

新编高校会计系列教材

高级财务会计学

薛玉莲 方拥军 主编

西南财经大学出版社

高级财务会计学

薛玉莲 方拥军 主编

责任编辑:唐 滔

封面设计:大涛视觉传播设计事务所

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.com/
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县科技书刊印刷厂
开 本:	850mm×1168mm1/32
印 张:	19.25
字 数:	442 千字
版 次:	2001 年 8 月第 1 版
印 次:	2002 年 6 月第 2 次印刷
书 号:	ISBN 7-81055-834-X/F·686
定 价:	28.80 元

1. 如有印刷,装订等差错,可向本社发行部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无防伪标志不得销售。

序

20世纪90年代以来，中国的会计改革紧紧围绕市场经济的发展而发展，其改革的力度和广度已引起全国乃至全球会计界的关注。会计理论与实务的操作已由与国际接轨发展到与国际对流，会计学术研究空前繁荣。尤其是具体会计准则的陆续出台，新《会计法》的颁布实施及新的全国统一会计制度的发布，更是成为会计实务界和学术界的焦点。以此为特定背景，如何造就新世纪的会计人才就成为当今高等学校会计教育的立足点。

培养面向21世纪的高素质的会计人才，离不开高质量、系统化的教材。由河南省会计学会组织编写的“河南省高校会计丛书”（以下简称“丛书”）无疑是一种有益的尝试。他们组织、动员了全省各有关院校的会计专家、教授、学者，集思广益，协同作战，有效地避免了各高校独立工作、低水平重复的现象，可以说这是河南省会计界同仁合作精神的一次集中体现，也从一个侧面有效地展示了河南会计界的潜能。

从整体上看，“丛书”具有以下几个特点：

1. 全面性。“丛书”各分册覆盖了会计专业的主干课程，可以满足目前各高校的教学基本需求。

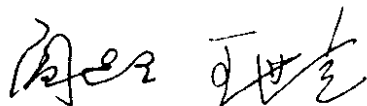
2. 系统性。“丛书”各分册在广度和深度上都作了恰当定位，既相互衔接，又尽可能减少不必要的重复。

3. 实用性。“丛书”各分册编写时都认真考虑了教学规律的要求，内容上力求切合我国会计理论与实务的现实情况，体系安排上以便于“教”和“学”为准绳，书中还附有思考题和练习题，便于学用结合。

4. 创新性。“丛书”各分册从内容到体系较之已有的会计系列教材都有一定的创新，既注意吸收借鉴已有教材的优点，又结合河南高校的实际情况，对“丛书”各分册的内容体系作了较为科学的安排，充分地体现了新《会计法》、具体会计准则和新的全国统一会计制度的要求。

5. 兼容性。“丛书”以高校会计学专业本科学生为主要读者对象，同时也兼顾了其他层面和相关、相近专业的需要，既能体现最新的会计研究成果，又注重会计方法、技能的阐述，以增强对学生实践能力的培养，因而也适于在职会计人员的后续教育与提高。

在初步阅读了这套丛书之后，我们欣喜地看到河南省会计界的努力和成功，因之乐于作序，向各界读者推荐，并深信“丛书”的出版能够产生积极的影响和良好的社会效益。



2001年2月于北京

前 言

我国经过二十多年的改革开放,社会主义市场经济体制已初步建立。随着经济体制改革的不断深入和《公司法》、《证券法》等重要法律的出台以及经济法规的日趋完善,我国已出现了股票上市、期货、租赁、破产清算、企业合并和外币业务等新的经济现象和新的经济业务。同时,在建立现代企业制度过程中,又出现了独资、合伙和股份公司等企业组织形式。所有这些,既向会计界提出了挑战,也为会计的发展提供了机遇,尤其是近几年来中国会计准则体系建设的不断完善、具体会计准则的不断出台和《企业会计制度》的颁布,使得财务会计的内容越来越丰富,给会计工作和会计教学带来了压力和动力。因此,编写一本较为全面而系统阐述新会计问题的教材,就显得尤为必要。

