

高级财务会计

Gaoji Caiwu Kuaiji

(第三版)

徐文丽 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

高级财务会计

(第三版)

徐文丽 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 徐文丽编著. —3 版. —上海:
立信会计出版社, 2015. 2
ISBN 978-7-5429-4478-8

I. ①高… II. ①徐… III. ①财务会计—高等学校—
教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 035407 号

责任编辑 赵志梅
封面设计 周崇文

高级财务会计(第三版)

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海肖华印务有限公司		
开 本	710 毫米×960 毫米	1/16	
印 张	30.5		
字 数	530 千字		
版 次	2015 年 2 月第 3 版		
印 次	2015 年 2 月第 1 次		
印 数	1—3 100		
书 号	ISBN 978-7-5429-4478-8/F		
定 价	45.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

第三版前言

为适应我国市场经济条件下对会计信息需求多元化的需要,以及适应经济全球化下会计准则国际趋同的世界潮流,我国财政部在原发布的企业会计准则体系的基础上,作了修订与完善。这一举措是对我国会计规范体系的一次重大改革,它对于完善我国市场经济体制,加强会计信息在国际范围内的交流、使用具有十分重要的意义。

根据修订后的新企业会计准则体系的规范要求,以及《公司法》、《破产法》等法律的规定内容,本书分十五章,对上市公司及其他企业经营活动中涉及的特定业务事项的会计处理作了较为全面的阐述,其主要内容有:独资与合伙会计,公司股东权益会计,总分店经营会计,企业合并,合并财务报表,外币交易会计,外币报表折算,物价变动会计,租赁会计,所得税会计,公司整顿与破产清算,非货币性资产交换,借款费用,变更、调整和或有事项,关联方及其交易等。本书部分标有“*”号的章节内容可由教师根据课程需要取舍。

为了强化各章学习要点,方便教学和使用,本书每章内容后都

配有多种题型的复习思考题,并附有大多数题型的参考答案。本书还配有教学课件,如您需要,请按书后“教学课件索取单”上的途径向立信会计出版社索取。

由于时间和水平有限,书中如有疏漏和不当之处,敬请读者指正。

作 者

目 录

第一章 独资与合伙会计	1
第一节 独资会计	1
第二节 合伙会计*	10
复习思考题	31
第二章 公司股东权益会计	39
第一节 公司的种类、特点和股东权益分类	39
第二节 股票的性质和分类	42
第三节 股票的发行	47
第四节 认股权证和购股权证	56
第五节 可转换证券和库存股票*	59
第六节 股利分派和股票分割	64
第七节 股份支付	68
复习思考题	75
第三章 总分店经营会计*	84
第一节 总分店经营会计的特点	84
第二节 总分店往来事项的会计处理	86

第三节 总分店经营会计的其他问题	96
第四节 销售代理会计	98
复习思考题	101
第四章 企业合并	108
第一节 企业合并的种类和方法	108
第二节 合并业务的会计处理 *	113
复习思考题	123
第五章 合并财务报表	129
第一节 合并财务报表概述	129
第二节 合并财务报表的编制方法	132
第三节 合并现金流量表的编制	150
复习思考题	153
第六章 外币交易会计	162
第一节 外币交易概述	162
第二节 外币交易业务的记账方法	168
第三节 其他外币业务的会计处理	182
复习思考题	187
第七章 外币报表折算 *	193
第一节 外币报表折算的目的	193
第二节 外币报表折算的方法	194
第三节 外币报表折算方法的比较和选择	202
第四节 我国外币报表的折算	207
复习思考题	210

