

主 编 / 常向东
副主编 / 郭广忠

专题

财务会计

ZHUAN TI CAI WU KUAI JI

中国物价出版社

专题财务会计

主 编：常向东

副主编：郭广忠

中国物价出版社

图书在版编目(CIP)数据

专题财务会计/常向东主编. —北京:中国物价出版社, 2000. 7

ISBN 7-80155-139-7

I. 实... I. 常... III. 财务会计 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 64452 号

出版发行/中国物价出版社(电话:68032104 邮编:100837)

地址 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼)

经销/新华书店

印刷/三河市文阁印刷厂

开本/850×1168 毫米 大 32 开 印张/8.5 字数/220 千字

版本/2000 年 7 月第 1 版 印次/2000 年 7 月第 1 次印刷

印数/2000 册

书号/ISBN 7-80155-139 7/F·106

定价/18.80 元

序 言

作为一名会计学人,我常常问自己:会计是什么?在西方,有几个很流行的定义。一曰:会计是利用货币来记录、分类并汇总其中至少含有部分财务性质的交易与事项,使之处于有意义的状态并解释其结果的一项艺术(1953年)。二曰:会计是为了使信息使用者能作出有根据的判断和决策而确认、计量的传递经济信息的程序。在本质上,会计是一个信息系统,更准确地说,会计是一般信息理论在高效率的经济营运问题上的应用(1966年)。三曰:会计是一项服务活动,其功能在于提供有关经济主体的主要具有财务性质的数量信息以便于作出经济决策(1970年)。在我国,尽管“管理工具论”流行时间很长,“管理活动论”影响范围很广,但人们普遍认为会计是在企业中设置的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。人们对会计的这种认识一方面受“与国际惯例接轨”的思想的影响,另一方面,与计算机技术高速发展的大趋势也不无关系。这些观点确实各有千秋,精深独到,但是,我最赞同的还是郭道扬先生的见解:“大而言之,会计原本是一种社会现象,它具有自然科学和社会科学两种属性;小而言之,会计又是一种文化现象,它是人类文明发展的重要表现之一。”(《会计史教程》第一卷,第8页)这样的见解不仅深刻把握了在5000年人类文明演进中会计本身作为一种客观存在所具有的特性,而且,高度概括了会计的社会属性,即会计在社会发展中的地位以及会计与社会诸方面之间的相互关系。

会计是源远流长的。在我国父系氏族社会初期,即传说中的伏

龔时代,已经萌发了原始的会计行为和会计思想,结绳计量、记录便是有史可考的见证。“事大,大结其绳;事小,小结其绳,结之多少,随物众寡。”(《周易正义》)这与我们现在所定义的“会计是一项服务活动,其功能在于提供有关经济主体的数量信息”有何本质上的区别?据考证,结绳计量、记录不仅在人类的史前时期就已经创造出来,而且在公元12世纪的印加帝国得以发展和完善,在秘鲁高原一直盛行于19世纪,即使在现代化水平很高的日本,至今在它的一些小岛上仍然在采用着这种古老的计量、记录方法。

会计与人类文明的发展是不可分割的。在中国,从史前时期发端的结绳计量、记录,到原始社会末期和奴隶社会初期的“书契”,再到西周时代的“会计”命名(自虞夏时,贡赋备矣。或言禹会诸侯江南,计功而崩,因葬焉,命曰会稽,会稽者,会计也。《史记·夏本记》)、夏商时期的官厅财计机构和财计官员的设立以及账简册的使用(惟殷先人,有册为典。《周书·多士》),历经秦、汉、隋、唐、宋、元、明、清,会计无时不在人类文明发展的影响下得以发展,同时,会计文明也以其独特的光华为人类文明的发展起着不可替代的推动和促进作用。纵观印、日、德、法、英、美等国家,也概莫能外。