应当看到,我国经济体制改革仍处于探索和发展阶段,许多业务尚未充分开展,经济法规制度还很不完备。为此,我们在编写本书时,既运用了国际通用的财务会计理论和方法,又尽可能考虑我国财务会计理论、方法和准则,作到“洋为中用”;既系统阐述了已成熟的有关会计理论、方法和技术,又充分考虑我国未来会计业务的发展方向,兼顾了现实性与前瞻性,力求使本书有一定的理论性、实践性和综合性。

大学教育的目的之一就是培养学生的独立思考能力、运用所学知识分析解决问题的能力。作为高级财务会计教材,一是要增加信息量,扩展知识面;二是要重视业务分析与实例演示。这也是本书编撰的两个重要指导思想。同时,为便于学生学习,各章后面均有复习思考题和练习题。本书既可作为会计专业、财务管理专业大学本科高年级学生使用,又可为会计实务工作者自学或继续教育作参考。

本书由薛玉莲、方拥军任主编,他们除编写部分初稿外,还主持大纲的设计和负责对全部初稿进行修改、补充和总纂。全书初稿编写的分工为:第一、二、八、九章由方拥军编写;第三、十一、十二章由郝秀琴编写;第四章由韩新宽编写;第五、六章由薛玉莲编写;第七章由薛玉莲、谢香兵编写;第十章由李献宗编写。

尽管我们编写一本高质量高级财务会计教材的愿望始终如一,但由于本书涉及的许多内容尚处于探索阶段,加之编者水平有限,又因编写任务较紧,仓促成稿付梓,书中缺点乃至错误恐难以避免,恳请读者匡正。

编者

2001年5月

目 录

第一章 独资与合伙企业会计	(1)
第一节 独资企业会计	(1)
第二节 合伙企业会计	(16)
复习思考题	(42)
练习题	(42)
第二章 公司会计	(46)
第一节 公司的种类与特征	(46)
第二节 股东权益的会计处理	(52)
第三节 每股收益	(78)
第四节 公司报告:分部报告与中期报告.....	(94)
第五节 股票上市公司的信息披露.....	(112)
复习思考题.....	(126)
练习题.....	(127)
第三章 总分店会计	(131)
第一节 总分店会计概述.....	(131)
第二节 总分店往来和联合报表的编制.....	(138)
第三节 相对账户的调整.....	(154)

第四节 分店会计的其他问题·····	(158)
复习思考题·····	(163)
练习题·····	(164)
第四章 租赁会计·····	(169)
第一节 租赁的性质、特点及分类·····	(169)
第二节 经营租赁的会计处理·····	(176)
第三节 融资租赁的会计处理·····	(181)
第四节 其他租赁业务的会计处理·····	(199)
复习思考题·····	(208)
练习题·····	(209)
第五章 企业合并·····	(211)
第一节 企业合并的种类和程序·····	(211)
第二节 企业合并的会计方法·····	(216)
复习思考题·····	(230)
练习题·····	(230)
第六章 合并会计报表的编制(上)·····	(233)
第一节 合并会计报表概述·····	(233)
第二节 股权取得日合并报表的编制·····	(249)
第三节 股权取得日后合并报表的编制·····	(281)
复习思考题·····	(304)
练习题·····	(304)
第七章 合并会计报表的编制(下)·····	(312)
第一节 企业集团内部交易的类型及抵消方法·····	(312)