第八章 物价变动会计 *	216
第一节 物价变动会计概述	216
第二节 历史成本不变币值会计	219
第三节 现行成本现行币值会计	225
第四节 现行成本不变币值会计	231
第五节 物价变动下外币报表的折算	234
复习思考题	242
第九章 租赁会计	250
第一节 租赁及其特点	250
第二节 租赁的分类	251
第三节 经营租赁的会计处理	253
第四节 融资租赁的会计处理	254
第五节 售后租回交易的会计处理	266
第六节 其他租赁业务的会计处理	270
复习思考题	271
第十章 所得税会计	275
第一节 所得税会计概述	275
第二节 所得税会计的处理方法	278
复习思考题	286
第十一章 公司整顿与破产清算 *	292
第一节 公司整顿与破产概述	292
第二节 公司整顿	293
第三节 公司破产清算	302
复习思考题	311

第十二章 非货币性资产交换*	318
第一节 非货币性资产交换概述	318
第二节 非货币性资产交换的会计处理	321
复习思考题	331
第十三章 借款费用	336
第一节 借款费用概述	336
第二节 借款费用的会计处理	340
复习思考题	347
第十四章 变更、调整和或有事项	354
第一节 会计政策、会计估计变更和差错更正	354
第二节 资产负债表日后事项	364
第三节 或有事项	367
复习思考题	374
第十五章 关联方及其交易	381
第一节 关联方及其交易的判断和披露	381
第二节 关联方交易的会计处理	384
复习思考题	390
部分复习思考题参考答案	395

第一章 独资与合伙会计

第一节 独 资 会 计

一、独资企业及其特点

(一) 什么是独资企业

独资企业是由一个业主单独投资经营的企业。业主对企业的盈亏负完全责任。在企业的财产不足清偿对外债务时,也由业主负完全责任。因此,独资企业是一种无限责任性质的企业组织形式。但值得指出的是,在我国,独资企业有三种类型,即私营独资企业、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,本书所述的独资企业仅指私营独资企业。

(二) 独资企业的特点

与其他组织形式的企业相比,独资企业具有以下特点。

1. 规模小、资本少,组织设立容易

独资企业的资本全部由业主个人投入,有限的资本抑制了企业的规模,而且,业主的无限责任也减少了法律对独资企业设立的制约。因此,独资企业向有关机构申请登记开业比较容易,不需具备较多的条件和办理复杂的手续。

2. 经营独立、管理灵活,责权利高度集中

独资企业由业主一人独立经营,自负盈亏,由于无他人参与、制约,管理比较灵活。只要在法律允许的前提下,其管理方式、经营范围、经营手段,以及经营时间均由个人决定。盈利自得,亏损自负,无需他人共享或分担。

3. 经营责任无限,企业与个人的财产、债务不易划分

由于独资企业的业主对企业经营盈亏承担无限责任,因此,独资企业不是

一个法律主体,不具有法人资格。独资企业所拥有的财产和对外所负债务,在法律上仍是业主个人的财产和债务。企业在业务上所作的种种行为,在法律上仍视为业主个人的行为,由此产生的结果是,独资企业在经营中所获的收益或发生的损失,直接体现为业主个人的收益或损失。因此,独资企业的财产和债务往往容易与业主个人的财产和债务混淆在一起。

在国外,由于独资企业不是法律主体,因而不是纳税主体,不需缴纳企业所得税,仅根据业主从事经营活动所取得的利润作为业主个人收入,缴纳个人所得税。但是,在我国,根据《私营企业暂行条例》规定,雇工 8 人以上的私营企业必须缴纳企业所得税。同时,私营企业业主和雇员从企业分得的收入,包括资本所得和劳务所得,按照《中华人民共和国个人所得税法》规定,还需要缴纳个人所得税。雇工人数不足 8 人的独资企业,虽然不需要缴纳企业所得税,但业主和雇员从企业中所获利润和其他收入,应缴纳个人所得税。

