是外汇统帐制和外汇分帐制?	(5)
6. 在外汇统帐制下, 外币业务核算的原则是什么? ...	(6)
7. 在外汇统帐制下, 外币兑换业务如何核算?	(6)
8. 接受外币资本投资如何核算?	(7)
9. 外汇借款如何核算?	(10)
10. 偿债基金如何核算?	(11)
11. 在外汇统帐制下, 汇兑损益的计算方法有哪些?	(11)
12. 汇兑损益的核算原则是什么?	(15)
第二题 合伙企业会计	(17)
1. 合伙企业有哪些基本特征?	(17)
2. 合伙人出资数额和资本份额的确认与会计处理方法如何?	(18)
3. 合伙企业会计主体发生了变化, 所有者的权益	

- 部分应作如何变动? (19)
4. 合伙企业损益分配应考虑哪些因素? (22)
5. 合伙企业损益分配的方法有哪几种? (22)
6. 合伙企业的清算有哪些方式, 如何运作? (26)

第三题 租赁业务会计 (33)

1. 从承租人角度看租赁制有哪些优缺点? (33)
2. 租赁有哪些种类? (34)
3. 租赁契约应包括哪些内容? (36)
4. 租赁会计基本理论争论的焦点在哪儿? (38)
5. 经营租赁业务的会计处理如何? (40)
6. 融资租赁业务的会计处理如何? (44)

第四题 分店会计 (50)

1. 企业为什么要设置分店会计? (50)
2. 分店执行何种会计制度? (50)
3. 总店供给分店的商品采用何种计价标准? (51)
4. 分散制下的分店会计怎样进行核算? (52)
5. 集中制下的分店会计怎样进行核算? (64)
6. 分店的固定资产怎样核算? (69)
7. 总店帐上的分店费用怎样处理? (69)
8. 分店之间的往来怎样记帐? (70)
9. 分店之间调拨商品发生的运费怎样核算? (70)
10. 总店在国外开设分店时怎样核算? (71)

第五题 合并会计报表 (72)

1. 什么是合并会计报表? 合并会计报表有什么特点?
..... (72)

2. 为什么要编制合并会计报表? 我国编制合并 会计报表的现状如何?	(73)
3. 合并会计报表的合并理论有哪些?	(74)
4. 我国合并会计报表的合并范围是什么? 合并 会计报表的种类有哪些?	(75)
5. 如何统一母公司与子公司的会计报表决算日、 会计期间和会计政策?	(79)
6. 为什么要对外币会计报表进行折算? 怎样对 外币会计报表进行折算?	(79)
7. 什么是少数股东权益和少数股东本期损益? 为什么要将它们单独列示?	(82)
8. 编制合并会计报表的程序是什么? 为编制合并 会计报表, 子公司应向母公司提供哪些资料?	(83)
9. 首期编制合并会计报表时应抵消的内部交易有哪些? 应如何分别抵消?	(85)
10. 怎样编制首期合并资产负债表、合并损益表和 合并利润分配表?	(90)
11. 以后各期编制合并会计报表时应抵消的内部 交易有哪些? 应如何分别进行抵消?	(99)
12. 如何编制合并财务状况变动表?	(101)
13. 合并会计报表的附注中应披露哪些事项?	(101)

第六题 连锁店的财务会计管理..... (103)

1. 连锁店财务会计管理工作有哪些基本要求?	(103)
2. 连锁店开业时的财务会计问题如何处理?	(105)
3. 连锁店内部财务会计管理模式如何设计?	(107)
4. 连锁店如何规范管理制度, 强化内部财务会计约束?	(108)

5. 连锁店如何强化总店的资金融通、调度能力?	(113)
6. 如何完善连锁店财务会计的监控功能?	(115)
7. 正规连锁店的内部核算方式如何?	(116)
8. 自由连锁店和加盟连锁店如何进行内部核算?	(118)
9. 内部配送商品的计价方法有哪些?	(120)
10. 分店的固定资产如何核算?	(121)
11. 分店间往来如何处理?	(122)
12. 客户退货如何处理?	(123)
13. 分店商品、现金短少如何处理?	(124)
14. 库存商品调价如何作会计分录?	(124)
15. 对增值税如何进行内部结转核算?	(125)
16. 分店利润如何计算与结缴?	(126)
17. 连锁店如何汇总(或合并)会计报表?	(126)

第七题 企业清算会计 (128)

1. 企业解散的原因及基本程序是什么?	(128)
2. 解散清算的会计处理是什么?	(131)
3. 企业破产的界定及其类型有哪些内容?	(132)
4. 破产清算有哪些处理程序?	(133)
5. 关于清算财产的范围及作价有何规定?	(133)
6. 清算费用和清算损益如何界定与核算?	(135)
7. 债务清偿和剩余财产分配有何规定?	(139)