第二节 存货交易及其抵消·····	(316)
第三节 长期资产交易及其抵消·····	(330)
第四节 企业集团内部债券投资的抵消·····	(340)
第五节 合并会计报表中的特殊问题·····	(347)
复习思考题·····	(381)
练习题·····	(382)
第八章 外币业务会计·····	(390)
第一节 外汇和外汇市场·····	(390)
第二节 外币交易会计的两种观点·····	(394)
第三节 汇兑损益及其会计处理·····	(401)
复习思考题·····	(414)
练习题·····	(414)
第九章 外币报表折算·····	(416)
第一节 外币报表折算概述·····	(416)
第二节 外币报表折算方法·····	(420)
第三节 我国外币报表折算方法的规定与处理·····	(447)
复习思考题·····	(452)
练习题·····	(453)
第十章 物价变动会计·····	(456)
第一节 物价变动会计概述·····	(456)
第二节 一般物价水平会计·····	(472)
第三节 现行成本会计·····	(484)
第四节 现行成本/一般物价水平会计·····	(494)
复习思考题·····	(501)

练习题·····	(502)
第十一章 公司清算与公司重组·····	(506)
第一节 公司解散清算及其会计处理·····	(506)
第二节 公司破产清算及其会计处理·····	(518)
第三节 公司重组·····	(532)
复习思考题·····	(541)
练习题·····	(541)
第十二章 其他专题·····	(547)
第一节 期货交易与期货会计·····	(547)
第二节 政府会计·····	(559)
第三节 非营利组织会计·····	(578)
第四节 商品委托销售、专营权与分期收款销售 ···	(590)
复习思考题·····	(601)
练习题·····	(602)
参考文献·····	(607)

第一章 独资与合伙企业会计

第一节 独资企业会计

一、独资企业及其特点

(一)关于独资企业

独资,是指一个业主单独出资经营,出资者对企业债务承担无限责任的一种企业组织形式。所有者权益仅属业主所独有。作为一种无限责任性质的企业组织形式,“独资”企业有三种类型,即个人独资企业、外商独资企业和国有独资公司。其中,外商独资企业是指外商在中国境内投资设立的外资企业,它的组织形式应根据其在中国注册情况或其母公司的性质而定;而国有独资公司则是指国家授权投资的机构或部门单独投资设立的公司,或者原来的国有企业依照我国《公司法》改建的国有独资公司,其组织形式为有限责任公司。因此,本章所述的独资企业仅指个人独资企业。

(二)《中华人民共和国个人独资企业法》与个人独资企业
为了规范个人独资企业的行为,保护个人独资企业投资人

和债权人的合法权益,维护社会经济秩序,促进社会主义市场经济的发展,第九届全国人民代表大会常务委员会第十一次会议于1999年8月30日通过了《中华人民共和国个人独资企业法》,对个人独资企业的设立、投资人及事务管理、解散和清算、法律责任等进行了规范。

1. 个人独资企业,是指依法在中国境内设立,由一个自然人投资,财产为投资人个人所有,投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。

个人独资企业从事经营活动必须遵守法律、行政法规,遵守诚实信用原则,不得损害社会公共利益。个人独资企业应当依法履行纳税义务。国家依法保护个人独资企业的财产和其他合法权益。个人独资企业应当依法招用职工,职工的合法权益受法律保护。

2. 设立个人独资企业应当具备下列条件:

- (1)投资人为一个自然人;
- (2)有合法的企业名称;
- (3)有投资人申报的出资;
- (4)有固定的生产经营场所和必要的生产经营条件;
- (5)有必要的从业人员。

3. 申请设立个人独资企业,应当由投资人或者其委托的代理人向个人独资企业所在地的登记机关提交设立申请书及有关证明文件。设立申请书应当载明下列事项:

- (1)企业的名称和住所;
- (2)投资人的姓名和居所;
- (3)投资人的出资额和出资方式;
- (4)经营范围。

个人独资企业不得从事法律、行政法规禁止经营的业务。

营业执照的签发日期为个人独资企业成立日期,在领取营业执照前,投资人不得以个人独资企业名义从事经营活动。

4. 个人独资企业投资人对本企业的财产依法享有所有权,其有关权利可以依法进行转让或继承;投资人在申请企业设立登记时以其家庭共有财产作为个人出资的,应当依法以家庭共有财产对企业债务承担无限责任。

