

中南财经大学会计系列教材

Special Accounting of Enterprises

企业特种会计

● 罗 飞/主编



技术出版社

中南财经大学会计系列教材



中财 B0014455

Special Accounting
of Enterprises

企业特种会计

CD338/02 ● 罗 飞/主编



中央财经大学图书馆

总 号

书 号



438821

鄂新登字 03 号

中南财经大学会计系列教材
企业特种会计

© 罗 飞 主编

*

湖北科学技术出版社出版发行

鄂州市第一印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开本 17.5 印张 400 千字

1994 年 7 月第 1 版 1994 年 7 月第 1 次印刷

ISBN7—5352—1553—X/F·155

印数:1—20 000 定价:12.00 元

中南财经大学会计系列教材
编审委员会

(按姓氏笔画为序)

方正生 王学农 边恭甫 朱信诚 朱海芳
杨时展 李成章 李光忠 易庭源 罗 飞
郭道扬 阎德玉

前 言

社会主义市场经济的建立,将我国会计学的研究和会计的活动引入了新的更广阔的领域。为了适应和满足我国社会主义市场经济的发展和会计教育改革的需要,我们编写了本书。

本书适于高等院校会计、审计、财务等专业的学生在学习了企业会计(或工业企业会计、商品流通企业会计等)课程的基础上进一步学习会计使用,也可作为成人教育、高等教育自学考试教材,以及供财务与会计人员业务学习使用。

企业特种会计是指企业一般会计业务以外的特殊业务会计。本书所论述的企业特种会计问题可分为三类:(1)特殊的财务报告问题。如控股公司的合并财务报表,分店经营时的汇编财务报表,有海外分支店和子公司时的外币报表折算,以及通货膨胀(物价变动)情形下对财务报表数据上的通货膨胀影响因素的消除和调整。(2)企业会计中比较特殊而又较复杂的会计问题。如分店经营,合伙会计,外币交易会计,分期收款、专营权及寄代销业务会计,租赁会计,所得税会计等。(3)企业处于非持续经营等特殊状况下的会计问题,如企业破产、解散和清算,以及企业合并的会计处理,资产评估等。这些会计问题在我国经济生活中,有些已经出现,有些正面临或将要出现。在社会主义市场经济条件下,企业组织形式、经营方式、社会经济活动的多样性和复杂性,将使企业特种会计的内容更加丰富多采。

编写一本《企业特种会计》教材,是会计教育改革的一项尝试和一项全新的工作。我们对本书内容选定和编写的指导思想是理

论与实务相结合、现实需要与发展相结合,根据我国的法律和制度,大胆借鉴国外先进的会计理论和方法,系统地论述特种会计的基本理论和方法;对我国目前已出现和正面临的特殊会计问题要写,对将要出现和面临的特殊会计问题也要写,并要着眼于中国经济的实际。为此,我们研究了我国的有关法律、制度和我国经济生活中的有关情况,在此基础上,参考了大量的国外会计教材、专著和有关文献。中国共产党十四届三中全会《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》指出,我们应“从中国国情出发,借鉴世界各国包括资本主义发达国家一切反映社会化大生产和市场经济一般规律的经验。”西方国家发达的市场经济使他们的特种会计理论和实践已比较成熟,对我们不无借鉴和参考价值。此外,在编写过程中,我们还参考了我国一些经济学学者、法学学者和会计学学者对一些相关问题的著述。

根据中南财经大学会计系列教材的结构体系和本书内容的属性和特点,我们再三考虑,最后将此书定名为《企业特种会计》。在西方的会计教材中,如美国,本书论述的内容大部分包括在《高级会计》(Advanced Accounting)中;小部分包括在《中级会计》(Intermediate Accounting)中,如租赁会计、所得税会计、物价变动会计。但西方的《高级会计》教材中也还包含非企业会计,如政府、学校、医院、社会福利组织、基金、团体的会计(类似我国的预算会计、行政事业单位会计)。显然,如借用他们的叫法称本书为《高级会计》也是不大恰当的。

本书由罗飞主编,唐国平任副主编。第一章第一、二节,第二、三、四、五章和第十二章由罗飞撰写;第一章第三节和第八章由刘小年撰写;第六、七、九、十一章由唐国平撰写;第十章由张龙平撰写。全书最后由罗飞修改和总纂。唐国平协助作了大量工作。