会计在其历史发展进程中所发生的每一次大变革,总是由人类历史上的社会大变革、科技大革命所引发。1494年卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)所著《算术·几何与比例概要》的出版,就是资本主义经济(特别是商业和金融)在意大利和整个欧洲快速成长的结果。从此,会计不仅是一种古老而丰富的实践活动,而且也进入了学术研究领域,近代会计的序幕由此揭开。19世纪60年代—70年代,第二次技术革命使资本主义的发展迈入机器化大工业时代,以“报告”为中心的传统会计随即转向以“控制”和“管理”为中心的现代会计,成本会计和管理会计应运而生。

我们现在面临的更是一个充满了巨大挑战的时代,新技术革命风起云涌,全球一体化和多极化发展势不可当,人口与资源与环

境之间协调发展的矛盾日益突出,这些,不仅意味着社会和技术
的重大变革,而且意味着会计必然也在酝酿着又一场重大变革,并且
是前所未有的变革,甚至可以说是一场会计革命。在这场革命面
前,会计的活力得到极大的迸发,正如有的会计学者所言,会计理
论在发展、会计方法在更新、会计学科在扩展、会计空间在膨胀。
“运用会计学原理中揭示的概念、原则和方法,全面阐述一个企业
在持续经营条件下,引起财务报表要素变动的主要交易、事项和情
况的会计处理(涉及确认、计量、记录和报告的所有程序,而以确认
和计量为重点);该企业整套财务报表和财务报告的编报;应在表
外披露的事项;财务报告的分析与解释等”(葛家澍主编《中级财务
会计学》,《说明》第2页,1999年),上述表达,无论在实践中,还是
在理论上,显然只能作为会计学体系中的一个基本部分,或者说只
是建立会计学科体系的一个平台。在这个平台上,还有异常丰富的
会计学科的新领域需要我们去探索,这就是本世纪90年代以来众
多会计学者致力于研究的高级会计,或称高级财务会计。

在国内外各种版本的高级财务会计著述中,对高级财务会计
所包括的内容非常悬殊,比较有代表性的是美国南加州大学的会
计学教授约翰·拉森(John Larson)所著的《现代高级会计》。在该
书中仅选取了比较成熟的五个方面的内容:合伙与分支机构会计、
企业合并与合并财务报表、非营利组织会计、受托人会计、国际会
计。这个体例对我国开展高级财务会计的研究是很有借鉴作用
的。常向东和郭广忠等编著的《专题财务会计》无疑是由此受到了
启发。

常向东和郭广忠两位副教授既是长期从事会计教学和研究工
作的会计学者,也是从事注册会计师工作的会计实践者,这就使他
们有条件去思考,去探索会计领域中的许多新问题,他们与其他会
计学者共同编著的这本《专题财务会计》正是对这些新问题进行深
入探索所取得的成果。他们的这本书没有叫《高级财务会计》,而是

叫《专题财务会计》，我想，一是认为该书尚未全面囊括高级财务会计的内容，二是认为这些会计学领域的新问题只是相对于中级财务会计内容的一些具有特殊意义的专门性问题，与中级财务会计的内容相比，并没有高低之分。我认为，这正是反映了作者谦逊、严谨、求实、创新的学风。

另外，该书所体现的会计实践者的视角和对新会计准则的运用，使其具有较强的实用性和政策规范性，也是值得称道的。

作为会计学界同道人，值此书付梓之时，借题发挥，是为贺、为序！

山西财经大学 郭泽光

2000年7月

前 言

随着我国经济体制改革的不断深入,现代企业制度正在逐步建立和完善。由于企业投资主体的多元化,投资形式的多样化,导致企业会计处理的复杂化。为了解决企业特殊业务及特殊行业的会计处理问题,我们共同编写了本书。