个人独资企业投资人可以自行管理企业事务,也可以通过签订书面合同委托或者聘用其他具有民事行为能力的人负责企业的事务管理。受托人或者被聘用的人员应当履行诚信、勤勉义务,依合同负责企业事务管理。

个人独资企业应当依法设置会计账簿,进行会计核算。

个人独资企业可以依法申请贷款、取得土地使用权,并享有法律、行政法规规定的其他权利。

5. 个人独资企业有下列情形之一时,应当解散:

- (1) 投资人决定解散;
- (2) 投资人死亡或者被宣告死亡,无继承人或者继承人决定放弃继承;
- (3) 被依法吊销营业执照;
- (4) 法律、行政法规规定的其他情形。

个人独资企业解散,由投资人自行清算或者由债权人申请人民法院指定清算人进行清算。清算期间,个人独资企业不得开展与清算目的无关的经营活动。在按下列清偿顺序清偿债务前,投资人不得转移、隐匿财产:①所欠职工工资和社会保险费用;②所欠税款;③其他债务。个人独资企业财产不足以清偿债务的,投资人应当以其个人的其他财产予以清偿。清算结束后,投资人或者人民法院指定的清算人应当编制清算报告,并于 15 日内到登记机关办理注销登记。个人独资企业解散后,原投资

人对个人独资企业存续期间的债务仍然应承担偿还责任,但债权人在五年内未向债务人提出偿债请求的,该责任消灭。

(三) 独资企业的特点

1. 规模小、资本少,组织设立容易。独资企业的设立不需要像公司设立那样具备较多的条件和办理复杂的手续。业主不需要很多资本,即可向有关机构申请登记开业,可以说,业主的无限责任减少了法律对独资企业设立的制约。

2. 经营独立、管理灵活,责权利高度集中。独资企业的经营管理由业主一人负责,自负盈亏,既无他人分享利润,也不需让他人参与企业经营管理。所以,其经营方针灵活,往往能在一些大企业不愿涉足的经营领域发挥优势。

3. 独资企业也存在一些缺陷。其主要的缺陷是:①资本数量有限从而抑制了企业的规模;②管理和技术力量显得不足;③不易转让出售。

此外,特别需要指出的是,税负重则是独资企业又一个明显的不足。因为在国外,独资企业不是法律主体,因而也不是纳税主体,不需缴纳企业所得税,仅根据业主从事经营活动所取得的个人收入缴纳个人所得税。但是在我国,雇工八人以上的独资企业,必须缴纳企业所得税,而业主从事企业所得的收入还需缴纳个人所得税。重复征税加重了企业和业主个人的负担,不利于独资企业积累资本,扩大规模。

二、独资企业的会计处理

作为无限责任组织形式的独资企业,虽不是一个法律主体,但从会计角度看却是一个独立的会计主体,需要建立账册,作好会计记录,定期编制会计报表,真实反映企业的财务状况和经营成果。独资企业与其他企业相比,其资产、负债以及收入和费用

的会计处理基本相同。所不同的主要是所有者权益,独资企业所有者权益主要包括:业主的最初投资额和追加投资额;企业经营盈亏对所有者权益的影响;在经营过程中业主与企业之间的往来事项对所有者权益的影响。对所有者权益的处理是独资企业会计处理的关键。

(一)有关所有者权益账户

由于业主对独资企业的债务负有无限清偿责任,法律对业主个人投入或撤出资本无须加以约束,对企业利润分配也限制较少,加之在独资企业破产清算时,债权人可以要求业主用个人资产清偿债务,因而独资企业的所有者权益不需要像公司所有者权益那样再分为投入资本和留存收益,全部所有者权益一般只需用一个总数来表示。独资企业的业主对企业负有无限责任,企业的财产和债务很容易与业主的个人财产和债务混淆,因而需要对业主个人与独资企业之间的往来事项加以反映。不过从会计角度看,独资企业仍然应当区分投资和利润、减资和亏损,否则业主无法了解企业一个时期的经营成果,也缺乏向税务机关申报纳税的依据。所以独资企业可以设置“业主资本”、“业主往来”和“损益汇总”三个所有者权益账户。

