

常 勋 主 编

《高级财务会计》

学习指导与习题

厦门大学会计系列教材

总编：葛家澍 余绪缨

1.4

XIA MEN DA XUE
K U A I J I X I L I E J I A O C A I
W E N D A X U E

ZHIDAO/XITI

厦门大学会计系列教材
总编 葛家澍 余绪缨

《高级财务会计》 学习指导与习题

常 勋 主编

辽宁人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

《高级财务会计》学习指导与习题/常勋主编. —沈阳: 辽宁人民出版社, 1996. 9

ISBN 7-205-03675-5

I. 高… II. 常… III. 财务会计-高等学校-教学参考资料 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 12393 号

辽宁人民出版社出版
(沈阳市和平区北一马路 108 号 邮政编码 110001)
辽宁省新华书店发行 朝阳新华印刷厂印刷

开本: 850×1168 1/32 字数: 162,000 印张: $6\frac{5}{8}$

印数: 1—4,000

1996 年 9 月第 1 版

1996 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 谭 燕
封面设计: 赵多良

责任校对: 刘再升
版式设计: 王珏菲

定价: 10.00 元

序

厦门大学会计系所组织的一套七本厦门大学会计系列教材,已陆续和读者朋友见面了。承蒙读者的厚爱,总的来说,鼓励多于批评,第一批出版的《会计学原理》、《中级财务会计》、《高级财务会计》获得了厦门大学优秀教材奖,《中级财务会计》还于1995年底获得国家教委优秀教材一等奖。这也表明,我们在这套教材中所提出的一些改革设想,已得到了会计界一定的认可。

会计是一门融理论性与实践性为一体的学科,没有一定理论的支持,会计方法将走向僵化、呆板,且读者只知其然而不知其所以然,那当然不行,但如没有必要的实践训练,读者只会动口,不会动手,那将达不到会计这门带有较强应用技术学科的学习要求,实际上也不可能真正掌握理论并运用理论,同时,从教学规律来看,必要的练习题,也将能帮助学生更好地理解、掌握会计这门学科,进行实际操作,为此,我们又组织编写了这套学习指导书。

这套学习指导书的编写,是同厦门大学会计系列教材的结构和内容互相配套的,包括学习目的与要求、各章的重点与难点、重点词汇、一定数量的习题和案例等等,为方便自学者使用,还对习题作了解答。

我们相信,这套学习指导书将能帮助读者更好地使用厦门大学会计系列教材。当然,包括会计学在内的任何一套知识体系的建立,都不是一步到位,而需要不断修正、不断完善,厦门大

学会计系列教材和学习指导书存在着这样或那样的不足甚至错误,是不可避免的,我们衷心希望广大读者朋友不吝赐教,以便我们能通过今后的再版,进一步充实、提高,更好地为广大读者服务。

厦门大学会计系列教材编委会

1996年6月

编写说明

本书是《高级财务会计》的学习指导书,便于读者在学习《高级财务会计》时掌握各章、节的主要内容,明确其重点与难点,有助于课堂讲授和听讲,也有助于复习和自学,对每章都列出了复习思考题,安排了作业题,并附有作业题的答案。答案是供教师参考或供自学的读者在习作后自己核对的。读者们必须先独立地完成作业,然后再参阅答案,改正差错,切勿依赖答案,而不去独立地完成作业。

本书是钱健同志在原书编著者常勋教授、曲晓辉教授(博士)、陈箭深副教授(博士)就其编写的部分共同参与下完成的,由钱健执笔。书中如有不当之处和差错,谨请读者批评指正。

编者

1996年6月

目 录

第一章	股东权益的会计处理	1
第二章	所得税的会计处理	9
第三章	公司清算与公司重组	23
第四章	企业的合并与合营	35
第五章	合并财务报表的编制	48
第六章	外币交易会计的基本程序	59
第七章	期汇合同的运用与会计处理	68
第八章	外币报表折算方法	76
第九章	外币报表的折算与合并要求间的关系	87
第十章	物价变动会计模式	98
第十一章	物价变动会计的国际展望	113
第十二章	经营性租赁的会计处理	122
第十三章	资本性租赁的会计处理	130
第十四章	租赁会计中的特殊问题	135
参考答案		146

第一章 股东权益的会计处理

【学习目的和要求】

通过本章的学习,必须理解公司资产负债表中股东权益各组成部分的内容、含义及其相互关系,掌握与实收资本、留存收益相关的会计处理,掌握公司资产负债表中股东权益部分的列示,明确如何编制公司留存收益表。

