

特殊业务会计

余国杰 编著

◎ 高级会计实务丛书 ◎

以国际惯例为

基础，介绍特殊

业务会计领域最先进和最

成熟的理论、方法和技术

中国经济出版社

高级会计实务丛书

特殊业务会计

余国杰 编著

中国经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

特殊业务会计/余国杰著. —北京: 中国经济出版社, 1998. 6
(高级会计实务丛书)

ISBN 7-5017-4281-2

I. 特… II. … III. 企业-会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 06618 号

特殊业务会计

余国杰 编著

*

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街 3 号)

邮编: 100037

各地新华书店经销

北京通县建新印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 1/32 10.375 印张 250 千字

1998 年 5 月第 1 版 1998 年 5 月第 1 次印刷

印数: 5000 册

ISBN 7-5017-4281-2/F·3271

定价: 18.50 元

前 言

特殊业务会计解决的是企业一般会计业务以外的特殊业务问题。这些特殊业务问题可以分为两类：(1) 个别企业会计中特殊的财务会计问题。如分支机构会计，外币交易会计，租赁业务会计，所得税会计，清算、改组及重整会计，以及物价变动会计等。(2) 企业集团会计中特殊的财务会计问题。如外币报表折算，国外子公司及分支机构会计等。

本书的写作目的即为解决上述问题。至于个别企业会计中的一般财务会计问题，即要素的确认与计量以及会计报表的编制，由中级财务会计解决；而企业集团会计中的一般财务会计问题，即企业合并及合并财务报表的编制，已在本套丛书《合并财务报表》中论述。

本书没有涉及诸如退休金会计、期货业务会计、易货贸易会计、长期合同会计等这样的一些特殊业务会计领域，因为它们在当前还不具有迫切的现实意义。但随着经济的发展，这些问题也许会显得越来越重要。在本书修订再版时，将会增加这方面内容。

由于我国有关特殊业务的具体会计准则尚处于制订和颁布过程中，因此，本书的论述只能以国际会计惯例为主干，本着“洋为中用”和紧密结合我国实际的原则，博采众长，取法众上，着重介绍特殊业务会计领域的最为先进和最为成熟的理论、方法和技术。

本书既注重理论性，又注重可操作性，逻辑性强，适用于高等院校会计、审计、财务等专业的学生在学习中级财务会计课程

的基础上进一步学习使用，也可以作为成人教育、高等教育自学考试、注册会计师考试的教材及参考书，以及供财务与会计人员业务学习使用。为便于读者理解和掌握，本书配有大量的思考题和练习题。

由于本书所讨论的问题难度大，加上作者的水平所限，书中难免有缺点和不足之处，希望广大读者不吝批评指教。

余国杰

1998年2月

目 录

1. 分支机构会计

分支机构会计的特点	(1)
分支机构会计的处理程序	(7)
分支机构会计的其他问题	(24)

2. 外币交易会计

外币交易的有关概念	(41)
外币交易的会计处理	(49)
远期外汇合同的会计处理	(61)

3. 外币报表折算

外币报表折算方法概述	(83)
外币报表的折算及其合并程序	(95)

我国外币报表折算的有关规定	(113)
---------------------	-------

4. 国外子公司及分支机构会计

国外子公司会计——以当地货币作为功能货币	(123)
国外子公司会计——以母公司报告货币作为功能 货币	(142)
国外分支机构会计	(157)

5. 租赁业务会计

租赁的概述	(169)
经营租赁的会计处理	(175)
融资租赁的会计处理	(178)
租赁会计中的特殊问题	(184)
租赁在财务报告中的揭示	(200)

6. 所得税会计

会计收益和应税收益	(207)
所得税会计处理方法	(210)
营业亏损的抵免	(219)
投资抵减及期内所得税分配	(226)

7. 清算、改组及重整会计

解散清算的会计处理	(233)
破产清算的会计处理	(244)
改组的会计处理	(259)
困难债务重整的会计处理	(265)

8. 物价变动会计

物价变动会计模式	(277)
不变币值货币会计	(282)
现行成本会计	(293)
现行成本/不变币值货币会计	(302)

附录

1. (一元) 复利终值表	(316)
2. (一元) 复利现值表	(318)
3. (一元) 年金终值表	(320)
4. (一元) 年金现值表 (期末年金)	(322)