第八题 现行成本会计及其应用 (141)

1. 财务会计实施历史成本原则的必要性及其弊端是什么?	(141)
2. 解决历史成本原则弊端有哪几种方法?	(145)
3. 现行成本会计的基本原理及意义如何?	(155)

4. 菲利普公司的现行成本会计模式如何?	(160)
5. 企业会计模式和会计方法如何选择?	(165)
第九题 金融工具会计	(169)
1. 什么是金融工具?	(169)
2. 金融工具包括哪些种类?	(170)
3. 金融工具有哪些特点?	(173)
4. 金融工具会计要解决的问题包括哪些?	(174)
第十题 企业重组会计	(186)
1. 什么是企业重组?	(186)
2. 什么是重组会计?	(187)
3. 重组计划包括哪些内容?	(187)
4. 重组会计应解决哪些关键问题?	(188)
5. 重组会计包括哪些具体内容?	(190)

第一题 外币业务会计

1. 什么是外币、记帐本位币和外币业务？

外币一般是指本国货币以外的其他国家和地区的货币，包括各种纸币和铸币等，从会计角度来看，外币是指记帐本位币以外的货币。

会计主体在生产经营过程中涉及多种货币计价核算时，需要选用一个统一的货币作为记帐货币，并以该货币来表示和处理各项经济业务，这种会计主体在会计核算时所统一采用的作为会计计量基本尺度的记帐货币称为记帐本位币，其作用在于能在会计上统一反映各类不同币种计价的经济业务。我国《企业会计准则》规定，会计核算以人民币为记帐本位币，业务收支以外币为主的企业，也可以选定某种外币作为记帐本位币，但编制的会计报表应当折算为人民币反映。企业的记帐本位币选定以后，以本位币计量的经济业务，可根据其实际发生额直接记入有关帐户，而对于记帐本位币以外的货币表示和计量的经济业务，则应通过一定的换算标准，将其换算成记帐本位币以后才能计入有关帐户。同时，记帐本位币一经确定后，一般不得随意变更。

外币业务是指以记帐本位币以外的货币（即外币）进行款项收付、往来结算以及计价等业务。我国境内企业一般以人民币为记帐本位币，因此，发生的以非人民币的外国货币进行收付、结

算和计价的经济业务即为外币业务；如果某些企业选用了某种外国货币作为记帐本位币，则所发生的非该种外国货币表示的收付、结算和计价业务，属于企业的外币业务。企业外币业务应设置外币帐户进行核算，包括外币现金、外币存款、外币借款和以外币结算的债权债务帐户等帐户。这类帐户应采用复币式记载，即除了登记外币金额、汇率外，还应同时折算为人民币记帐。

2. 什么是外汇和汇率？

外汇是以外国货币表示的用于国际结算的支付手段。它有两个基本特征：其一，它必须是以外币表示的资产；其二，它可以自由兑换成其他形式的资产或支付手段。根据我国《外汇管理暂行条例》的规定，在我国，外汇包括以下内容：1. 外国货币：包括钞票、铸币等；2. 外币有价证券：包括政府公债、国库券、公司债券、股票、息票等；3. 外币支付凭证：包括票据、银行存款凭证、邮政储蓄凭证等；4. 其他外汇资金。

汇率是指一种货币和另一种货币之间的兑换率，即一种货币用另一种货币表示的价格。目前，在国际上，汇率的标价方法有直接标价法和间接标价法两种，直接标价法是用一定单位的外国货币为标准来计算应折合若干单位的本国货币的方法。如1美元可以兑换8元人民币（ $\$1 = \text{¥}8$ ）；间接标价法是以一定单位的本国货币来计算应折合若干单位的外国货币。如1元人民币可兑换0.125美元（ $\text{¥}1 = \$0.125$ ）。目前大多数国家，包括我国均采用直接标价法。汇率按买入和卖出来分，可以分为买入汇率、卖出汇率和中间汇率。买入汇率是指银行向客户买入外汇时所采用的汇率；卖出汇率是指银行向客户出售外汇时所采用的汇率；中间汇率是指银行买入汇率和卖出汇率的平均值。汇率按固定与浮动分为固定汇率和浮动汇率。固定汇率是指某一国家的货币与其他国家的货币的兑换比率是基本固定不变的；浮动汇率是指某