【学习重点和难点】

本章的重点是公司资产负债表中股东权益部分的列示,难点是留存收益的分拨、股票股利和全括收益概念下留存收益表的编制。

【基本内容辅导】

(一)实收资本的会计处理

公司的实收资本或称缴入资本,即股东在所认购的股份上实际缴入公司的资本金额。股东认购的股份的书面证明是股票。根据我国有关法规规定,股票只能溢价或平价发行而不能

折价发行(这也符合国际惯例)。由此,公司的实收资本也就可能高于公司的股本金额(即按股票票面金额计算的资本额)。

1. 实收资本、股本和增收资本(资本公积)

在会计处理上,股东认购的股份按股票的面值(票面金额)或设定计算的资本额应反映在“股本”科目,超过面值价值的溢价则应单独列示在“股本溢价”科目。“股本溢价”在性质上属于“增收资本”或资本公积,我国会计准则和会计制度都称之为“资本公积”。故:

实收资本 = 股本 + 增收资本(资本公积)

(1) 额定股本、已发行股本与外发股本

额定股本是根据公司章程经批准可以发行的股本总额。但股份可以分次发行,已经发行的股份按面值或设定价值计算的股本,才是已发行股本,故计入实收资本的只能是已发行股本。此外,库存股份是指不是为了注销目的而由公司持有的股票。在西方国家,公司已发行的股票,其中一部分以后可能由于公司的重新购回或其他原因而由公司持有。但是,我国《公司法》规定,公司除因减资而注销股份或者与持有本公司股份的其他公司合并外,不得收购本公司的股票。因此,在我国目前尚不存在库存股份。但三者的关系可以用以下的关系式表示:

已发行股本(或股份) = 外发股本(或股份) + 库存股本(或股份)

(2) 导致增收资本的其他情况

导致增收资本(资本公积)的情况包括:有面值股票的发行溢价;无面值股票的发行价值(实收资本金额)超过设定价值的部分;库存股份的出售价格高于取得成本的部分;可收回优先股的收兑溢价。此外,可能导致增收资本的情况还有:可更换优先股或可更换债券在更换为普通股时更换价值超过普通股设定价值或面值的部分;在公认会计惯例允许对固定资产重估增值的

国家和地区,因资产重估增值所导致的资本增加额;等等。

2. 资产负债表中股东权益的实收资本部分

在资产负债表的实收资本部分,将分别列示各类股份按面值或设定价值反映的“股本”额及相关的增收资本额;还有一些增收资本项目将单独列示。有面值优先股的发行溢价和无面值普通股的实收资本(按发行价格)超过设定价值的部分,分别加计于相关的优先股和普通股。可收回优先股的收兑溢价、出售库存股份增收资本和捐赠资本都作为单独的增收资本项目列示。值得强调的是,按成本计价的库存股份是从“实收资本及留存收益合计”中减去的,而不是从“实收资本合计”中减去的,它实质上是表示股东权益的减少。

(二)留存收益的会计处理

留存收益即积累在公司内的利润。公司可从中向股东(投资者)分配股利(股东的投资报酬)。公司每一会计年度的税后净收益(净利润)都将转入留存收益,而后进行分配。

1. 留存收益的分配

(1) 提留盈余公积

即从每年的税后净收益中,先提留一定比例的盈余公积,而后再向股东分配股利(欧洲大陆国家流行这一惯例),提留的盈余公积将长期积累在公司内,不再转为可从中分配股利的留存收益。因此,股利是从历年累积的未分配收益中分配的,而不是从当年的未分配收益中分配的;另一方面,已提留的盈余公积,在性质上虽然也是积累在公司内的收益,但不能再从中分配股利,只能按法定手续把盈余公积转为实收资本。这样,公司的留存收益是由盈余公积(法定公积和任意公积)和未分配利润两部分构成的。对留存收益的分配采用提留盈余公积的办法,其着眼点是把更多的财力长期留存在公司内,这与欧洲大陆国家如

德国的会计实践以企业利益为导向以及企业所持的长期经营观点是相适应的。

(2) 分拨留存收益

对留存收益的分配,只采用可以为特定的目的或用途在一定期限内拨留一部分,不作为可供分配股利的留存收益,在这一特定目的或用途实现后,或者是在这一特定目的或用途可以取消时,就可以把它转回未分拨的(即可供分配股利的)留存收益,而不是像提留的盈余公积那样长期留存在公司内。如美国没有要求提留法定公积的立法规定,而且不允许公司提留可用于任何目的的任意公积(通用公积)。显然,这种做法与这些国家的会计实践以保障投资人利益为导向以及企业所持的短期经营观点是相适应的。