在本书的撰写过程中,中南财经大学会计系列教材编审委员会的同志及中南财经大学会计系的一些教师对编写大纲提出了不

少宝贵意见,湖北科学技术出版社的同志给予了大力支持。在此,谨向他们表示衷心的感谢。

由于撰写时间短暂、成书仓促和水平限制,加之我国的社会主义市场经济正处于建立和发展阶段,新的会计问题会不断出现,会计学科也在不断发展,书中存在的疏漏和不足甚至错误之处,衷心欢迎各位读者批评指正,以便进一步修改。

编著者

1994年1月

目 录

第一章 企业联合	1
第一节 企业联合的形式.....	1
第二节 企业合并的会计处理方法.....	7
第三节 资产评估	19
思考与练习	36
第二章 合并财务报表(上)	40
第一节 控股公司与合并财务报表	40
第二节 取得时的合并报表	46
第三节 取得后的合并报表	57
第四节 投资按成本法记录下的合并报表	82
思考与练习	86
第三章 合并财务报表(下)	91
第一节 公司间的存货交易	91
第二节 公司间的固定资产交易.....	105
第三节 公司间的债务.....	120
第四节 合并财务报表——合股法.....	131
思考与练习	134
第四章 分店会计与汇编财务报表	142
第一节 分店经营及其会计特点.....	142
第二节 分店经营的帐务处理.....	145
第三节 汇编财务报表.....	153
第四节 附属企业会计.....	163

第五节 代理店会计	173
思考与练习	175
第五章 合伙会计	179
第一节 合伙及其特征	179
第二节 合伙组成与合伙损益分配的核算	184
第三节 合伙人变动的核算	193
第四节 合伙清算	202
第五节 合伙改组为公司的会计处理	215
思考与练习	218
第六章 外币交易会计	222
第一节 外币交易会计概述	222
第二节 外币交易的会计方法	230
第三节 期汇合同的会计方法	242
思考与练习	262
第七章 外币财务报表折算	264
第一节 外币财务报表折算概述	264
第二节 外币财务报表折算方法	
——现行汇率法	268
第三节 外币财务报表折算方法	
——多种汇率法	273
第四节 外币财务报表折算方法之比较	285
思考与练习	296
第八章 分期收款销售、专营权及寄代销业务会计	300
第一节 分期收款销售	300
第二节 专营权的核算	326
第三节 寄代销的核算	332
思考与练习	349
第九章 租赁会计	353

第一节	租赁概述	353
第二节	租金及其计算	360
第三节	租赁交易的会计处理	372
	思考与练习	388
第十章	所得税会计	390
第一节	会计收益与应税收益	390
第二节	永久性差异及其会计处理	393
第三节	暂记性差异及其会计处理	397
第四节	营业亏损抵回与抵后	417
第五节	所得税在财务报表上的反映 及其他问题	423
	思考与练习	426
第十一章	破产、解散和清算会计	430
第一节	企业破产概述	430
第二节	企业重整的会计方法	442
第三节	破产清算会计——破产财产和破产 债权的界定	454
第四节	破产清算会计——破产清算的记录 与报告	467
第五节	解散清算会计	476
	思考与练习	484
第十二章	物价变动会计	489
第一节	通货膨胀与物价变动会计	489
第二节	不变币值会计	500
第三节	现行成本会计	513
第四节	现行成本/不变币值会计	522
	思考与练习	530

4 企业特种会计

附录.....	535
表 I 复利终值表	535
表 II 复利现值表	538
表 III 年金终值表	541
表 IV 年金现值表	544

第一章 企业联合

第一节 企业联合的形式

扩展企业规模,拓展经营业务和市场,以使企业发展壮大,获取最大的经济效益,是许多企业努力的主要目标之一。

企业规模和业务的扩展可以采用内部扩展的方式,也可以采用外部扩展的方式。企业内部扩展主要通过研究和开发新产品,开展新业务,扩充设备和生产线,设立分公司、分厂、分店,扩张其产品市场等来扩大经营规模,发展企业。企业外部扩展则主要通过企业联合来扩大经营规模,发展企业。由于企业内部扩展既受所有者和企业能力上的限制,又受企业在市场上活动界限的制约,因此,现代企业扩展规模和业务往往采用外部扩展,即企业联合的形式。

从企业联合的目的和内容来看,企业联合可以分为以下几类:一是以确保资源,稳定产品生产和降低生产成本为目的的生产要素的联合;二是以扩大市场占有率,减少经营费用为目的的流通过程的联合;三是以扩大规模为目的的资本联合;四是以技术互补,或资金、技术互补,建立专业化生产协作体系,提高产品竞争能力为目的的技术或资金技术的联合;五是以开发新领域或新业务为目的的资本联合;等等。