一国家货币与其他国家的货币的兑换比率根据外汇市场的供求情况而相应变动的汇率。我国在外汇管理体制改革后实行的是以市场供求为基础的、单一的、有管理的浮动汇率制。

3. 什么是记帐汇率和帐面汇率？

记帐汇率是指企业发生外币业务时，在外币帐户进行记录所采用的汇率。外汇体制改革后，我国实行有管理的浮动汇率，由中国人民银行每日公布人民币对美元交易的中间价及对其他主要货币的汇率，各外汇指定银行以此为依据，在浮动幅度范围内自行确定挂牌买卖汇率。这样，在同一时间出现了两种汇率，一种是人民银行公布的市场汇率，另一种是各外汇指定银行的挂牌汇率，这两种汇率之间是有差异的。目前，我国有关制度中规定，企业应以中国人民银行公布的市场汇率中间价为记帐汇率（采用分帐制核算的企业除外）。这个汇率可以是业务发生当月一日的汇率，也可以是业务发生当日的汇率。企业可以自行确定使用，但一经确定后，不得随意变更。

帐面汇率是指企业在外币帐户中已登记入帐后所形成的汇率，即过去的记帐汇率。它是企业期末确定汇兑损益的依据之一。

4. 什么是汇兑损益？汇兑损益应如何确认？

汇兑损益是指企业各外币帐户由于记帐的时间和汇率不同而产生的折合为记帐本位币的差额。

关于汇兑损益的确认，目前存在两种观点，即单项交易观和两项交易观。第一种观点认为，应将外币交易的发生和以后结算视为一笔交易的两个阶段，该交易只有在清偿有关的应收、应付外币帐款后才算完成，在这个过程中，由于汇率变动而产生的折合为记帐本位币金额的差额，应调整该项交易的成本或收入。按

照这种观点，汇兑损益不单独予以确认；第二种观点认为，外币交易的发生和结算应作为两项相互独立的交易处理，该交易在结算时由于汇率变动而产生的折合成记帐本位币的差额，不再调整原来的成本或收入，而应单独设立“汇兑损益”帐户进行反映。在这种观点中，关于汇兑损益的确认又有两种方法，其一，本期汇兑损益的确认应以实现为标准，即对外币帐户只确认实际发生的汇兑损益并登记入帐，包括外币存款在支用时产生的汇兑损益、外汇借款在归还时产生的汇兑损益、外币债权债务在实际结算时产生的汇兑损益以及不同货币在兑换时产生的汇兑损益，对外币资产和负债帐户的余额如尚未使用的货币资金、尚未结算的债权债务及尚未归还的外汇借款等应确认为未实现的汇兑损益，未实现的汇兑损益应反映在“递延汇兑损益”帐户，递延到以后会计期间。如 11 月 15 日出口商品计 1 000 美元，汇率 1:8.60，25 日收回 600 美元，当日汇率 1:8.65，11 月末汇率为 1:8.70，则企业当月实现汇兑损益 30 元 ($\$ 600 \times 0.05$)；其二，本期汇兑损益应按全部数确认，包括已实现和未实现两部分。即只要汇率发生了变动，就应确认汇兑损益，除了平时外币收付或结算时按规定的办法确认已实现的汇兑损益外，对各外币帐户的余额按期末变动后的汇率进行调整，调整后的帐面价值与原帐面价值的差额确认为汇兑损益，而不论其是否在本期实现。如上例，企业当月的汇兑损益为 70 元 ($400 \times 8.70 - 400 \times 8.60 + 30$)。这种处理方法使各期反映的经营成果和财务状况比较接近客观实际。

从目前的情况看，两项交易观是国际通行的会计惯例。国际会计准则委员会在《外汇汇率变动影响的会计》中建议按两项交易观处理外币交易，并主张在大多数情况下采用立即确认未实现汇兑损益的方法。主要内容为：外币交易在入帐时应根据业务发生时的实际汇率或接近实际的汇率折合为会计主体的编报货币；资产负债表上外币的货币性项目应按期末汇率折算；由于汇率不

同发生的汇兑差额，一般应计入本期损益，对于长期的外币货币性项目，其发生的未实现汇兑损益，在预计的将来不会反复出现汇兑损失的，可以作递延处理，并在有关货币性项目存在期内，计入本期和以后各期的损益中。

美国财务会计准则委员会在 1981 年 12 月公布的第 52 号财务会计作者公告《外币交易和外币财务报表折算的会计处理》中，要求对外币交易的会计处理采用两项交易观，并规定发生的汇兑损益应在汇率变动的当期予以确认。

英国在外币交易的会计处理上类似于美国，但在对长期货币性外币项目的能否兑换存在疑问的情况下，基于稳健原则，才不把未实现的汇兑利得或超过以往的未实现汇兑损失的部分确认为当期损益。