1 分支机构会计

扩大企业的经营规模，拓展企业的经营业务和市场，以使企业发展壮大，取得最大的经济效益，是许多企业努力的主要目标之一。企业扩展的方式不外乎两种：一为外部扩展，二为内部扩展。企业外部扩展主要是通过企业合并的形式来实现的；企业内部扩展则主要是通过增添资产、设立分支机构或分公司的形式来实现。企业合并及合并报表的编制问题已在本套丛书《合并财务报表》中作了讨论。本章主要讨论的是分支机构的会计处理程序以及汇编财务报表的编制。

第一节 分支机构会计的特点

一、分支机构与销售代理处

企业在各地可以通过分支机构或销售代理处从事经营活动。分支机构 (Branch) 并不是一个独立的法律实体，而是企业的一个组成部分，它在经营业务、经营方针等各方面都要受到公司总部不同程度的控制。

分支机构往往开设在公司总部以外的地区或城市，也可以开

设在与公司总部同一城市的不同城区。企业设立分支机构，应由企业法人向工商行政管理部门申请登记，经登记主管机关核准，领取《营业执照》，并在核准登记的经营范围内从事经营活动。

分支机构在不同的行业有不同的名称。在有些企业中称为分公司，例如中国保险公司湖北分公司；在商业系统中又称为分店，例如上海市第一百货商店淮海路分店；在银行系统称为分行，如中国银行湖北省分行；在证券公司称为营业部，例如君安证券公司武汉营业部；在有些工业企业称为分厂等等。为方便起见，本章主要以分公司为例加以说明。

销售代理处 (Sales Agency) 与分支机构不同，两者的主要区别在于其经营自主权的大小。销售代理处通常不具有独立经营的自主权，一切听从公司总部的安排，而分支机构则可以独立从事商品购销业务。其具体区别如表 1-1 所示。

表 1-1 销售代理处与分支机构的区别

销 售 代 理 处	分 支 机 构
1. 销售代理处通常只陈列样品以供客户挑选，其本身没有商品存货，也不经营商品购销业务。	1. 分支机构通常拥有完备的商品存货，除了向公司总部进货之外，也可以自行向其他厂商购进商品。
2. 客户来代理处看样订货后，代理处即将购货定单转交公司总部，由公司总部决定客户能否享受赊销及其赊销额度，并由公司总部直接向客户交货，应收账款也由公司总部登记入账并负责催收。	2. 客户订货后，由分支机构自行决定客户能否享受赊销及其赊销额度，并由分支机构直接向客户交货，赊销商品引起的应收账款也由分支机构登记入账并负责催收。
3. 销售代理处内需设置定额备用金，由公司总部拨款以应付日常开支，将近用完时向公司总部报销补足，除此之外，代理处不经办其他现金收支业务。	3. 分支机构可以自己的名义在银行开户，收到的销货款存入银行，发生的营业费用由分支机构开具支票直接支付。

由于分支机构与销售代理处在组织上和管理上的不同特点，决定了它们在会计上的不同特点。

二、销售代理处会计的特点

由表 1-1 可见，销售代理处会计较分支机构会计简单，一般只需设置一本现金登记簿，用以记载由公司总部拨付或报销补足的备用金收入，以及应付日常开支的备用金支出。至于公司总部账上有关销售代理处业务的记录，需视代理处的净收益是否要单独反映而定。

如果不需要销售代理处的详细资料，公司总部则不单独确认代理处的净收益。在这种情况下，公司总部应编制的有关会计分录为：

1. 拨付A 代理处现金 4 000 元，建立定额备用金：

备用金—A 代理处	4 000
现 金	4 000

2. 发交A 代理处样品一批，成本 8 000 元：

样品存货—A 代理处	8 000
存 货	8 000

3. A 代理处推销商品一批，报由总部发货，售价 40 000 元，成本 25 000 元：

应收账款	40 000
销售收入	40 000
销售成本	25 000
存 货	25 000

4. A 代理处报销费用 3 400 元，总部补足其备用金：

费 用	3 400
现 金	3 400

5. 总部为 A 代理处支付费用 1 600 元：

费 用	1 600
现 金	1 600

6. 期末将 A 代理处的样品存货调整为可变现净值 6 000 元:

费 用	2 000
样品存货—A 代理处	2 000

如果销售代理处的净收益需单独反映, 代理处的营业收入和费用就应在记账时同公司总部和其他代理处的营业收入和费用划分清楚。在这种情况下, 公司总部应编制的有关会计分录为:

1. 拨付 A 代理处现金 4 000 元, 建立定额备用金:

备用金—A 代理处	4 000
现 金	4 000

2. 发交 A 代理处样品一批, 成本 8 000 元:

样品存货—A 代理处	8 000
存 货	8 000

3. A 代理处推销商品一批, 报由总部发货, 售价 40 000 元, 成本 25 000 元:

应收账款	40 000
销售收入—A 代理处	40 000
销售成本—A 代理处	25 000
存 货	25 000

4. A 代理处报销费用 3 400 元, 总部补足其备用金:

费 用—A 代理处	3 400
现 金	3 400

5. 总部为 A 代理处支付费用 1 600 元:

费 用—A 代理处	1 600
现 金	1 600

6. 期末将 A 代理处的样品存货调整为可变现净值 6 000 元:

费 用—A 代理处	2 000
样品存货—A 代理处	2 000

7. 期末结出 A 代理处的利润，并结转至总部：

销售收入—A 代理处	40 000
销售成本—A 代理处	25 000
费 用—A 代理处	7 000
本年利润—A 代理处	8 000
本年利润—A 代理处	8 000
本年利润	8 000

三、分支机构会计的特点

作为一个会计个体存在的分支机构，往往要设置一整套账簿，用来记录从公司总部收到的营运资金和商品存货，以及对外发生的购货、销货、应付账款、应收账款、费用等等，并定期编制会计报表，向公司总部报告。会计科目的名称与编号、会计报表的内容与格式，以及内部控制制度和会计方针，一般由公司总部事先规定。分支机构应予入账的会计事项，应是分支机构经理能够控制因而可以负责的各种资产、负债、收入和费用，诸如应收账款和销售费用等等。至于分支机构经理不能控制的各种资产、负债、收入和费用，诸如固定资产和折旧费用等，往往集中在公司总部进行核算和管理。

设立分支机构时，在公司总部和分支机构账上都应加以记录。在分支机构账上应专门设置一个“公司总部往来”账户，凡收到总部拨来的现金、商品存货或其他资产时，均贷记该账户，凡向总部拨回现金、商品存货或其他资产时，则借记该账户，每届结账时，分支机构所获得的净收益或净损失都转入该账户的贷方或借方。在公司总部账上则要设置一个对应账户“分支机构往来”，该账户的借方记载所有拨付给分支机构的现金、商品存货或其他

资产，贷方记载由分支机构拨回的现金、商品存货和其他资产，每届结账时，公司总部根据分支机构报来的财务报表，将其净收益或净损失记入该账户的借方或贷方。如果一个企业有许多分支机构，公司总部可以设置一个控制账户，在控制账户下再按分支机构设置明细账户。这两个账户的核算内容可列示如下：

公司总部账		分支机构账	
分支机构往来		公司总部往来	
转移给分支机构的资产	从分支机构收到的资产	转移给公司总部的资产	从公司总部收到的资产
分支机构的净收益	分支机构的净损失	分支机构的净损失	分支机构的净收益

我们可以看到，上述两个账户记录的内容是相同的，只是方向相反。从分支机构立场看，“公司总部往来”既可看作所有者权益账户，也可看作负债账户；从公司总部立场看，“分支机构往来”既可看作长期投资账户，也可看作应收项目账户。如果两个账户都及时记账，其余额应是一致的。由于分支机构是企业的一个组成部分，公司总部在编制财务报表时，必须将本身的会计报表与分支机构的会计报表汇编合并。汇编公司总部与分支机构财务报表的程序，类似于母子公司合并报表的编制，相互对应的“公司总部往来”与“分支机构往来”账户应相互抵销，不出现在汇编财务报表中。

