

2021 年度全国会计专业技术资格考试辅导教材

初级会计资格

初级会计实务

财政部会计资格评价中心 编著



中国财经出版传媒集团
经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

初级会计实务/财政部会计资格评价中心编著. —北京:
经济科学出版社, 2020. 10
2021 年度全国会计专业技术资格考试辅导教材
ISBN 978 - 7 - 5218 - 1904 - 5

I. ①初… II. ①财… III. ①会计实务 - 资格考试 -
自学参考资料 IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2020) 第 182392 号

责任编辑: 张若丹
责任校对: 刘 昕
责任印制: 刘 军 王世伟

2021 年度全国会计专业技术资格考试辅导教材

初级会计资格

初级会计实务

财政部会计资格评价中心 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: <http://www.cfeac.com>

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: <http://jjkxcbs.tmall.com>

河北眺山实业有限责任公司零五印刷分公司印装

787 × 1092 16 开 18 印张 410000 字

2020 年 11 月第 1 版 2020 年 11 月第 1 次印刷

印数: 000001—500000 册

ISBN 978 - 7 - 5218 - 1904 - 5 定价: 42.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

前 言

为帮助考生全面理解和掌握全国会计专业技术资格考试领导小组办公室印发的 2021 年度初、高级会计专业技术资格考试大纲，更好地复习备考，财政部会计资格评价中心组织专家按照考试大纲的要求和最新颁布的法律法规，对《初级会计实务》《经济法基础》《高级会计实务》《高级会计实务案例》辅导教材进行了调整和修订，并对《全国会计专业技术资格考试参考法规汇编》作了相应调整。调整和修订的主要内容将在全国会计资格评价网（<http://kzp.mof.gov.cn/>）上公布。调整和修订所参照的法律法规截止到 2020 年 10 月。

本考试用书作为指导考生复习备考之用，不作为全国会计专业技术资格考试指定用书。考生在学习过程中如遇到疑难问题，可登录全国会计资格评价网提出问题，并注意查阅有关问题解答。

书中如有疏漏和不当之处，敬请指正，并及时反馈我们。

财政部会计资格评价中心

二〇二〇年十一月

目 录

第一章 会计概述	(1)
第一节 会计概念、职能和目标	(1)
第二节 会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求	(2)
第三节 会计要素及其确认与计量	(5)
第四节 会计科目和借贷记账法	(12)
第五节 会计凭证、会计账簿与账务处理程序	(23)
第六节 财产清查	(42)
第七节 财务报告	(46)
第二章 资产	(48)
第一节 货币资金	(48)
第二节 应收及预付款项	(54)
第三节 交易性金融资产	(62)
第四节 存货	(68)
第五节 固定资产	(97)
第六节 无形资产和长期待摊费用	(115)
第三章 负债	(122)
第一节 短期借款	(122)
第二节 应付及预收款项	(123)
第三节 应付职工薪酬	(130)
第四节 应交税费	(138)
第四章 所有者权益	(156)
第一节 实收资本或股本	(156)
第二节 资本公积	(162)
第三节 留存收益	(165)
第五章 收入、费用和利润	(168)
第一节 收入	(168)

第二节 费用	(180)
第三节 利润	(188)
第六章 财务报表	(196)
第一节 资产负债表	(196)
第二节 利润表	(207)
第三节 所有者权益变动表	(214)
第四节 附注	(218)
第七章 管理会计基础	(220)
第一节 管理会计概述	(220)
第二节 产品成本核算的要求和一般程序	(228)
第三节 产品成本的归集和分配	(232)
第四节 产品成本计算	(253)
第八章 政府会计基础	(258)
第一节 政府会计概述	(258)
第二节 政府单位会计核算	(264)

第一章 会计概述

第一节 会计概念、职能和目标

一、会计概念

会计是以货币为主要计量单位,采用专门方法和程序,对企业和行政、事业单位的经济活动进行完整的、连续的、系统的核算和监督,以提供经济信息和反映受托责任履行情况为主要目的的经济管理活动。本章未特别说明时,均以企业会计为对象进行介绍。

二、会计职能

会计职能,是指会计在经济管理过程中所具有的功能。作为“过程的控制和观念总结”的会计,具有会计核算和会计监督两项基本职能,还具有预测经济前景、参与经济决策、评价经营业绩等拓展职能。

(一) 基本职能

1. 核算职能

会计的核算职能,是指会计以货币为主要计量单位,对特定主体的经济活动进行确认、计量、记录和报告。会计核算贯穿于经济活动的全过程,是会计最基本的职能。会计核算的内容主要包括:(1)款项和有价证券的收付;(2)财物的收发、增减和使用;(3)债权、债务的发生和结算;(4)资本、基金的增减;(5)收入、支出、费用、成本的计算;(6)财务成果的计算和处理;(7)需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

2. 监督职能

会计的监督职能,是指对特定主体经济活动和相关会计核算的真实性、合法性和合理性进行审查。真实性审查,是指检查各项会计核算是否根据实际发生的经济业务进行,是否如实反映经济业务或事项的真实状况。合法性审查,是指检查各项经济业务及其会计核算是否符合国家有关法律法规,遵守财经纪律,执行国家各项方针政策,以杜绝违法乱纪行为。合理性审查,是指检查各项财务收支是否符合客观经济规律及经营管理方面的要求,保证各项财务收支符合特定的财务收支计划,实现预算目标。

会计核算与会计监督是相辅相成、辩证统一的。核算是监督的基础,没有核算提供的各种信息,监督就失去了依据;监督又是核算质量的保障,只有核算没有监督,就难以保证核算提供信息的质量。

（二）拓展职能

（1）预测经济前景，是指根据财务报告等提供的信息，定量或者定性地判断和推测经济活动的发展变化规律，以指导和调节经济活动，提高经济效益。

（2）参与经济决策，是指根据财务报告等提供的信息，运用定量分析和定性分析方法，对备选方案进行经济可行性分析，为企业经营管理等提供与决策相关的信息。

（3）评价经营业绩，是指利用财务报告等提供的信息，采用适当的方法，对企业一定经营期间的资产运营、经济效益等经营成果，对照相应的评价标准，进行定量及定性对比分析，作出真实、客观、公正的综合评判。

三、会计目标

会计目标，是要求会计工作完成的任务或达到的标准，即向财务报告使用者提供企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。

财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点，企业编制财务报告、提供会计信息必须与投资者的决策密切相关。因此，财务报告提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权，以及经济资源及其要求权的变化情况；如实反映企业的各项收入、费用和利润的金额及其变动情况；如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等，从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等；有助于投资者根据相关会计信息作出理性的投资决策；有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。除投资者以外，企业财务报告的使用者还有债权人、政府及其有关部门、社会公众等。由于投资者是企业资本的主要提供者，如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求，通常情况下也可以满足其他使用者的大部分信息需求。

第二节 会计基本假设、会计基础和 会计信息质量要求

一、会计基本假设

会计基本假设是对会计核算时间和空间范围等所作的合理假定，是企业会计确认、计量、记录和报告的前提。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

（一）会计主体

会计主体，是指会计工作服务的特定对象，是企业会计确认、计量和报告的空间范围。会计核算应当集中反映某一特定企业的经济活动，并将其与其他经济实体区别开来。在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告，

反映企业本身所从事的各项生产经营活动和其他相关活动。

（二）持续经营

持续经营，是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营假设下，会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

（三）会计分期

会计分期，是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的，是将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间，据以结算盈亏，按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