在本书的编著过程中,我们主要考虑以下三个方面的问题:一是要有新颖性,尽量采用最新的资料;二是注重理论联系实际,强调实用性,重点介绍在实际工作中最需要掌握的知识;三是结合我国会计改革的实际情况,将国家已颁布实施的会计制度及有关法规融入其中。本书可供教学、科研及从事实际工作的各类人员选用。

在我国,由于专题财务会计的有关理论仍在探讨之中,对许多具体问题的认识存在一定的分歧,因而在编著时比较困难。加之编者水平有限,书中不可避免地存在一些疏漏和谬误,恳请各位读者和各界同仁批评指正。

本书由山西广播电视大学副教授常向东任主编,并编著第一、二、五、六、七、九章。由山西广播电视大学副教授郭广忠任副主编,并编著第八章,由山西财经大学讲师马元月编著第三、四章。

编 者

2000年6月

目 录

第一章 所得税会计	(1)
第一节 所得税会计概述.....	(1)
第二节 会计利润与应税利润的区别.....	(4)
第三节 所得税的会计处理方法.....	(6)
第四节 所得税会计的其他业务	(14)
第二章 公司股东权益会计	(16)
第一节 公司的种类及特点	(16)
第二节 股票的类别	(22)
第三节 股票的发行	(27)
第四节 库存股份	(35)
第五节 股利分配和股票分割	(38)
第六节 股票的价值及每股净利润	(44)
第三章 租赁会计	(48)
第一节 租赁会计概述	(48)
第二节 经营租赁业务的会计处理	(52)
第三节 融资租赁业务的会计处理	(58)

第四节	其他租赁业务的会计处理	(71)
第四章	外币业务会计	(74)
第一节	外币业务概述	(74)
第二节	外币业务的会计处理方法	(83)
第三节	外币报表折算	(99)
第五章	物价变动会计	(111)
第一节	物价变动会计概述	(111)
第二节	一般物价水平会计	(116)
第三节	现行成本会计	(125)
第四节	现行成本与一般物价水平结合的会计	(134)
第六章	企业合并与合并会计报表	(139)
第一节	企业合并	(139)
第二节	合并会计报表概述	(154)
第三节	合并资产负债表	(162)
第四节	合并损益表	(168)
第五节	合并利润分配表	(181)
第六节	合并财务状况变动表	(183)
第七节	合并现金流量表	(194)
第七章	债务重组会计	(199)
第一节	债务重组概述	(199)
第二节	债务重组中债务人的会计处理	(201)
第三节	债务重组中债权人的会计处理	(212)

第八章 上市公司的信息披露	(222)
第一节 上市公司信息披露的对象、意义和要求 ...	(222)
第二节 上市公司信息披露的内容.....	(227)
第九章 企业清算会计	(238)
第一节 企业清算会计概述.....	(238)
第二节 企业普通清算的会计处理.....	(244)
第三节 企业破产清算的会计处理.....	(255)

第一章 所得税会计

第一节

所得税会计概述

一、所得税

所得税是国家对纳税人的各种所得征收的一种税。所得税以纳税人为标准可分为个人所得税和企业所得税。本章主要研究企业所得税。企业所得税是对在中华人民共和国境内的企业(除外商投资和外国企业),就其生产、经营所得和其他所得所缴纳的一种税。所得税在世界各国的税收制度中都占有重要地位,它是国家的一个主要的税收项目。征收企业所得税,有利于规范国家和企业的分配方式,理顺分配关系,强化企业所得税调控经济和组织财政收入的职能,促进整个国民经济运行机制和企业经营机制的转换和完善,促进国民经济的健康发展。

1. 企业所得税的纳税人

凡是实行独立经济核算的企业和单位都是企业所得税的纳税人。所谓独立经济核算的企业和单位,是指同时具备在银行开设结算账户;独立建立账簿,编制会计报表;独立计算盈亏三个条件的企业和单位。企业所得税的纳税人具体包括:

(1)国有企业,是指生产资料归国家所有,按国家有关规定注册、登记的企业。

(2)集体企业,是指财产属于劳动群众所有,实行共同劳动,按劳分配的城乡集体所有制企业。

(3)私营企业,是指企业资产属于私人所有,雇工 8 人以上,并在当地工商行政管理机关办理登记,经核准发给了营业执照,且向当地税务机关办理了税务登记,从事生产经营的城乡私营企业。

(4)联营企业,是指企业之间以及企业与事业单位之间,按自愿、平等、互利原则建立的联合体。

(5)股份制企业,是指全部注册资本由全体股东共同出资,并以股份形式构成的股份有限公司和有限责任公司。

(6)有生产、经营所得和其他所得的其他组织。这些单位是指经过国家有关部门批准、注册登记的事业单位、社会团体等。

2. 企业所得税的税率

企业所得税实行比例税率,法定税率为 33%。

企业所得税对规模较小,利润较少的小企业实行低税优惠照顾。优惠税率定为两档,全年应纳税所得额在 3 万元(含 3 万元)以下的,暂按 18%税率征收;全年应纳税所得额在 3 万元以上的 10 万元以下的(含 10 万元),暂按 27%税率征收。

3. 企业所得税的征税对象

企业所得税的征税对象是指企业的生产经营所得和其他所得。生产经营所得是指从事制造业、采掘业、交通运输业、建筑安装业、农业、林业、畜牧业、渔业、水利业、商品流通业、金融业、保险业、邮电通讯业、服务业以及其他行业的生产经营经国务院、税务主管机关确认的所得;其他所得是指股息、利息、租金、转让各类资产收益、特许使用费以及营业外收益等经国务院、税务主管机关确认的所得。

4. 企业所得税的计税依据

企业所得税的计税依据是应纳税所得额,即纳税人每个纳税年度以收入总额减去准予扣除项目后的余额。其计算公式为:

$$\text{应纳税所得额} = \frac{\text{收入总额} - \text{成本和费用} \pm \text{税收调整项目金额}}{\text{和损失}}$$

收入总额是指纳税人取得的生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、股息收入和其他收入。

成本是指纳税人为生产经营商品和提供劳务等所发生的各项直接支出和各项间接支出,即生产经营成本。费用是指纳税人为生产经营商品和提供劳务等所发生的销售费用、管理费用和财务费用。损失是指纳税人在生产经营过程中的各项营业外支出等。

税收调整项目金额是指纳税人在确定应纳税所得额时,按国家税收有关规定对一些项目和标准进行调整的差额。包括纳税人没有按照有关规定核算收入、成本、费用、损失的金额,纳税人的财务会计处理和税收规定不一致的金额和纳税按税收规定准予的税收抵免金额。

5. 企业所得税的征收办法

企业所得税按年计算,按月或者按季预缴,年终汇算清缴,多退少补。纳税人在纳税年度内无论盈利或亏损,都应于月份或季度终了后 15 日内,年度终了后 45 日内,向当地主管税务机关报送会计报表和纳税申请表。

二、所得税会计

所得税会计,就是对企业计算和交纳所得税所进行的适当的会计处理,是在处理由税法规定的企业与国家之间的分配关系时所遵循的会计技术规范。所得税会计是由于会计准则和税法的相互作用而引起的一个特别的命题,其核算内容就是研究如何处理会计利润与应税利润之间的差异,是财务会计的一个重要领域。

财政部于 1994 年 6 月颁布了《企业所得税会计处理的暂行规

定》，规定了核算所得税的会计科目设置、会计处理方法以及所得税在会计报表中的列示。该文件全面采纳了国际上对所得税会计处理的惯例，明确了在所得税会计中对各种所有制企业都适用“会计利润和应税所得可适当背离”的原则，在会计准则和会计制度与所得税法不一致时，应税所得的确定应满足税法的要求；明确了所得税不再是利润分配，而是作为一项费用，在损益表中进行反映。该文件搭起了我国所得税会计的基本框架。