在大部分情况下，分支机构的商品存货往往由公司总部集中购买，再发交给分支机构。有些情况下，公司总部也授权分支机构向外购买部分商品存货。当分支机构向外购买部分商品存货时，其账务处理程序同一般的商品购销业务会计处理一样。当公司总部购买商品存货，再发交分支机构出售时，发交给分支机构的商品存货可以按成本计价，也可以按高于成本即成本加成或零售价计价。计价方法的不同，既会影响发交分支机构商品存货记账的

金额，同时也会影响汇编财务报表的编制程序。

公司总部与分支机构对商品存货的核算既可采用定期盘存制，也可采用永续盘存制。如果采用定期盘存制，在公司总部账上应设置“发交分支机构存货”账户，该账户是“购货”账户的备抵账户；在分支机构账上应设置“公司总部发来存货”账户，该账户实质上是分支机构的“公司总部购货”账户。由于这两个账户具有相对性，故在编制汇编财务报表时应加以抵销。如果采用永续盘存制，对于公司总部与分支机构间转移商品存货的交易，可直接记录有关存货账户，不需再设上述对应账户。

第二节 分支机构会计的处理程序

分支机构会计的特殊问题，在于公司总部与分支机构之间对应账户的处理。在上节中讲到公司总部发交分支机构的商品存货，既可以按成本计价，也可以按高于成本的价格计价。现分别就各种不同的情况说明如下。

一、发交分支机构商品按成本计价

（一）日常业务的账务处理

假定 H 公司于 19×8 年 1 月 1 日设立一家分支机构，公司总部要求分支机构进行完整的会计记录并单独编制会计报表；公司总部与分支机构均采用定期盘存制，分支机构经营的商品一部分由公司总部按成本拨给，一部分自行采购，分支机构使用的固定资产由公司总部统一核算和管理；公司总部为分支机构支付的费用，如广告费、保险费和折旧费，由公司总部通知划转给分支机构，由分支机构登记入账。19×8 年分支机构发生的经济业务汇总如下：

（1）公司总部拨付分支机构现金 10 000 元；

(2) 公司总部发交分支机构商品，成本 50 000 元；

(3) 分支机构用现金支付营业费用 2 000 元；

(4) 分支机构向外界赊购商品 25 000 元；

(5) 分支机构赊销商品 80 000 元；

(6) 分支机构收到应收账款 47 000 元；

(7) 分支机构汇给公司总部现金 20 000 元。

上述经济业务，在分支机构和公司总部账上的会计分录分别如下：

1. 分支机构账上

(1)	现 金	10 000
	公司总部往来	10 000
(2)	公司总部发来存货	50 000
	公司总部往来	50 000
(3)	费 用	2 000
	现 金	2 000
(4)	购 货	25 000
	应付账款	25 000
(5)	应收账款	80 000
	销售收入	80 000
(6)	现 金	47 000
	应收账款	47 000
(7)	公司总部往来	20 000
	现 金	20 000

2. 公司总部账上

(1)	分支机构往来	10 000
	现 金	10 000
(2)	分支机构往来	50 000
	发交分支机构存货	50 000

(3)、(4)、(5)、(6) 笔业务公司总部无记录。

(7)	现 金	20 000
	分支机构往来	20 000

分支机构的以上业务登账后, 19×8 年 12 月 31 日根据账簿记录编制的试算表见表 1-2 分支机构栏目。表中所列示的公司总部的试算表, 除“分支机构往来”和“发交分支机构存货”账户之外, 其他账户的数据都是假定的。

试算表

表 1-2	19×8 年 12 月 31 日	单位：元
--------------	-------------------------	-------------

	公司总部	分支机构
现 金	60 000	35 000
应 收 账 款	35 000	33 000
存 货 (1/1)	67 000	
分 支 机 构 往 来	40 000	
其 他 资 产	30 000	
购 货	200 000	25 000
公 司 总 部 发 来 存 货		50 000
费 用	3 000	2 000
	<u>435 000</u>	<u>145 000</u>
应 付 账 款	15 000	25 000
股 本	100 000	
留 存 收 益	20 000	
公 司 总 部 往 来		40000
销 售 收 入	250 000	80 000
发 交 分 支 机 构 存 货	50 000	
	<u>435 000</u>	<u>145 000</u>
存 货 (12/31)	45 000	18 000

（二）汇编财务报表的编制

为了便于编制汇编财务报表，通常应先编制一个汇编报表工