（四）货币计量

货币计量，是指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量，来反映会计主体的生产经营活动。货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。选择货币作为共同尺度进行计量，具有全面、综合反映企业的生产经营情况的作用。

二、会计基础

会计基础，是指会计确认、计量和报告的基础，具体包括权责发生制和收付实现制。

（一）权责发生制

权责发生制，是指以取得收取款项的权利或支付款项的义务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。

在实务中，企业交易或者事项的发生时间与相关款项收付时间有时并不完全一致。例如，本期款项已经收到，但销售并未实现而不能确认为本期的收入；或者款项已经支付，但与本期的生产经营活动无关而不能确认为本期的费用。为了真实、公允地反映财务状况和经营成果，企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

根据权责发生制，凡是当期已经实现的收入和已经发生或者应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

（二）收付实现制

收付实现制，是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。

在我国，政府会计由预算会计和财务会计构成。其中，预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定；财务会计采用权责发生制。

三、会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告所提供会计信息对投资者等信息使用者决策有用应具备的基本特征，主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性等。

（一）可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

可靠性是高质量会计信息的重要基础和关键所在。如果企业以虚假的交易或者事项进行确认、计量和报告，属于违法行为，不仅会严重损害会计信息质量，而且会误导投资者，干扰资本市场，导致会计秩序、财经秩序混乱。

（二）相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或未来的情况作出评价或者预测。

相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测，因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值，有助于使用者根据财务报告提供的会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。

（三）可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，要想让使用者有效使用会计信息，就应当让其了解会计信息的内涵，看懂会计信息的内容，这就要求财务报告提供的会计信息应当清晰明了，易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报告的目标，满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。

（四）可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比，主要包括两层含义：

（1）同一企业不同时期可比。即同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。但是，如果按照规定或者在会计政策变更后能够提供更可靠、更相关的会计信息，企业可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况，应当在附注中予以说明。

（2）不同企业相同会计期间可比。即不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

（五）实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

在实际工作中，交易或者事项的外在法律形式并不总能完全反映其实质内容。多数情况下，企业发生交易或者事项的经济实质和法律形式是一致的。但在有些情况下，会出现不一致。例如，企业租入的资产（短期租赁和低值资产租赁除外），虽然从法律形式来讲企业并不拥有其所有权，但是由于租赁合同规定的租赁期相当长，往往接近于该资产的使用寿命，租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权，在租赁期内承租

企业有权支配资产并从中受益等，从其经济实质来看，企业能够控制租入资产所创造的未来经济利益，在会计确认、计量和报告时就应当将租入的资产视为企业的资产，在企业的资产负债表中反映。

（六）重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

在实务中，如果某项会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务报告使用者据此作出决策，该信息就具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断。例如，企业发生的某些支出金额较小，从支出的受益期来看，可能需要在若干会计期间进行分摊，但根据重要性要求，可以一次性计入当期损益。

（七）谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性，会计信息质量的谨慎性要求，需要企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时，应当保持应有的谨慎，充分估计到各种风险和损失，既不高估资产或者收益，也不低估负债或者费用。例如，企业对售出商品很可能发生的保修义务确认预计负债、对很可能承担的环保责任确认预计负债等，就体现了会计信息质量的谨慎性要求。

（八）及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或延后。

在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性要求，一是要求及时收集会计信息，即在交易或者事项发生后，及时收集整理各种原始单据或者凭证；二是要求及时处理会计信息，即按照会计准则的规定，及时对交易或者事项进行确认和计量，并编制财务报告；三是要求及时传递会计信息，即按照国家规定的有关时限，及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者，便于其及时使用和决策。

第三节 会计要素及其确认与计量

一、会计要素及其确认条件

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象及其基本分类。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，其中，资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。

（一）资产

1. 资产的定义

资产，是指企业过去的交易或者事项形成的，由企业拥有或者控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下三方面特征：

（1）资产应为企业拥有或者控制的资源。资产作为一项资源，应当由企业拥有或者控制，具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

（2）资产预期会给企业带来经济利益。资产预期会给企业带来经济利益，是指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以是非日常生产经营活动；带来的经济利益可以是现金或者现金等价物，或者是可以转化为现金或者现金等价物的形式，或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

（3）资产是由企业过去的交易或者事项形成的。资产应当由企业过去的交易或者事项形成，过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为等。只有过去的交易或者事项才能产生资产，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如，企业有购买某项商品的意愿或计划，但是购买行为尚未发生，就不符合资产的定义，不能因此而确认存货资产。

2. 资产的确认条件

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：

（1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业。从资产的定义可以看出，能为企业带来经济利益是资产的一个本质特征，但在现实生活中，由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此，资产的确认还应与经济利益流入企业的不确定性程度的判断结合起来。

（2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。在实务中，企业取得的许多资产都需要付出成本。例如，企业购买或者生产的商品、企业购置的厂房或者设备等，对于这些资产，只有实际发生的成本或者生产成本能够可靠计量，才符合了资产确认的可计量性条件。

3. 资产的分类和内容

企业资产分为流动资产和非流动资产两大类。其中，流动资产包括货币资金、交易性金融资产、衍生金融资产、应收票据、应收账款、应收款项融资、预付款项、其他应收款、存货、合同资产、持有待售资产、一年内到期的非流动资产、其他流动资产；非流动资产包括债权投资、其他债权投资、长期应收款、长期股权投资、其他权益工具投资、其他非流动金融资产、投资性房地产、固定资产、在建工程、生产性生物资产、油气资产、使用权资产、无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、递延所得税资产、其他非流动资产。

（二）负债

1. 负债的定义

负债，是指企业过去的交易或者事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务。根据负债的定义，负债具有以下三方面特征：

(1) 负债是企业承担的现时义务。负债必须是企业承担的现时义务，这里的现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

(2) 负债预期会导致经济利益流出企业。预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征，只有在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如，用现金偿还或以实物资产形式偿还；以提供劳务形式偿还；部分转移资产、部分提供劳务形式偿还；将负债转为资本等。

(3) 负债是由企业过去的交易或者事项形成的。负债应当由企业过去的交易或者事项所形成。换句话说，只有过去的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不形成负债。

2. 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：

(1) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业。从负债的定义可以看出，预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。在实务中，企业履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖大量的估计。因此，负债的确认应当与经济利益流出企业的不确定性程度的判断结合起来。

(2) 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时，对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠计量。

3. 负债的分类和内容

企业负债分为流动负债和非流动负债两大类。其中，流动负债包括短期借款、交易性金融负债、衍生金融负债、应付票据、应付账款、预收款项、合同负债、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款、持有待售负债、一年内到期的非流动负债、其他流动负债；非流动负债包括长期借款、应付债券、租赁负债、长期应付款、预计负债、递延收益、递延所得税负债、其他非流动负债。

(三) 所有者权益

1. 所有者权益的定义

所有者权益，是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，它是企业的资产扣除债权人权益后应由所有者享有的部分，既可反映所有者投入资本的保值增值情况，又体现了保护债权人权益的理念。

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、其他综合收益、留存收益等，通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、其他综合收益、盈余公积和未分配利润等构成。

所有者投入的资本，是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本的金额，也包括投入资本超过注册资本或股本部分的金额，即资本溢价或股本溢价，这部分投入资本作为资本公积（资本溢价）反映。

其他综合收益，是指企业根据会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

留存收益，是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累，包括盈余公积和未分配利润。

2. 所有者权益的确认条件

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，因此，所有者权益的确认和计量主要依赖于资产和负债的确认和计量。例如，企业接受投资者投入的资产，在该资产符合资产确认条件时，就相应地符合所有者权益的确认条件；当该资产的价值能够可靠计量时，所有者权益的金额也就可以确定。