第二节

会计利润与应税利润的区别

会计利润是指企业按照会计准则的有关规定对会计期间的经营活动进行核算而得到的财务成果，即会计账面利润。应税利润是指按照税法的有关规定对会计期间的经营活动进行核算而得到的财务成果，即应纳税所得额。二者由于计算口径和计算时间的不同，形成两种差异，即永久性差异和时间性差异。

一、永久性差异

永久性差异是指由于计算口径不同而产生的应税利润和会计利润的差异。这种差异的产生不仅限于本会计期间，以后会计期间也可能产生，而且这种差异发生之后不能够在以后期间转回。这种差异不会随着时间推移而消失，它将永远存在。有一般情况下，永久性差异有以下三种情况：

1. 某些费用或支出，在计算会计利润时应予以扣除，但在计算应税利润时则不予扣除。

由于会计准则和税法规定对某些费用或支出的确认标准口径

的不一致,从会计核算角度看,这些支出属于企业发生的费用支出范畴,应当计入当期损益,在计算会计利润时予以扣除,但是,按税法规定,在计算应税利润时不得从中扣除。如违法经营的罚款和被没收的财物损失;各项税收滞纳金和罚款;各种赞助支出,公益性(年销售净额3%以上的部分)及非公益性捐赠;超过税法规定的标准支付的工资;从非金融机构借款的利息支出超过金融机构正常利息标准的利息支出;超过税法规定限额的业务招待费等。

2. 某些收入应计入会计利润,但在计算应税利润时不作为收入处理。

如企业购买的国库券或特种国债取得的利息收入;从国内其他单位分回的已纳税收益等在计算会计利润时作为本期收益,但在计算应税利润时不作为收入处理。

3. 某些收入不计入会计利润,但在计算应税利润时应作为收入处理。

有些项目按照会计准则的要求,不符合收入确认的标准,因而不作为收入处理,但按税法的规定应计入应税利润。如:企业将自己生产的产品用于固定资产改造工程,用于集体福利或分配给投资者等。

二、时间性差异

时间性差异是指由于确认时间不同而产生的应税利润和会计利润的差异。这种差异在某一时期产生之后,可以在以后一期或若干期内转回,随着时间的推移,这种差异将随之消失。一方面从会计核算的角度出发,企业在确认其收入和支出项目时,应遵循收入与费用相配比的原则,但税法更强调应税收入的客观性和稳健性。一般来说,时间性差异有以下四种情况:

1. 某些费用或支出的扣除,在计算应税利润的时间要早于计算会计利润的时间。

如：预付租金项目，按会计准则应在各受益期分期确认，但按税法规定，可以在款项付出时一次确认为当期费用。如企业承担的长期工程，税法上按完工进度确认收入费用，其费用的扣除时间，就会比会计核算上按完成合同进度要提前。

2. 某些费用或支出项目，在计算应税利润的时间要晚于计算会计利润的时间。

如：预计的产品保证费用和坏账损失，按会计准则，可以根据产品的销售情况和以往的经验预计并冲减收入，但按税法规定，只有已经发生的产品保证费用和坏账损失才可以从收入中扣除。再如，企业按加速折旧法计算折旧，而税法规定应采用直线法，此时折旧费的扣除时间，应税利润比会计利润要晚。

3. 某些收入的确认，在计算应税利润的时间早于计算会计利润的时间。

如预收货款和预收租金等，有些国家按税法规定，在收到款项时应确认为当期收入。而按会计准则的规定，一般要等到销售业务完成时予以确认。

4. 某些收入的确认，在计算应税利润的时间要晚于计算会计利润的时间。

如长期投资采用权益法核算投资收益，在发生时直接计入投资方的会计利润中，但税法则规定，要等到实际“分回”投资收益时方可计税。

第三节

所得税的会计处理方法

由于会计利润和应税利润之间存在永久性差异和时间性差