2. 股利的分派

股利是按照股份的比例分派给股东的公司收益。股利通常付给现金,但也可以付给非现金的资产,或是增发的股票。当前最流行的是现金股利和股票股利。

(1) 现金股利

现金股利一经宣布,就成为公司对股东的偿付责任。因此,要即时反映在应付股利这一流动负债帐户。有些公司(特别是按季分派股利的公司)在宣布股利时不立即借记留存收益帐户,而是借记已宣布股利帐户。到年终结帐时,才将已宣布股利帐户的余额结转于留存收益帐户。如当年未支付已宣布的现金股利,应付股利将作为一项流动负债列示在年末资产负债表上。

(2) 股票股利

公司常把本身的股票作为股利分派给股东,以代替现金股利或作为现金股利的补充。分派股票股利的结果是把一部分留存收益转为实收资本。新建和正在扩展中的公司,往往会借助于分派股票股利而少发现金股利。对于分派小量的股票股利

(按照西方国家的惯例是,增发的股数少于先前的外发股数的20%),可以按照发行该类股票的市场价值,从留存收益帐户转入实收资本帐户。值得强调的是,发放股票股利形成的待发股票股利不是公司的负债,因为负债必须用资产来偿付,而股票并不是资产,这是股票股利与现金股利不同的地方。如果宣布的股票股利要在次年分发,待发股票股利帐户的余额,在年终资产负债表中将单独列示在股东权益的实收资本部分,并加计于普通股项目。

3. 全括收益概念下的留存收益表

根据全括收益概念,应在收益(利润)额中分别确定经营收益额与非经营收益额和非常损益额的做法,是编制收益表(损益表)的国际流行惯例。在按全括概念编制收益表的情况下,只有资本交易所导致的会计影响,才反映在留存收益表。其他所有在当期影响股东权益(所有者权益)增减的项目,都应该列入当期的收益表。据此,对前期调整项目,也应该列入留存收益表。

但是,在各国实务中,也有把前期调整项目列入本期收益表而不是列入留存收益表的。我国现行会计制度就是如此,在损益表中“以前年度损益调整”,被列为计入税前利润总额的项目。

【重点词汇】

股东权益	实收资本	缴入资本	股本
增收资本	资本公积	股本溢价	普通股
优先股	设定价值	认购股本	库存股份
捐赠资本	股本收回溢价	额定股本	已发行股本
外发股本	留存收益	盈余公积	法定公积
任意公积	通用公积	未分配收益	现金股利
股票股利	全括收益概念		

【复习思考题】

1. 为什么公司的股东权益要区分为实收资本和留存收益两部分?
2. 实收资本、股本和增收资本这三个概念的区别和联系何在?
3. 为什么普通股股票可以是无面值的? 无面值股票的设定价值与有面值股票的面值有何不同?
4. 什么是库存股份? 在资产负债表上应怎样列示库存股份?
5. 如果股本的收兑价格高于原先的发行价格, 为什么要将其间的差额借记留存收益?
6. 额定股本、已发行股份、外发股份有何区别? 又有什么联系?
7. 以下项目的余额应列示在资产负债表的哪一部分?
 - (1) 应付现金股利
 - (2) 待发股票股利
 - (3) 库存股份
 - (4) 股本收兑溢价
 - (5) 固定资产重估增值
8. 在留存收益分配中提留盈余公积的做法与只对特定用途分拨留存收益的做法有何区别?
9. 在全括收益概念下, 只有哪些项目应列入留存收益表?

【习题】

1—1 环球股份有限公司 1995 年 1 月 1 日股东权益类帐

户余额如下：

普通股每股设定价值 \$ 20, 额定并已发行 40 000 股,	
(其中: 库存 4 000 股, 外发 36 000 股)	\$ 800 000
普通股实收资本超过设定价值部分	80 000
库存普通股(4 000 股, 每股取得成本 \$ 26)	104 000
出售库存普通股增收资本	8 000
留存收益	251 600

设 1995 年度发生的资本交易如下：

1. 发行面值 \$ 100、8%、可收回累积优先股 20 000 股，已全部由投资者按每股 \$ 105 的价格认购，股款根据约定分两次缴纳，每次各缴 50%。