（四）收入

1. 收入的定义

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。根据收入的定义，收入具有三方面特征：

（1）收入是企业在日常活动中形成的。日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，以及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品，就属于企业的日常活动。日常活动产生的收入通常包括主营业务收入和其他业务收入，即营业收入。

（2）收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入应当会导致经济利益的流入，从而导致资产的增加。例如，企业销售商品，应当收到现金或者有权在未来收到现金，才表明该交易符合收入的定义。但是在实务中，经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加导致的，所有者投入资本的增加不应当确认为收入，应当将其直接确认为所有者权益。

（3）收入会导致所有者权益的增加。与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义，不应确认为收入。

2. 收入的确认条件

当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：（1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（2）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务相关的权利和义务；（3）该合同有明确的与所转让商品或提供劳务相关的支付条款；（4）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（5）企业因向客户转让商品或提供劳务而有权取得的对价很可能收回。

（五）费用

1. 费用的定义

费用，是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义，费用具有三方面特征：

（1）费用是企业在日常活动中形成的。费用必须是企业在日常活动中形成的，这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。日常活动产生的费用通常包括营业成本（主营业务成本和其他业务成本）、税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用等。将费用界定为日常活动形成的，目的是为了将其与损失相区分，企业非日

常活动形成的经济利益的流出不能确认为费用，而应当计入损失。

(2) 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用的发生应当会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加，其表现形式包括现金或者现金等价物的流出或者存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出，而该经济利益的流出属于所有者权益的抵减项目，不应确认为费用，应当将其排除在费用的定义之外。

(3) 费用会导致所有者权益的减少。与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少，不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义，不应确认为费用。

2. 费用的确认条件

费用的确认除了应当符合其定义外，还至少应当符合以下条件：(1) 与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；(2) 经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；(3) 经济利益的流出额能够可靠计量。

(六) 利润

1. 利润的定义

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。通常情况下，如果企业实现了利润，表明企业的所有者权益增加；反之，如果企业发生亏损（即利润为负数），表明企业的所有者权益减少。

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或损失。其中，利得，是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入；损失，是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

2. 利润的确认条件

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后净额的概念。因此，利润的确认主要依赖于收入和费用，以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。

二、会计要素计量属性及其应用原则

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

(一) 历史成本

历史成本又称实际成本，是指取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或者现金等价物。采用历史成本计量时，资产按照其购置时支付的现金或现金等价物的金额，或者按照购置时所付出对价的公允价值计量。负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债

预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（二）重置成本

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。采用重置成本计量时，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（三）可变现净值

可变现净值，是指在生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和销售所必需的预计税金、费用后的净值。采用可变现净值计量时，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额，扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

（四）现值

现值，是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价值因素等的一种计量属性。采用现值计量时，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

（五）公允价值

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

三、会计等式

会计等式，又称会计恒等式、会计方程式或会计平衡公式，是表明会计要素之间基本关系的等式。

（一）会计等式的表现形式

企业要进行经济活动，必须拥有一定数量和质量的能给企业带来经济利益的经济资源，即资产。企业的资产最初来源于两个方面：一是由企业所有者投入；二是由企业向债权人借入。所有者和债权人将其拥有的资产提供给企业使用，就相应地对企业的资产享有一种要求权。前者称为所有者权益，后者则称为债权人权益，即负债。

资产表明企业拥有什么经济资源和拥有多少经济资源，负债和所有者权益表明经济资源的来源渠道，即谁提供了这些经济资源。因此，资产和负债、所有者权益三者之间在数量上存在恒等关系，用公式表示为：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

这一等式反映了企业在某一特定时点资产、负债和所有者权益三者之间的平衡关系，因此，该等式被称为财务状况等式、基本会计等式或静态会计等式，它是复式记账法的理论基础，也是编制资产负债表的依据。

企业进行生产经营活动的目的是为了获取收入，实现盈利。企业在取得收入的同时，

必然要发生相应的费用。通过收入与费用的比较,才能确定一定期间的盈利水平,确定实现的利润总额。在不考虑利得和损失的情况下,它们之间的关系用公式表示为:

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$$

这一等式反映了企业利润的实现过程,称为经营成果等式或动态会计等式。收入、费用和利润之间的上述关系,是编制利润表的依据。

(二) 交易或事项对会计等式的影响

企业发生的交易或事项按其对财务状况等式的影响不同,可以分为以下9种基本类型:(1)一项资产增加、另一项资产等额减少的经济业务;(2)一项资产增加、一项负债等额增加的经济业务;(3)一项资产增加、一项所有者权益等额增加的经济业务;(4)一项资产减少、一项负债等额减少的经济业务;(5)一项资产减少、一项所有者权益等额减少的经济业务;(6)一项负债增加、另一项负债等额减少的经济业务;(7)一项负债增加、一项所有者权益等额减少的经济业务;(8)一项所有者权益增加、一项负债等额减少的经济业务;(9)一项所有者权益增加、另一项所有者权益等额减少的经济业务。

以财务状况等式为例,上述9类基本经济业务的发生均不影响会计等式的平衡关系,具体分为三种情形:基本经济业务(1)、(6)、(7)、(8)、(9)使会计等式左右两边的金额保持不变;基本经济业务(2)、(3)使会计等式左右两边的金额等额增加;基本经济业务(4)、(5)使会计等式左右两边的金额等额减少。经济业务对会计等式的影响,如【例1-1】所示。

 【例1-1】2×19年1月,甲公司发生的经济业务资料如下:

1. 从银行提取现金2万元。

该项经济业务发生后,甲公司的一项资产(库存现金)增加2万元,另一项资产(银行存款)同时减少2万元,即会计等式左边资产要素内部的金额有增有减,增减金额相等,其平衡关系保持不变。属于上述第(1)种经济业务类型。

2. 从银行借入期限为3个月的短期借款8000万元,存入银行。

该项经济业务发生后,甲公司的一项资产(银行存款)增加8000万元,一项负债(短期借款)同时增加8000万元,即会计等式左右两边金额等额增加,其平衡关系保持不变。属于上述第(2)种经济业务类型。

3. 收到投资者投入的机器一台,价值5000万元。

该项经济业务发生后,甲公司的一项资产(固定资产)增加5000万元,一项所有者权益(实收资本)同时增加5000万元,即会计等式左右两边金额等额增加,其平衡关系保持不变。属于上述第(3)种经济业务类型。

4. 以银行存款2000万元偿还前欠货款。

该项经济业务发生后,甲公司的一项资产(银行存款)减少2000万元,一项负债(应付账款)同时减少2000万元,即会计等式左右两边金额等额减少,其平衡关系保持不变。属于上述第(4)种经济业务类型。

5. 股东大会决定减少注册资本3000万元,以银行存款向投资者退回其投入的资本。

该项经济业务发生后,甲公司的一项资产(银行存款)减少3 000万元,一项所有者权益(实收资本)同时减少3 000万元,即会计等式左右两边金额等额减少,其平衡关系保持不变。属于上述第(5)种经济业务类型。

6. 已到期的应付票据2 500万元因无力支付转为应付账款。

该项经济业务发生后,甲公司的一项负债(应付账款)增加2 500万元,另一项负债(应付票据)同时减少2 500万元,即会计等式右边负债要素内部的金额有增有减,增减金额相等,其平衡关系保持不变。属于上述第(6)种经济业务类型。