“业主资本”账户是用来记录业主对独资企业投入资本及其增减数的。业主的原始投资和增加资本均记入本账户的贷方,业主明确的减资数记入本账户的借方。该账户期末贷方余额表示业主实际投资额,但并不表示法律规定的资本数。

“业主往来”账户是用来记录业主个人与企业之间的往来业务、业主暂时性的资本变化,包括业主个人从企业的提款数、暂时存入款、应得工资和应得净利润等项目。业主从企业的提款数、取用商品以及企业为业主个人代付款项等,均应记入本账户的借方;业主个人在本期的应得工资和利润以及企业代业主个

人收取的款项等,均应记入本账户的贷方。业主决定减资,可从本账户的借方转入“业主资本”账户的贷方。“业主往来”账户的期末余额如在贷方,表示企业应付业主的款项;期末余额如在借方,则表示企业应向业主收取的款项。

“损益汇总”账户是用来记录独资企业本期损益形成及分配情况的。全部收入项目转入该账户贷方,全部费用转入该账户借方,收入和费用的差额即为本期利润(或亏损),如果需缴纳企业所得税,则减去所得税费用后就得到税后利润。税后利润应全部归业主所有,从“损益汇总”账户的借方转入“业主往来”账户的贷方;反之,亏损应全部由业主承担,从“损益汇总”账户的贷方转入“业主往来”账户的借方。税后利润一部分可供业主个人消费,另一部分可留在企业供扩大再生产之用。如果独资企业业主与职工订有协议,税后利润中有一定数额是分给职工的红利,则应将应付红利作为企业的负债处理,从“损益汇总”账户的借方转入“应付职工红利”账户的贷方。“损益汇总”账户期末应无余额。

(二) 账务处理

[例 1-1] 刘某独资企业所有者权益的业务核算:

(1) 199×年 2 月 18 日刘某经批准开办一家商品零售店,现金投资 80 000 元。则企业开办时业主投入资本的会计处理为:

借: 现金	80 000
贷: 业主资本	80 000

(2) 3 月 25 日刘某因个人需要,从企业提取现金 4200 元。由于业主从企业提款用于个人消费,是企业资产转移到业主个人手中,而不是企业本身发生的营业费用,因此应作会计处理为:

借:业主往来	4200
--------	------

贷:现金	4200
------	------

(3) 4月5日刘某因生活需要取用企业经营商品供个人消费,该商品进价金额为580元,售价金额650元。业主取用企业商品用做个人消费,应视同从企业提款而不能作为企业的经营成本。另外,业主取用企业商品不能算企业销货,只能作购货减少,所以,业主取用商品不应按售价而应按进价计算。因此可以作以下会计处理:

借:业主往来	580
--------	-----

贷:库存商品	580
--------	-----

(4) 5月8日企业代业主收取款项1800元。这笔款项是业主个人财产,现在由企业代为收取,可视为业主将款项暂存在企业,故可作会计处理:

借:现金	1800
------	------

贷:业主往来	1800
--------	------

(5) 5月16日业主刘某将企业营业款1600元支付个人所欠债务。业主从企业提款用于支付个人债务,应作以下会计处理:

借:业主往来	1600
--------	------

贷:现金	1600
------	------

(6) 12月20日经计算应付业主工资17000元,其中15000元已用现金支付,其余2000元未提取。假设该企业为纳税主体。纳税主体中企业支付业主的工资应记入费用,未支付部分作暂存款,应作以下会计处理:

借:营业费用	17 000
--------	--------

贷:现金	15 000
------	--------

业主往来	2000
------	------