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,虽然不是一个法律主体,不具有法人资格,但是,就会计所反映的经济业务来说,它仍是一个独立的会计主体。独资企业作为一个会计主体,应该遵循我国《会计法》的有关规定,必须建立和健全会计账册。尤其在一些经营规模稍大、雇工人数较多的独资企业,必须配备专职会计人员,严格按照《企业会计准则》要求处理企业发生的一切经济业务,做好会计记录,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反映的内容主要包括三个方面:一是,在开办企业时业主的最初投资额,以及在以后经营过程中业主追加的投资额;二是,企业经营盈亏对所有者权益的影响;三是,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。下面就这些内容,对如何设置账户和进行账务处理进行说明。

(一) 有关所有者权益账户

由于在独资企业形式下,法律对业主投入或撤出资本没有限制,对企业的利润分配也没有过多的约束,而且,业主对企业的债务负有无限清偿责任,除债权人外再没有其他优先求偿权,即使在企业破产清算时,债权人完全可以要求业主用个人财产来清偿债务。因而,在会计上,独资企业不需要像其他企业那样,对所有者权益区分为投入资本和留存收益,全部所有者权益只需用一个

总数反映即可。由于独资企业的业主对企业经营负有无限责任,企业的财产和债务容易与业主的个人财产和债务相混淆,因而需要对业主个人与企业之间的往来事项在会计上加以反映。另外,独资企业与其他企业一样,也需要定期反映企业的经营成果、反映损益形成及分配或亏损弥补情况,以此作为向税务机关申报纳税的依据。因此,独资企业可以设置“业主资本”、“业主往来”和“收益汇总”三个反映所有者权益的账户。

“业主资本”是用来登记业主对企业投资增减变动情况的账户,其贷方登记业主的最初投资额和在经营过程中追加的投资额。借方登记业主的减资额。该账户期末余额在贷方,表示业主实际投入企业的资本额。

“业主往来”是用来登记业主个人与企业之间的往来业务,反映业主资本暂时性增减变动情况的账户。其借方登记的内容包括:业主从企业提取作为自用的现金或商品、企业为业主个人用途而支付的款项、由业主代收而未交给企业的应收款项,以及业主个人本期应承担的企业亏损额。贷方主要登记业主暂存在企业的款项,包括业主个人的应得工资、应得利润,以及企业代业主个人收取的款项。“业主往来”账户的余额如在贷方,表示企业应付业主的款项;如在借方,则说明企业应向业主收取的款项。

“收益汇总”是用来登记独资企业本期损益形成及分配情况的账户。其贷方登记本期全部收入的转入数。借方登记本期全部费用的转入数。全部收入与全部费用的差额即为本期利润(或亏损)。本期利润或本期税后利润(如需缴纳企业所得税,本期利润还需减去所得税)应全部归业主所有,从“收益汇总”账户的借方转入“业主往来”账户的贷方;反之,本期亏损应全部由业主承担,从“收益汇总”账户的贷方转入“业主往来”账户的借方。本期利润或本期税后利润,业主可用作个人消费,也可作为对企业的追加投资,扩大生产经营规模。如业主与职工订有协议,本期利润或本期税后利润中有一部分应作为职工红利的,那么应付职工的红利应作为企业的一项负债,从“收益汇总”账户的借方转入“应付职工红利”账户的贷方。结转后,“收益汇总”账户期末应无余额。

(二) 有关所有者权益的账务处理

独资企业的所有者权益账务处理,主要通过“业主资本”、“业主往来”,以及“收益汇总”等账户进行核算。现举例说明如下:

【例 1-1】 20×5 年 1 月 10 日,王某经批准,开办了一家私营的小餐馆,以现金投资 50 000 元。

该独资企业开业时,业主投入资本的会计分录应为:

借：库存现金	50 000
贷：业主资本	50 000

【例 1-2】 2 月 20 日,王某因个人急需用款,从企业提取现金 3 000 元。

业主从企业提款用于个人消费是企业财产向业主个人的转移,而不是企业发生的费用。因此,应作会计分录为:

借：业主往来	3 000
贷：库存现金	3 000

【例 1-3】 3 月 15 日,王某因日常生活所需取用企业经营商品供个人消费,该商品进价金额 480 元,售价金额 600 元。

业主取用企业商品作个人消费,应视同从企业提款,不能作为企业的经营成本。另外,业主取用企业商品供自用,不能算作企业的销货,只能算作购货的减少,所以,业主取用商品的价格,不应按售价计算,而宜按进价计算。业主取用商品的行为,应作会计分录为:

借：业务往来	480
贷：库存商品	480

【例 1-4】 5 月 22 日,企业代业主收取款项 1 000 元。

这笔款项应属业主个人财产,现在由企业代为收取,可视同业主将款项暂存在企业,故应作会计分录为:

借：库存现金	1 000
贷：业主往来	1 000

【例 1-5】 6 月 8 日,业主王某将企业营业款 1 200 元,支付个人所欠债务。

业主的这一行为也应视同向企业提款,应作会计分录为:

借：业主往来	1 200
贷：库存现金	1 200

【例 1-6】 12 月 15 日,经计算本期应付业主工资 15 000 元(该企业雇工 8 人以上,属纳税主体),其中 12 000 元以现金支付,其余 3 000 元未提取。

纳税主体由企业支付业主的工资开支应记入“营业费用”账户的借方,工资支付部分记入“库存现金”账户的贷方,未支付部分暂时存放在企业里,应作会计分录为:

借：营业费用	15 000
贷：库存现金	12 000
业主往来	3 000

如果该独资企业为非纳税主体，其业主所得的工资应作为利润分配，而不能作为一项营业费用处理。

【例 1-7】 12 月 31 日，经查本年度王某经营的独资企业营业收入为 250 000 元，营业成本为 180 000 元，营业费用为 40 000 元。按私营企业所得稅率 30% 计算，该企业应缴纳所得稅为 9 000 元。

年终应将上述营业收入、营业成本、营业费用和所得稅分别结转入“收益汇总”账户，应作会计分录为：

借：营业收入	250 000
贷：收益汇总	250 000
借：收益汇总	229 000
贷：营业成本	180 000
营业费用	40 000
所得稅费用	9 000

【例 1-8】 12 月 31 日，根据劳资协议，税后利润 21 000 元中职工可分 20% 红利，其余 80% 全部归业主王某所得。

独资企业利润分配的会计分录应为：

借：收益汇总	21 000
贷：应付职工红利	4 200
业主往来	16 800

如果企业发生亏损，应将亏损额从“收益汇总”账户的贷方，结转入“业主往来”账户的借方。结转后，“收益汇总”账户应无余额。

【例 1-9】 12 月 31 日，业主王某决定从本期经营所得的工资、利润中划转 15 000 元作为对企业的追加投资。

这笔追加投资额应从“业主往来”账户的借方转入“业主资本”账户的贷方，应作会计分录为：

借：业主往来	15 000
贷：业主资本	15 000

将上述会计分录登记“业主资本”、“业主往来”和“收益汇总”总分类账户

高级财务会计

如图表 1-1 至图表 1-3 所示。

(图表 1-1)

业 主 资 本						单位：元	
20×5 年		凭证号	摘 要	借方金额	贷方金额	余 额	
月	日					借 方	贷 方
1	10		开业投资		50 000		50 000
12	31		业主经营所得转入投资		15 000		65 000
12	31		本期发生额及余额		65 000		65 000

(图表 1-2)

业 主 往 来						单位：元	
20×5 年		凭证号	摘 要	借方金额	贷方金额	余 额	
月	日					借 方	贷 方
2	20		业主提款	3 000		3 000	
3	15		业主取用商品	480		3 480	
5	22		企业代业主收款		1 000	2 480	
6	8		企业代业主付款	1 200		3 680	
12	15		应付业主工资		3 000	680	
	31		应付业主利润		16 800		16 120
	31		业主经营所得转入投资	15 000			1 120
12	31		本期发生额及余额	19 680	20 800		1 120