7. 宣布向投资者分配利润1 000万元。

该项经济业务发生后,甲公司的一项负债(应付利润)增加1 000万元,一项所有者权益(未分配利润)同时减少1 000万元,即会计等式右边一项负债增加而一项所有者权益等额减少,其平衡关系保持不变。属于上述第(7)种经济业务类型。

8. 经批准将已发行的公司债券5 000万元转为实收资本。

该项经济业务发生后,甲公司的一项负债(应付债券)减少5 000万元,一项所有者权益(实收资本)同时增加5 000万元,即会计等式右边一项所有者权益增加而一项负债等额减少,其平衡关系保持不变。属于上述第(8)种经济业务类型。

9. 经批准将资本公积3 000万元转为实收资本。

该项经济业务发生后,甲公司的一项所有者权益(实收资本)增加3 000万元,另一项所有者权益(资本公积)同时减少3 000万元,即会计等式右边所有者权益要素内部的金额有增有减,增减金额相等,其平衡关系保持不变。属于上述第(9)种经济业务类型。

由此可见,每一项经济业务的发生,都必然会引起会计等式的一边或两边有关项目相互联系地发生等额变化,即当涉及会计等式的一边时,有关项目的金额发生相反方向的等额变动;当涉及会计等式的两边时,有关项目的金额发生相同方向的等额变动,但始终不会影响会计等式的平衡关系。

第四节 会计科目和借贷记账法

一、会计科目和账户

(一) 会计科目

会计科目,简称科目,是对会计要素具体内容进行分类核算的项目,是进行会计核算和提供会计信息的基本单元。会计科目可以按其反映的经济内容(即所属会计要素)、所提供信息的详细程度及其统驭关系分类。

1. 按反映的经济内容分类

会计科目按其反映的经济内容不同,可分为资产类科目、负债类科目、共同类科目、所有者权益类科目、成本类科目和损益类科目。每一类会计科目可按一定标准再分为若干具体科目。

(1) 资产类科目, 是对资产要素的具体内容进行分类核算的项目, 按资产的流动性分为反映流动资产的科目和反映非流动资产的科目。反映流动资产的科目主要有“库存现金”“银行存款”“应收账款”“原材料”“库存商品”等科目; 反映非流动资产的科目主要有“长期股权投资”“长期应收款”“固定资产”“在建工程”“无形资产”等科目。

(2) 负债类科目, 是对负债要素的具体内容进行分类核算的项目, 按负债的偿还期限长短分为反映流动负债的科目和反映非流动负债的科目。反映流动负债的科目主要有“短期借款”“应付账款”“应付职工薪酬”“应交税费”等科目; 反映非流动负债的科目主要有“长期借款”“应付债券”“长期应付款”等科目。

(3) 共同类科目, 是既有资产性质又有负债性质的科目, 主要有“清算资金往来”“货币兑换”“套期工具”“被套期项目”等科目。

(4) 所有者权益类科目, 是对所有者权益要素的具体内容进行分类核算的项目, 主要有“实收资本(或股本)”“资本公积”“其他综合收益”“盈余公积”“本年利润”“利润分配”“库存股”等科目。

(5) 成本类科目, 是对可归属于产品生产成本、劳务成本等的具体内容进行分类核算的项目, 主要有“生产成本”“制造费用”“合同取得成本”“合同履约成本”“研发支出”等科目。

(6) 损益类科目, 是对收入、费用等要素的具体内容进行分类核算的项目。其中, 反映收入的科目主要有“主营业务收入”“其他业务收入”等科目; 反映费用的科目主要有“主营业务成本”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”“财务费用”等科目。

2. 按提供信息的详细程度及其统驭关系分类

会计科目按其提供信息的详细程度及其统驭关系, 可分为总分类科目和明细分类科目。总分类科目, 又称总账科目或一级科目, 是对会计要素的具体内容进行总括分类, 提供总括信息的会计科目。

明细分类科目, 又称明细科目, 是对总分类科目作进一步分类, 提供更为详细和具体会计信息的科目。如果某一总分类科目所辖的明细分类科目较多, 可在总分类科目下设置二级明细科目, 在二级明细科目下设置三级明细科目, 以此类推。二级明细科目是对总分类科目进一步分类的科目, 三级明细科目是对二级明细科目进一步分类的科目。

(二) 账户

账户是根据会计科目设置的, 具有一定格式和结构, 用于分类核算会计要素增减变动情况及其结果的载体。

会计科目仅仅是对会计要素的具体内容进行分类核算的项目, 它不能反映交易或事项的发生所引起的会计要素各项目的增减变动情况和结果。各项核算指标的具体数据资料, 只有通过账户记录才能取得。因此, 在设置会计科目后, 还必须根据会计科目开设相应的账户, 以便对交易或事项进行系统、连续的记录, 向有关各方提供有用的会计信息。

同会计科目分类相对应, 账户可以根据其核算的经济内容、提供信息的详细程度及其统驭关系进行分类。按核算的经济内容, 账户分为资产类账户、负债类账户、共同类账户、所有者权益类账户、成本类账户和损益类账户; 根据提供信息的详细程度及其统

驭关系，账户分为总分类账户和明细分类账户。

账户是用来连续、系统、完整地记录企业经济活动的，因此必须具有一定的结构。由于经济业务发生所引起的各项会计要素的变动，从数量上看不外乎为增加和减少两种情况。因此，账户的结构相应地分为两个基本部分，即左右两方，分别用来记录会计要素的增加和减少。一方登记增加，另一方登记减少。至于账户左右两方的名称，用哪一方登记增加、哪一方登记减少，要取决于所采用的记账方法和各该账户所记录的经济内容。

账户的期初余额、期末余额、本期增加发生额、本期减少发生额统称为账户的四个金额要素。四个金额要素之间的关系如下列公式所示：

$$\text{期末余额} = \text{期初余额} + \text{本期增加发生额} - \text{本期减少发生额}$$

二、借贷记账法

借贷记账法，是以“借”和“贷”作为记账符号的一种复式记账法。复式记账法，是指对于每一笔经济业务，都必须用相等的金额在两个或两个以上相互联系的账户中进行登记，全面、系统地反映会计要素增减变化的一种记账方法。复式记账法分为借贷记账法、增减记账法、收付记账法等。我国会计准则规定，企业、行政单位和事业单位会计核算采用借贷记账法记账。

（一）借贷记账法的账户结构

借贷记账法下，账户的左方称为借方，右方称为贷方。所有账户的借方和贷方按相反方向记录增加数和减少数，即一方登记增加额，另一方就登记减少额。至于“借”表示增加（或减少），还是“贷”表示增加（或减少），则取决于账户的性质与所记录经济内容的性质。

通常情况下，资产类、成本类和费用类账户的增加记“借”方，减少记“贷”方；负债类、所有者权益类和收入类账户的增加记“贷”方，减少记“借”方。

1. 资产类和成本类账户的结构

在借贷记账法下，资产类、成本类账户的借方登记增加额；贷方登记减少额；期末余额一般在借方。其余额计算公式为：

$$\text{期末借方余额} = \text{期初借方余额} + \text{本期借方发生额} - \text{本期贷方发生额}$$

资产类和成本类账户结构用T型账户表示，如图1-1所示。

借方	资产类和成本类账户		贷方
期初余额	× × ×		
本期增加额	× × ×	本期减少额	× × ×
	× × ×		× × ×

本期借方发生额合计	× × ×	本期贷方发生额合计	× × ×
期末余额	× × ×		

图1-1 资产类和成本类账户结构

2. 负债类和所有者权益类账户的结构

在借贷记账法下，负债类、所有者权益类账户的借方登记减少额；贷方登记增加额；期末余额一般在贷方。其余额计算公式为：

期末贷方余额 = 期初贷方余额 + 本期贷方发生额 - 本期借方发生额

负债类和所有者权益类账户结构用 T 型账户表示，如图 1-2 所示。

借方		负债类和所有者权益类账户	贷方
		期初余额	× × ×
本期减少额	× × ×	本期增加额	× × ×
	× × ×		× × ×

本期借方发生额合计	× × ×	本期贷方发生额合计	× × ×
		期末余额	× × ×

图 1-2 负债类和所有者权益类账户结构

3. 损益类账户的结构

损益类账户主要包括收入类账户和费用类账户。

在借贷记账法下，收入类账户的借方登记减少额；贷方登记增加额。本期收入净额在期末转入“本年利润”账户，用以计算当期损益，结转后无余额。收入类账户结构用 T 型账户表示，如图 1-3 所示。