2. 出售库存普通股 2 000 股，每股售价 \$ 24。

3. 经批准减资，将额定股份减至 25 000 股，以每股 \$ 24 的价格收兑外发的普通股 15 000 股予以注销。

要求：

1. 编制有关优先股认购、缴入股款和发行股票的分录；
2. 编制出售库存普通股的分录；
3. 编制收兑普通股的分录。

1—2 承 1—1 题。

要求：列示环球股份有限公司 1995 年 12 月 31 日资产负债表的股东权益部分。

1—3 华夏股份有限公司 1995 年 1 月 1 日留存收益类帐户余额如下：

盈余公积	¥ 41 200
未分配利润	28 100

1995 年税后净利润为 \$ 24 500，从中应提留 10% 的法定公积，6% 的法定公益金，24% 的任意公积金。又董事会宣布分派现金股利 \$ 20 600。

要求：

根据以上数据，编制华夏股份有限公司 1995 年度的利润分配表，并说明在 1995 年 12 月 31 日资产负债表上列入股东权益的盈余公积和未分配利润的年末余额。

1—4 环球股份有限公司 1995 年 1 月 1 日股东权益类帐户余额仍如第 1—1 题所设。在留存收益帐户的年初余额 \$ 251 600 中，假设 \$ 187 400 已分拨留作扩大生产经营用。

现改设 1995 年度发生的资本交易如下：

1. 出售库存股份 2 000 股，每股售价 \$ 21。

2. 经批准减资，将额定股份减至 25 000 股，以每股 \$ 21 的价格收兑外发的普通股 15 000 股予以注销。

3. 董事会决定宣布对收兑后的外发普通股每股分派现金股利 \$ 2，并对每 20 股分派 1 股股票股利，当时普通股每股市价 \$ 21。

4. 1995 年度税后净收益为 \$ 66 800，董事会决定继续拨留 25% 为扩大生产经营用。

要求：

1. 编制出售库存股份的分录；

2. 编制收兑普通股的分录；

3. 编制分派股利的分录；

4. 编制将当年净收益结转留存收益和分拨留存收益的分录（另设“已分拨留存收益”帐户）。

1—5 承第 1—4 题。

要求：为环球股份有限公司编制 1995 年度留存收益表。

第二章 所得税的会计处理

【学习目的和要求】

通过本章的学习,必须明确税前帐面收益和应税收益之间的联系与区别,明确所得税费用与应付所得税之间的联系与区别,正确确定应税收益,正确计算所得税。通过本章的学习,还必须掌握公司所得税的一般帐务处理和公司所得税的跨期摊配,了解所得税会计处理三种方法的优缺点,了解我国有关所得税会计处理的规定。

【学习重点和难点】

本章的重点是税前帐面收益和应税收益之间的联系与区别(特别是它们之间的暂时性差异),所得税费用与应付所得税之间的联系与区别,本章的难点是公司所得税的跨期摊配。

【基本内容辅导】

(一)所得税的计算

1. 税前帐面收益与应税收益

税前帐面收益,是指根据财务会计准则的规定、通过财务会计的程序确认的、在扣减当期所得税费用之前的收益。税前帐面收益也称为会计收益(会计所得)、报告收益。在所得税会计领域,与税前帐面收益相对应的一个概念是应税收益。应税收益是根据国家税法及其实施细则的规定计算确定的收益,也是企业申报纳税和政府税收机关核定企业应纳税额的依据。应税收益也称为纳税收益、纳税所得或计税所得,应税所得的确定受法律的制约,并因政府修订法令而变化。税前帐面收益与应税收益两者据以确定的目的不同,它们之间的差别有时会很大。

2. 所得税费用与应付所得税

税前帐面收益是计算所得税费用的基础,应税收益则是计算应付所得税的基础。所得税费用是财务会计中的概念。它是根据权责发生原则而确认的、与当期收入相配比的所得税金额。它是按照财务会计准则计算的、企业当期所创造的收益所应当负担的所得税费用,也就是根据当期税前帐面收益和适用税率计算的并为财务报告的目的而确认的。应付所得税是根据税法的规定、按照适用税率和规定的税基(即应税收益)计算的企业当期对政府的纳税责任。一般说来,公司应付所得税的计算程序也是遵循编制收益表所使用的概念。但是,由于其计算基础通常不同于公司所得税费用的计算基础,而且,公司填列所得税申报书,必须准确地应用税法规定的税率,而公司在确认财务报告中的所得税费用时,则往往是按照估算的实际税率来计算的。因此应付所得税和所得税费用往往不同。

3. 所得税的计算与交纳

(1) 所得税的计算

所得税的正确计算,决定于应税收益的正确确定和正确应用税率。

① 应税收益的计算