我国外币交易的处理采用了两项交易观，汇兑损益的确认采用第二种方法。

汇兑损益按其产生的来源，可分四种经常性的汇兑损益：交易汇兑损益（发生以外币计价的购销业务时，由于收回或偿付债权债务而产生的汇兑损益）、兑换汇兑损益（外币之间或外币与记帐本位币兑换时产生的汇兑损益）、调整汇兑损益（期末将外币帐户的余额按期末市场汇率进行调整时而产生的汇兑损益）、折算汇兑损益（期末编制合并会计报表时，将外币表示的报表折算为以记帐本位币表示的报表时产生的汇兑损益）。

5. 什么是外汇统帐制和外汇分帐制？

外汇统帐制是一种以本国货币为记帐本位币的记帐方法，如以人民币为记帐单位来记录所进行的外汇交易业务，将发生的多种货币的经济业务，统统折合成人民币加以反映，外币在帐上仅作辅助记录。这种方法对于涉及外币种类少，且外汇业务不多的企业比较适用。我国除了有外币业务的金融企业外，其他企业一

一般都采用这种方法。本文所介绍的主要是外汇统帐制下外币业务的核算。

外汇分帐制也称为原币记帐法，是指在外汇交易发生时直接用原币记帐，平时不进行汇率折算，也不反映记帐本位币金额，如果涉及两种货币的交易，则用“货币兑换”科目作为两种货币帐务之间的桥梁，分别与原币的有关帐户对转，月末，应将所有以外币记帐的各帐户全部按月末市场汇率折算成记帐本位币金额，并汇总确认汇兑损益。有外币业务的金融企业采用这种方法。

6. 在外汇统帐制下，外币业务核算的原则是什么？

根据我国有关制度的规定，企业的外币帐户包括外币现金、外币存款以及以外币结算的债权和债务，根据我国外汇管理的规定，不允许开立现汇帐户的企业可以开设外币现金和外币存款以外的其他外币帐户。企业发生外币业务时，与外币业务相关的外币帐户可以采用业务发生当时的市场汇率作为折合汇率，也可以采用业务发生当期期初的市场汇率（即当月一日汇率）作为折合汇率，期末，各外币帐户的余额按期末汇率进行调整，按照期末市场汇率折合的人民币金额与原帐面人民币金额的差额，确认为当期的汇兑损益。其他非外币帐户不作调整。

7. 在外汇统帐制下，外币兑换业务如何核算？

外币兑换业务包括企业从银行购汇、将外汇售给银行及用一种外币兑换成另一种外币。

企业向银行购汇时，将所购入的外币按当日或期初市场汇率折合为人民币借记“银行存款——外币户”帐户，按实际所付的人民币数额（购汇的数量乘以银行挂牌汇率卖出价）贷记“银行存款”帐户，二者的差额记入“汇兑损益”等帐户。

企业将所持有的外币卖给银行时，按实际所收到的人民币数额（卖出的数量乘以银行挂牌汇率买入价）借记“银行存款”帐户，将所售出的外币按当日或期初市场汇率折合为人民币后贷记“银行存款——外币户”，二者的差额记入“汇兑损益”等帐户；不允许开立现汇帐户的企业，应将取得的外币及时结售给银行，按实际收到的人民币数额借记“银行存款”帐户，将取得的外币按当日或期初汇率贷记“应收帐款”等外币帐户，二者的差额作为汇兑损益处理。

8. 接受外币资本投资如何核算？

我国在吸引境外投资方面，较多地采用了中外合资这种股权式合营的方式。在这种合营方式下，合同要明确规定投资各方占企业注册资本的比例，各方投资者需按合同规定的金额和比例缴付出资额，并按出资比例分配利润、分担亏损。因此，出资比例对这类企业的投资者来说至关重要。比例发生变化，就意味着各方权益发生变化，而出资比例与折算汇率有着密切的关系，即投资者以外币投入的资本要按规定的汇率折算为记帐本位币记帐。

企业接受投资者以外币投入的资本时，根据我国有关制度的规定，应按一定的汇率将其出资额折合成记帐本位币，其汇率的选择及核算原则在 1995 年 12 月之前遵循如下规定：

①资产帐户应按收到出资当日的市场汇率折合为记帐本位币。

②资本帐户，如果双方投资合同中有约定汇率的，则按合同约定汇率折合为记帐本位币；合同没有约定汇率的，应根据不同情况进行处理：注册货币与记帐本位币一致的，按收到出资当时的市场汇率进行折合；注册货币与记帐本位币不一致的，按企业第一次收到出资额时的市场汇率折合；若是分期出资，则按第一次收到出资额时的市场汇率折合。