借方		收入类账户	贷方
本期减少额	× × ×	本期增加额	× × ×
本期转出额	× × ×		× × ×

本期借方发生额合计	× × ×	本期贷方发生额合计	× × ×

图 1-3 收入类账户结构

在借贷记账法下，费用类账户的借方登记增加额；贷方登记减少额。本期费用净额在期末转入“本年利润”账户，用以计算当期损益，结转后无余额。费用类账户结构用 T 型账户表示，如图 1-4 所示。

借方		费用类账户	贷方
本期增加额	× × ×	本期减少额	× × ×
	× × ×	本期转出额	× × ×

本期借方发生额合计	× × ×	本期贷方发生额合计	× × ×

图 1-4 费用类账户结构

（二）借贷记账法的记账规则

记账规则，是指采用某种记账方法登记具体经济业务时应当遵循的规则。如果运用“借”“贷”符号表示『例1-1』中9种基本类型经济业务所涉及的增减变动情况，可以发现借贷记账法的记账规则为“有借必有贷，借贷必相等”。即：任何经济业务的发生总会涉及两个或两个以上的相关账户，一方（或几方）记入借方，另一方（或几方）必须记入贷方，记入借方的金额等于记入贷方的金额。如果涉及多个账户，记入借方账户金额的合计数等于记入贷方账户金额的合计数。

上述9种基本经济业务的资金运动与记账规则的对应关系，如图1-5所示。

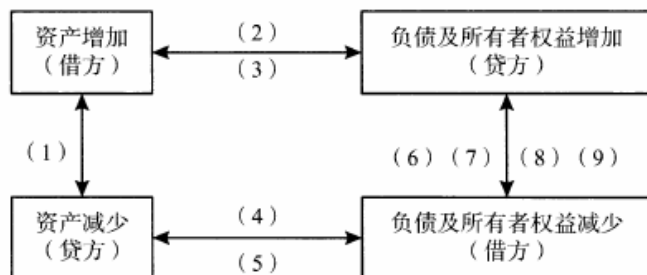


图1-5 资金运动与记账规则的对应关系

借贷记账法记账规则的具体运用，如『例1-2』至『例1-5』所示。

💡【例1-2】甲公司购入原材料一批，价款1 000元，用银行存款支付，假定不考虑增值税因素。

该项经济业务发生后，甲公司原材料增加1 000元，银行存款同时减少1 000元，它涉及“原材料”和“银行存款”这两个资产类账户。资产的增加用“借”表示，减少用“贷”表示，因此应在“原材料”账户借方记入1 000元，在“银行存款”账户贷方记入1 000元。该项经济业务在T型账户中的登记，如图1-6所示。

借方	银行存款	贷方	借方	原材料	贷方
期初余额：30 000			期初余额：30 000		
		(1) 1 000	(1) 1 000		

图1-6 以银行存款购入原材料

注：T型账户中业务序号来自次页会计分录，下同。

💡【例1-3】甲公司已到期的应付票据20 000元因无力支付转为应付账款。

该项经济业务发生后，甲公司应付账款增加20 000元，应付票据同时减少20 000元，它涉及“应付账款”和“应付票据”这两个负债类账户。负债的增加用“贷”表示，减少用“借”表示，因此应在“应付票据”账户借方记入20 000元，在“应付账款”账户贷方记入20 000元。该项经济业务在T型账户中的登记，如图1-7所示。

借方	应付账款	贷方	借方	应付票据	贷方
	期初余额: 12 000			期初余额: 50 000	
	(2) 20 000	←→	(2) 20 000		

图 1-7 已到期的应付票据转为应付账款

【例 1-4】甲公司收到投资者投入资本 50 000 元，款项存入银行。

该项经济业务发生后，甲公司银行存款增加 50 000 元，所有者对甲公司的投资同时增加 50 000 元，它涉及“银行存款”这个资产类账户和“实收资本”这个所有者权益类账户。资产的增加用“借”表示，所有者权益的增加用“贷”表示，因此应在“银行存款”账户借方记入 50 000 元，在“实收资本”账户贷方记入 50 000 元。该项经济业务在 T 型账户中的登记，如图 1-8 所示。

借方	实收资本	贷方	借方	银行存款	贷方
	期初余额: 14 000			期初余额: 30 000	
	(3) 50 000	←→	(3) 50 000		

图 1-8 收到投资者投入的资本金

【例 1-5】甲公司以银行存款 30 000 元，偿还到期的长期借款。

该项经济业务发生后，甲公司的银行存款减少 30 000 元，长期借款同时减少 30 000 元，它涉及“银行存款”这个资产类账户和“长期借款”这个负债类账户。资产的减少用“贷”表示，负债的减少用“借”表示，因此应在“长期借款”账户的借方记入 30 000 元，在“银行存款”账户的贷方记入 30 000 元。该项经济业务在 T 型账户中的登记，如图 1-9 所示。

借方	银行存款	贷方	借方	长期借款	贷方
	期初余额: 30 000			期初余额: 30 000	
	(4) 30 000	←→	(4) 30 000		

图 1-9 以银行存款偿还到期的长期借款


（三）借贷记账法下的账户对应关系与会计分录

账户对应关系，是指采用借贷记账法对每笔交易或事项进行记录时，相关账户之间形成的应借、应贷的相互关系。存在对应关系的账户称为对应账户。

会计分录，简称分录，是对每项经济业务列示出应借、应贷的账户名称（科目）及其金额的一种记录。会计分录由应借应贷方向、相互对应的科目及其金额三个要素构成。在我国，会计分录记载于记账凭证中。【例 1-2】至【例 1-5】所列示四项经济业务的会计分录分别如下：

(1) 借：原材料	1 000
贷：银行存款	1 000
(2) 借：应付票据	20 000
贷：应付账款	20 000
(3) 借：银行存款	50 000
贷：实收资本	50 000
(4) 借：长期借款	30 000
贷：银行存款	30 000

按照所涉及账户的多少，会计分录分为简单会计分录和复合会计分录。简单会计分录，是指只涉及一个账户借方和另一个账户贷方的会计分录，即一借一贷的会计分录，如上述【例1-2】至【例1-5】列示的会计分录。复合会计分录，是指由两个以上（不含两个）对应账户组成的会计分录，即一借多贷、多借一贷或多借多贷的会计分录，如【例1-6】中的会计分录。