从企业联合的形式来看,企业联合可以分为企业合并、控股和联营三种类型。

一、企业合并

企业合并通常是指两个或两个以上的企业组合为一个新的经济实体。企业合并有吸收合并和新设合并两种形式。

1. 吸收合并

吸收合并,亦称兼并,是一家企业支付现金或其他资产、股票或其他债务证券取得其他企业的全部净资产而实现的企业合并。吸收合并后,被吸收的企业解散,名义上已不复存在,不再是一个企业法人,即使被吸收合并的企业仍在继续经营,但已只是该企业的一个相对独立的分部。例如,假设 A 企业吸收合并了 B 企业,他们之间的关系可表示为:

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = A \text{ 企业}$$

2. 新设合并

新设合并是两家或多家企业合并设立一家新企业,合并各方解散。新设合并后,原企业所有者将各自企业的全部净资产投入新企业,而成为新企业的股东,原有企业不再作为单独的法律主体存在,只是作为新企业的分部进行营业,新企业经主管机关核准登记,取得企业法人资格,独立承担经济责任。例如,假设 A 企业、B 企业和 C 企业合并为一个新企业,称为 D 企业,他们之间的关系可表示为:

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} + C \text{ 企业} = D \text{ 企业}$$

二、控股联合

控股是一家企业用现金、股票、债券或者其他资产取得另一家企业全部或足以控制该企业的部分有选举权的股份,从而取得对该企业的控制权而实行的企业联合。控股联合后,被购买股份的公司仍作为单独的法律主体存在。控股公司与被控股公司的关系通常称为母子公司关系,控股公司称为母公司,被控股的公司称为子

公司或联属公司。控股关系可以是单层的,也可以是多层的,如 A 公司取得 B 公司 80% 的股权, B 公司又取得 C 公司 60% 的股权而构成多层次的控股关系。控股公司与其子公司都是独立的企业法人,独立经营。为了全面反映控股公司及其控制下的子公司的财务状况和经营成果,往往要求控股公司编制一套合并财务报表。

从参与联合的企业的经营性质来看,上述企业合并和控股联合有三种情形:横向联合、纵向联合和混合型联合。

横向联合是同行业内企业的联合,这些企业以前都是竞争对手,通过联合,可以得到对行业的垄断或控制。^①

纵向联合是产品生产企业与供货商及销售客户的联合,纵向联合可使企业供应、生产、销售经营一体化,从而降低成本,增强竞争地位。

混合型联合是不同行业的企业,以及各自经营或生产的产品及其市场没有什么关联的企业的联合,混合型联合可使企业经营范围多样化,有利于减少经营风险,提高企业对市场的适应能力。

横向联合、纵向联合和混合型联合也是资本集中的三种主要形式。历史地看,西方企业联合经历了三个时期:在 19 世纪末和 20 世纪初,以横向联合为主;在第一次世界大战和 20 世纪 20 年代,以纵向联合为主;到第二次世界大战以后直到现在,则以混合型联合为主。我国目前是三种情形同时并存。

与企业内部扩展方式相比,企业合并和控股联合具有如下优点:(1)企业在长期的发展过程中,逐渐形成了自己的某些优势,但也不可避免会有某些短处,通过企业联合,就可以取长补短,使各种生产要素达到最佳组合,形成综合优势;(2)企业联合能使企业

^① 请区别在一段时期内我国经济中流行的“横向经济联合”,我国的“横向经济联合”是指跨部门(条条)、跨地区(块块)、跨所有制的企业经济联合。本书所提的企业横向联合是国际习惯用法。

经营多样化过程变得比较容易,由于被合并或控股的企业拥有有经验的职工,正常的供货和销售渠道、生产设备等,可以减少开展新业务的风险;(3)企业联合不会在有关经营领域引起新的竞争。因此,西方国家 100 余年来,企业合并和控股一直是企业扩大经营规模、发展企业的重要方式。我国自 80 年代以来,随着经济体制改革的进行,企业合并和控股也已成为许多企业寻求发展、扩大规模所乐意采用的重要方式,对于加快我国经济建设的发展,起了重要的作用。