(图表 1-3)

收 益 汇 总						单位：元	
20×5 年		凭证号	摘 要	借方金额	贷方金额	余 额	
月	日					借 方	贷 方
12	31		营业收入转入		250 000		250 000
			营业成本转入	180 000			70 000
			营业费用转入	40 000			30 000
			所得税转入	9 000			21 000
			应付职工红利	4 200			16 800
			应付业主利润	16 800			0
12	31		本期发生额及余额	250 000	250 000		

从上述账户记录中可以计算期末该独资企业所有者权益总计为 66 120

元,即“业主资本”账户贷方余额 65 000 元加上“业主往来”账户贷方余额 1 120 元的合计数。如果“业主往来”账户期末余额为借方,那么所有者权益总计则为“业主资本”账户贷方余额减去“业主往来”账户借方余额的差额。

三、独资企业的财务报表

(一) 独资企业财务报表的编制种类

独资企业应定期编制财务报表,以综合反映企业的财务状况和经营成果。独资企业编制财务报表的种类主要包括:资产负债表、利润表和利润分配表。如果业主非常关心其资本及资本增减变动情况,也可编制资本变动表,用以反映业主资本增减变动的原因及结果。如独资企业规模较大、业务比较复杂,还需编制财务状况变动表或现金流量表,用以反映企业营运资金或现金增减变动的全貌。在一般情况下,独资企业的财务报表,可于每年年终编制一次。但如果企业的经营规模较大、业务较繁复,也可每月编制资产负债表和利润表,并在年终编制年度财务报表。

(二) 独资企业财务报表的编制方法

独资企业的财务报表可根据各账户的期末余额和本期发生额直接进行编制;也可以在编制财务报表前先编一张工作底稿,然后根据工作底稿编制财务报表,以避免发生差错,保证财务报表数据的准确性。下面就根据工作底稿编制财务报表的程序和方法作简单介绍。

在一般情况下,工作底稿的结构是:在账户名称栏后设六个栏目,即“调整后试算表”、“利润表”、“利润分配表”、“业主往来”、“资本变动表”和“资产负债表”。在每个栏目下面再分借方和贷方两个小栏,分别登记有关数据。现举例说明工作底稿的编制如下:

假如,王某独资企业调整试算后有关账户的余额如图表 1-4 所示。

下述工作底稿需要说明的有:

(1) “调整后试算表”栏中的“业主资本”账户的贷方余额 50 000 元,为资本变动前的期初余额。

(2) “调整后试算表”栏中的“业主往来”账户的借方余额 680 元,为利润分配前的余额。

(3) “资产负债表”栏中的“应付职工红利”账户的贷方余额 4 200 元,为利润分配时所产生的负债转入数。

(4) “资产负债表”栏中的“业主往来”账户贷方余额 1 120 元,系利润分配前该账户借方余额 680 元(用负号)加上利润分配时“应付业主利润”账户 16 800 元,再减去“业主经营所得转入投资”15 000 元计算所得。

(图表 1-4)

王某独资餐馆
工作底稿
20×5 年度

单位:元

账户名称	调整后试算表		利润表		利润分配表		业主往来		资本变动表		资产负债表	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
库存现金	8 500										8 500	
应收账款	7 800										7 800	
库存商品	12 800										12 800	
待摊费用	8 000										8 000	
固定资产	45 900										45 900	
累计折旧		2 000										2 000
应付账款		1 680										1 680
应付所得税		9 000										9 000
业主资本(初)		50 000										
业主往来	680						680					
营业收入		250 000										
营业成本	180 000		180 000									
营业费用	40 000		40 000									
所得税费用	9 000		9 000									
收益汇总		21 000										
应付职工红利												
应付业主利润												
业主经营所得转入投资												
业主往来余额												
业主资本(末)												
合 计	312 680	312 680	250 000	250 000	21 000	21 000	16 800	16 800	65 000	65 000	83 000	83 000