 **【例1-6】** 甲公司购入原材料一批，价款60 000元，其中40 000元用银行存款支付，20 000元尚未支付，假定不考虑增值税因素。会计分录如下：

借：原材料	60 000
贷：银行存款	40 000
应付账款	20 000

复合会计分录实际上是由若干简单会计分录复合而成的，但为了保持账户对应关系清晰，一般不应把不同经济业务合并在一起，编制多借多贷的会计分录。一笔复合会计分录可以分解为若干简单的会计分录，而若干笔相关简单的会计分录又可复合为一笔复合会计分录，复合或分解的目的是便于会计工作，更好地反映经济业务发生引起资金运动的来龙去脉。

（四）借贷记账法下的试算平衡

试算平衡，是指根据借贷记账法的记账规则和资产与权益（负债和所有者权益）的恒等关系，通过对所有账户的发生额和余额的汇总计算与比较，来检查账户记录是否正确的一种方法。

1. 试算平衡的分类

（1）发生额试算平衡。

发生额试算平衡，是指全部账户本期借方发生额合计与全部账户本期贷方发生额合计保持平衡，即：

$$\text{全部账户本期借方发生额合计} = \text{全部账户本期贷方发生额合计}$$

发生额试算平衡的直接依据是借贷记账法的记账规则，即“有借必有贷，借贷必相等”。

（2）余额试算平衡。

余额试算平衡，是指全部账户借方期末（初）余额合计与全部账户贷方期末（初）

余额合计保持平衡,即:

全部账户借方期末(初)余额合计=全部账户贷方期末(初)余额合计

余额试算平衡的直接依据是财务状况等式,即:

资产=负债+所有者权益

2. 试算平衡表的编制

试算平衡是通过编制试算平衡表进行的。试算平衡表通常是在期末结出各账户的本期发生额合计和期末余额后编制的,试算平衡表中一般应设置“期初余额”“本期发生额”“期末余额”三大栏目,其下分设“借方”和“贷方”两个小栏。各大栏中的借方合计与贷方合计应该平衡相等,否则,便存在记账错误。为了简化表格,试算平衡表也可只根据各个账户的本期发生额编制,不填列各账户的期初余额和期末余额。试算平衡表的格式,如表1-2所示。

试算平衡只是通过借贷金额是否平衡来检查账户记录是否正确的一种方法。如果借贷双方发生额或余额相等,表明账户记录基本正确,但有些错误并不影响借贷双方的平衡,因此,试算不平衡,表示记账一定有错误,但试算平衡时,不能表明记账一定正确。

不影响借贷双方平衡关系的错误通常有:(1)漏记某项经济业务,使本期借贷双方的发生额等额减少,借贷仍然平衡;(2)重记某项经济业务,使本期借贷双方的发生额等额虚增,借贷仍然平衡;(3)某项经济业务记录的应借、应贷科目正确,但借贷双方金额同时多记或少记,且金额一致,借贷仍然平衡;(4)某项经济业务记错有关账户,借贷仍然平衡;(5)某项经济业务在账户记录中,颠倒了记账方向,借贷仍然平衡;(6)某借方或贷方发生额中,偶然发生多记和少记并相互抵销,借贷仍然平衡。

由于账户记录可能存在上述不能由试算平衡表发现的错误,所以需要对一切会计记录进行日常或定期的复核,以保证账户记录的正确性。借贷记账法下试算平衡的运用,如【例1-7】所示。

【例1-7】2×19年1月初,丙公司各账户的余额,如表1-1所示。

表1-1

期初余额表

2×19年1月1日

单位:元

账户名称	期初借方余额	账户名称	期初贷方余额
库存现金	10 000	短期借款	130 000
银行存款	160 000	应付票据	120 000
原材料	200 000	应付账款	100 000
固定资产	11 000 000	实收资本	11 020 000
合计	11 370 000	合计	11 370 000

2×19年1月,丙公司发生的部分经济业务(假定不考虑增值税因素)如下:

- (1) 收到投资者按投资合同投入资本420 000元,已存入银行。
- (2) 向银行借入期限为三个月的借款600 000元存入银行。
- (3) 从银行提取现金8 000元备用。
- (4) 购买原材料60 000元已验收入库,款未付。
- (5) 签发三个月到期的商业汇票50 000元抵付上月所欠货款。
- (6) 用银行存款100 000元偿还短期借款。
- (7) 用银行存款300 000元购买不需安装的机器设备一台,设备已交付使用。
- (8) 购买原材料40 000元,其中用银行存款支付30 000元,其余货款未付,材料已验收入库。

- (9) 以银行存款偿还短期借款100 000元,偿还应付账款60 000元。

根据以上业务,编制会计分录如下:

- | | |
|-------------|---------|
| (1) 借: 银行存款 | 420 000 |
| 贷: 实收资本 | 420 000 |
| (2) 借: 银行存款 | 600 000 |
| 贷: 短期借款 | 600 000 |
| (3) 借: 库存现金 | 8 000 |
| 贷: 银行存款 | 8 000 |
| (4) 借: 原材料 | 60 000 |
| 贷: 应付账款 | 60 000 |
| (5) 借: 应付账款 | 50 000 |
| 贷: 应付票据 | 50 000 |
| (6) 借: 短期借款 | 100 000 |
| 贷: 银行存款 | 100 000 |
| (7) 借: 固定资产 | 300 000 |
| 贷: 银行存款 | 300 000 |
| (8) 借: 原材料 | 40 000 |
| 贷: 银行存款 | 30 000 |
| 应付账款 | 10 000 |
| (9) 借: 短期借款 | 100 000 |
| 应付账款 | 60 000 |
| 贷: 银行存款 | 160 000 |

根据上述会计分录登记总分类账户,期末在各总分类账户中结算出本期发生额和期末余额,如图1-10至图1-17所示。

借方	银行存款	贷方
期初余额	160 000	
(1) 420 000		(3) 8 000
(2) 600 000		(6) 100 000
		(7) 300 000
		(8) 30 000
		(9) 160 000
本期借方发生额合计	1 020 000	本期贷方发生额合计 598 000
期末余额	582 000	

图 1-10 银行存款账户

借方	实收资本	贷方
	期初余额	11 020 000
		(1) 420 000
本期借方发生额合计	本期贷方发生额合计	420 000
	期末余额	11 440 000

图 1-11 实收资本账户

借方	短期借款	贷方
	期初余额	130 000
(6) 100 000		(2) 600 000
(9) 100 000		
本期借方发生额合计	200 000	本期贷方发生额合计 600 000
	期末余额	530 000

图 1-12 短期借款账户

借方	库存现金	贷方
期初余额	10 000	
(3) 8 000		
本期借方发生额合计	8 000	本期贷方发生额合计
期末余额	18 000	

图 1-13 库存现金账户

借方	原材料	贷方
期初余额	200 000	
(4) 60 000		
(8) 40 000		
本期借方发生额合计	100 000	本期贷方发生额合计
期末余额	300 000	

图 1-14 原材料账户

借方		应付账款	贷方
		期初余额	100 000
	(5) 50 000		(4) 60 000
	(9) 60 000		(8) 10 000
本期借方发生额合计		110 000	本期贷方发生额合计 70 000
		期末余额	60 000

图 1-15 应付账款账户

借方		应付票据	贷方
		期初余额	120 000
			(5) 50 000
本期借方发生额合计			本期贷方发生额合计 50 000
		期末余额	170 000

图 1-16 应付票据账户

借方		固定资产	贷方
期初余额	11 000 000		
	(7) 300 000		
本期借方发生额合计		300 000	本期贷方发生额合计
期末余额	11 300 000		