三、联 营^①

我国目前联营的类型有紧密型的合资联营、半紧密型的合伙联营和松散型的协作联营三种。

1. 紧密型的合资联营

这种联营,是参加联营的各方共同出资,另行组织新的经济实体。这种经济实体是具有独立财产,自主经营,独立核算,自负盈亏,能独立承担经济责任的经济组织。我国《民法通则》第 51 条规定:“企业之间或者企业、事业单位之间联营,组成新的经济实体,独立承担民事责任、具备法人条件的,经主管机关核准登记,取得法人资格。”即这种联营产生的经济实体是一个新的企业法人,它与其他企业法人一样享受权利和承担义务,独立自主地进行生产经营活动,并以自己所有的或自己所经营管理的财产承担民事责任。^②

2. 半紧密型的合伙联营

^① 我国对“联营”的有关法律规定,最早出现在 1950 年政务院第 65 次会议通过的《私营企业暂行条例》第 5 条中。

^② 与企业合并不同,紧密型的合资联营各方的法人资格仍然存在,仍然可以各自独立活动。

半紧密型的合伙联营是企业与企业或事业单位共同经营、共同承担民事责任的一种联营。我国《民法通则》第52条指出：“企业之间或者企业、事业单位之间联营，共同经营，不具备法人条件的，由联营各方按照出资比例或者协议的约定，以各自所有的或者经营管理的财产承担民事责任。依照法律的规定或者协议的约定负连带责任的，承担连带责任。”即合伙联营下，参加联营的各方仍是独立的法律主体，合伙联营形成的经济实体不具备法人资格，不是新的法律主体，只是联营各方的合伙组织，其全部经济责任由合伙成员承担。如果联营各方对合伙联营的债务承担连带责任，债权人有权向联营各方的任何一个单位要求清偿，任何一个联营单位都有义务向合伙联营的债权人清偿全部债务，但当偿还债务超过自己所应承担的份额时，已清偿了债务的联营方有权向其他联营单位追偿。如果联营各方对合伙联营的债务没有承担连带责任，则联营各方只清偿各自应承担的债务份额。

3. 松散型的协作联营

松散型的协作联营也称为合同型联营。松散型协作联营下，联营各方没有共同出资，没有形成新的法人，甚至没有形成联合体，而只是以某个骨干企业为龙头，联营各方相互提供一定的便利、优惠或仅是一般生产协作的合同关系。《民法通则》第53条指出：“企业之间或者企业、事业单位之间联营，按照合同的约定各自独立经营的，它的权利和义务由合同约定，各自承担民事责任。”即这种联营关系中，联营各方仍是独立的法人，各自独立经营，各自承担民事责任，其权利和义务由合同规定。

联营的形式有同行业内企业的横向联营，有供、产、销经营一体化形式的纵向联营，有开发新产品，开拓新的经营业务领域的联营，有扩散产品和零部件形式的联营，等等。联营可使企业发扬自己的优势，弥补自己的短处，使生产要素达到最佳组合；联营可减少各个企业生产零部件的种类，提高专业化水平，联营各方在技

术、厂房、设备等方面相互支持补充,在基本不增加资金、设备、人力的情况下,扩展经营,使企业在激烈的竞争中处于有利的地位;联营可使企业在一些产品市场需求量大,但由于企业资金、场地的限制,不能大量生产时,通过联营,可以在较短的时间内生产出较多的产品投放市场,以满足市场的需要。显然,联营对企业的发展是很有利的。

四、企业集团

随着经济体制改革的进行,特别是企业横向经济联合的发展,我国还出现了企业集团这种新型的企业组织形式。

企业集团是以骨干企业为核心,由多个企业通过以资金联结(如控股、参股)为主的多种联系纽带构成的多层次的企业联合体。一般说来,企业集团均具有核心企业、紧密层、半紧密层和松散层等几个层次。在法律上,企业集团内部各层次成员企业、成员单位都是独立的法人。企业集团各成员在依据利益关系建立的领导机构指导下,在生产经营、技术开发、市场开拓、投资发展等方面,密切合作,协调行动,形成利益共享、风险共担的利益共同体。在企业集团中的各企业,既存在控股、参股关系,又存在各种类型的联营。企业集团是企业联合的一种高级形式。

由于市场经济中企业组成形式的复杂性和多样性,导致了其会计处理方法的复杂性和特殊性。有关企业合并的会计处理方法,我们将在本章第二节论述;有关控股联合而出现的合并财务报表问题,我们将在本书第二章和第三章合并财务报表中论述;半紧密型合伙联营的会计问题,我们将在本书第五章合伙会计中论述。至于紧密型的合资联营和松散型的协作联营,由于没有太多的特殊会计问题,本书不再论及。