图 1-17 固定资产账户

根据各账户的期初余额、本期发生额和期末余额，编制总分类账户试算平衡表进行试算平衡，如表 1-2 所示。

表 1-2 总分类账户试算平衡表
2×19 年 1 月 31 日 单位：元

账户名称	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
库存现金	10 000		8 000		18 000	
银行存款	160 000		1 020 000	598 000	582 000	
原材料	200 000		100 000		300 000	
固定资产	11 000 000		300 000		11 300 000	
短期借款		130 000	200 000	600 000		530 000
应付票据		120 000		50 000		170 000
应付账款		100 000	110 000	70 000		60 000
实收资本		11 020 000		420 000		11 440 000
合计	11 370 000	11 370 000	1 738 000	1 738 000	12 200 000	12 200 000

根据表 1-2 可知，双方的本期发生额借贷方合计、期末余额借贷方合计相等，表明账户记录基本正确。

第五节 会计凭证、会计账簿与账务处理程序

一、会计凭证

(一) 会计凭证概述

会计凭证，是指记录经济业务发生或者完成情况的书面证明，是登记账簿的依据，包括纸质会计凭证和电子会计凭证两种形式。每个企业都必须按一定的程序填制和审核会计凭证，根据审核无误的会计凭证进行账簿登记，如实反映企业的经济业务。会计凭证按照填制程序和用途可分为原始凭证和记账凭证。

原始凭证，又称单据，是指在经济业务发生或完成时取得或填制的，用以记录或证明经济业务的发生或完成情况的原始凭据。原始凭证的作用主要是记载经济业务的发生过程和具体内容。常用的原始凭证有现金收据、发货票、增值税专用发票（或普通）发票、差旅费报销单、产品入库单、领料单等。

记账凭证，又称记账凭单，是指会计人员根据审核无误的原始凭证，按照经济业务的内容加以归类，并据以确定会计分录后填制的会计凭证，作为登记账簿的直接依据。记账凭证的作用主要是确定会计分录，进行账簿登记，反映经济业务的发生或完成情况，监督企业经济活动，明确相关人员的责任。

(二) 原始凭证

1. 原始凭证的种类

原始凭证可以按照取得来源、格式、填制的手续和内容进行分类。

(1) 按取得来源分类。

原始凭证按照取得来源，可分为自制原始凭证和外来原始凭证。

自制原始凭证，是指由本单位有关部门和人员，在执行或完成某项经济业务时填制的原始凭证，如领料单、产品入库单、借款单等。单位内部使用的领料单格式，如表 1-3 所示。

表 1-3 领料单


领料部门：发料仓库：
用途：年 月 日 编号：

材料编号	材料名称	规格	单位	请领数量	实发数量	备注

制单：审核：领料人：发料人：

外来原始凭证，是指在经济业务发生或完成时，从其他单位或个人直接取得的原始凭证，如购买原材料取得的增值税专用发票、职工出差报销的飞机票、火车票和餐饮费发票等。增值税专用发票的格式，如表 1-4 所示。

表 1-4

1100143160		北京增值税专用发票		No		开票日期:			
									
购买方	名称:					密码区			
	纳税人识别号:								
	地址、电话:								
	开户行及账号:								
	货物或应税劳务、服务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额	
合 计									
价税合计(大写)		(小写)							
销售方	名称:					备注			
	纳税人识别号:								
	地址、电话:								
	开户行及账号:								
收款人:		复核:		开票人:		销售方:(章)			

第一联:记账联 销售方记账凭证

- (2) 按格式分类。
- 原始凭证按照格式的不同，可分为通用凭证和专用凭证。
- 通用凭证，是指由有关部门统一印制、在一定范围内使用的具有统一格式和使用方法的原始凭证。通用凭证的使用范围因制作部门的不同而有所差异，可以是分地区、分行业使用，也可以全国通用，如某省（市）印制的在该省（市）通用的发票、收据等；由中国人民银行制作的在全国通用的银行转账结算凭证、由国家税务总局统一印制的全国通用的增值税专用发票等。
- 专用凭证，是指由单位自行印制的原始凭证，如领料单、差旅费报销单、折旧计算表、工资费用分配表等。
- (3) 按填制的手续和内容分类。
- 原始凭证按照填制的手续和内容，可分为一次凭证、累计凭证和汇总凭证。
- 一次凭证，是指一次填制完成，只记录一笔经济业务且仅一次有效的原始凭证，如收据、收料单、发货票、银行结算凭证等。发货票的一般格式，如表 1-5 所示。

表 1-5

发货票

购买单位:

结算方式:

年 月 日

编号:

品名规格	单位	数量	单价	金额

会计:

复核:

制单:

累计凭证,是指在一定时期内多次记录发生的同类经济业务且多次有效的原始凭证,如限额领料单。累计凭证的特点是在一张凭证内可以连续登记相同性质的经济业务,随时结出累计数和结余数,并按照费用限额进行费用控制,期末按实际发生额记账。限额领料单的一般格式,如表 1-6 所示。

表 1-6

限额领料单

领料部门:

发料仓库:

用途:

年 月 日

编号:

材料编号	材料名称	规格	计量单位	计划单价	领用限额	全月实额	
						数量	金额
领用日期	请领数量	实发数量		领料人签章	发料人签章	限额结余数量	

供应部门负责人:

领料部门负责人:

仓库负责人:

汇总凭证,是指对一定时期内反映经济业务内容相同的若干张原始凭证,按照一定标准综合填制的原始凭证。汇总原始凭证合并了同类经济业务,简化了凭证编制和记账工作。发料凭证汇总表是一种常用的汇总凭证,格式如表 1-7 所示。

表 1-7

发料凭证汇总表

年 月

借方科目 材料	生产成本	制造费用	管理费用	销售费用	合计
合计					

2. 原始凭证的基本内容

原始凭证的格式和内容因经济业务和经营管理不同而有所差异,但原始凭证应当

具备以下基本内容（也称为原始凭证要素）：（1）凭证的名称；（2）填制凭证的日期；（3）填制凭证单位名称和填制人姓名；（4）经办人员的签名或者盖章；（5）接受凭证单位名称；（6）经济业务内容；（7）数量、单价和金额。

3. 原始凭证的填制要求

（1）原始凭证填制的基本要求。

①记录真实。原始凭证所填列经济业务的内容和数字，必须真实可靠，符合实际情况。

②内容完整。原始凭证所要求填列的项目必须逐项填列齐全，不得遗漏或省略。原始凭证中的年、月、日要按照填制原始凭证的实际日期填写；名称要齐全，不能简化；品名或用途要填写明确，不能含糊不清；有关人员的签章必须齐全。

③手续完备。单位自制的原始凭证必须有经办单位相关负责人的签名盖章；对外开出的原始凭证必须加盖本单位公章或者财务专用章；从外部取得的原始凭证，必须盖有填制单位的公章或者财务专用章；从个人取得的原始凭证，必须有填制人员的签名或盖章。

④书写清楚、规范。原始凭证要按规定填写，文字要简明，字迹要清楚，易于辨认，不得使用未经国务院公布的简化汉字。大小写金额必须符合填写规范，小写金额用阿拉伯数字逐个书写，不得写连笔字。在金额前要填写人民币符号“¥”（使用外币时填写相应符号），且与阿拉伯数字之间不得留有空白。金额数字一律填写到角、分，无角无分的，写“00”或符号“-”；有角无分的，分位写“0”，不得用符号“-”。大写金额用汉字壹、贰、叁、肆、伍、陆、柒、捌、玖、拾、佰、仟、万、亿、元、角、分、零、整等，一律用正楷或行书字书写。大写金额前未印有“人民币”字样的，应加写“人民币”三个字且和大写金额之间不得留有空白。大写金额到元或角为止的，后面要写“整”或“正”字；有分的，不写“整”或“正”字，如小写金额为¥1 007.00，大写金额应写成“壹仟零柒元整”。

⑤编号连续。各种凭证要连续编号，以便检查。如果凭证已预先印定编号，如发票、支票等重要凭证，在因错作废时，应加盖“作废”戳记，妥善保管，不得撕毁。

⑥不得涂改、刮擦、挖补。原始凭证金额有错误的，应当由出具单位重开，不得在原始凭证上更正。原始凭证有其他错误的，应当由出具单位重开或更正，更正处应当加盖出具单位印章。

⑦填制及时。各种原始凭证一定要及时填写，并按规定的程序及时送交会计机构审核。

（2）自制原始凭证填制的基本要求。

一次凭证，应在经济业务发生或完成时，由相关业务人员一次填制完成。该凭证往往只能反映一项经济业务，或者同时反映若干项同一性质的经济业务。一次凭证有些是自制的原始凭证，如收料单、领料单、工资结算表、制造费用分配表等；有些是外来的原始凭证，如增值税专用发票、税收缴款书、各种银行结算凭证等。

累计凭证，应在每次经济业务完成后，由相关人员在同一张凭证上重复填制完成。该凭证能在一定时期内不断重复地反映同类经济业务的完成情况。典型的累计凭证是限额领料单。

汇总凭证，应由相关人员在汇总一定时期内反映同类经济业务的原始凭证后填制完成。该凭证只能将类型相同的经济业务进行汇总，不能汇总两类或两类以上的经济业务。

4. 原始凭证的审核

为了如实反映经济业务的发生和完成情况,充分发挥会计的监督职能,保证会计信息的真实、完整,会计人员必须对原始凭证进行严格审核。审核的内容主要包括:

(1) 审核原始凭证的真实性。真实性的审核包括凭证日期是否真实、业务内容是否真实、数据是否真实等。对外来原始凭证,必须有填制单位公章或财务专用章和填制人员签章;对自制原始凭证,必须有经办部门和经办人员的签名或盖章。此外,对通用原始凭证,还应审核凭证本身的真实性,以防作假。

(2) 审核原始凭证的合法性、合理性。审核原始凭证所记录经济业务是否符合国家法律法规,是否履行了规定的凭证传递和审核程序;审核原始凭证所记录经济业务是否符合企业经济活动的需要、是否符合有关的计划和预算等。

(3) 审核原始凭证的完整性。审核原始凭证各项基本要素是否齐全,是否有漏项情况,日期是否完整,数字是否清晰,文字是否工整,有关人员签章是否齐全,凭证联次是否正确等。

(4) 审核原始凭证的正确性。审核原始凭证记载的各项内容是否正确,包括:①接受原始凭证单位的名称是否正确。②金额的填写和计算是否正确。阿拉伯数字分位填写,不得连写。小写金额前要标明“¥”字样,中间不能留有空位。大写金额前要加“人民币”字样,大写金额与小写金额要相符。③更正是否正确。原始凭证记载的各项内容均不得涂改、刮擦和挖补。

(三) 记账凭证

1. 记账凭证的种类

记账凭证按照其反映的经济业务的内容来划分,通常可分为收款凭证、付款凭证和转账凭证。

(1) 收款凭证。

收款凭证,是指用于记录库存现金和银行存款收款业务的记账凭证。收款凭证根据有关库存现金和银行存款收款业务的原始凭证填制,是登记库存现金日记账、银行存款日记账以及有关明细分类账和总分类账等账簿的依据,也是出纳人员收讫款项的依据。

(2) 付款凭证。

付款凭证,是指用于记录库存现金和银行存款付款业务的记账凭证。付款凭证根据有关库存现金和银行存款支付业务的原始凭证填制,是登记库存现金日记账、银行存款日记账以及有关明细分类账和总分类账等账簿的依据,也是出纳人员支付款项的依据。

(3) 转账凭证。

转账凭证,是指用于记录不涉及库存现金和银行存款业务的记账凭证。转账凭证根据有关转账业务的原始凭证填制,是登记有关明细分类账和总分类账等账簿的依据。

2. 记账凭证的基本内容

记账凭证是登记账簿的依据,为了保证账簿记录的正确性,记账凭证必须具备以下基本内容:(1) 填制凭证的日期;(2) 凭证编号;(3) 经济业务摘要;(4) 应借应贷会计科目;(5) 金额;(6) 所附原始凭证张数;(7) 填制凭证人员、稽核人员、记账人员、会计机构负责

人、会计主管人员签名或者盖章。收款和付款记账凭证还应当由出纳人员签名或者盖章。

3. 记账凭证的填制要求

(1) 记账凭证填制的基本要求。

记账凭证的填制除了要做到内容完整、书写清楚和规范外，还必须符合下列要求：

①除结账和更正错账可以不附原始凭证外，其他记账凭证必须附原始凭证。

②记账凭证可以根据每一张原始凭证填制，或根据若干张同类原始凭证汇总填制，也可根据原始凭证汇总表填制；但不得将不同内容和类别的原始凭证汇总填制在一张记账凭证上。

③记账凭证应连续编号。凭证应由主管该项业务的会计人员，按业务发生的顺序并按不同种类的记账凭证采用“字号编号法”连续编号，如银收字1号、现收字2号、现付字1号、银付字2号。如果一笔经济业务需要填制两张以上（含两张）记账凭证的，可以采用“分数编号法”编号，如转字4 $\frac{1}{3}$ 号、转字4 $\frac{2}{3}$ 号、转字4 $\frac{3}{3}$ 号。为便于监督，反映付款业务的会计凭证不得由出纳人员编号。

④填制记账凭证时若发生错误，应当重新填制。已经登记入账的记账凭证在当年内发现填写错误时，可以用红字填写一张与原内容相同的记账凭证，在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样，同时再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证，注明“订正某月某日某号凭证”字样。如果会计科目没有错误，只是金额错误，也可以将正确数字与错误数字之间的差额另编一张调整的记账凭证，调增金额用蓝字，调减金额用红字。发现以前年度记账凭证有错误的，应当用蓝字填制一张更正的记账凭证。

⑤记账凭证填制完成后，如有空行，应当自金额栏最后一笔金额数字下的空行处至合计数上的空行处划线注销。

💡【例1-8】2×19年8月5日，乙公司收到上月向丙公司销售M产品的货款共计11 300元（含增值税），存入中国银行，附原始凭证2张，为乙公司8月第11笔业务。记账凭证的填制，如表1-8所示。

表 1-8 记账凭证
2×19年8月5日 记字第11号

摘要	总账科目	明细科目	√	借方金额										√	贷方金额										
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角		分	亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角
收回货款	银行存款	中国银行						1	1	3	0	0	0	0											
收回货款	应收账款	丙公司																1	1	3	0	0	0	0	
合计								¥	1	1	3	0	0	0	0			¥	1	1	3	0	0	0	0

附单据
2张

附单据2张

会计主管： 记账： 出纳： 审核： 制单：

(2) 收款凭证的填制要求。

收款凭证左上角的“借方科目”按收款的性质填写“库存现金”或“银行存款”；日期填写的是填制本凭证的日期；右上角填写填制收款凭证的顺序号；“摘要”填写所记录经济业务的简要说明；“贷方科目”填写与收入“库存现金”或“银行存款”相对应的会计科目；“记账”是指该凭证已登记账簿的标记，防止经济业务重记或漏记；“金额”是指该项经济业务的发生额；该凭证右边“附单据×张”是指该记账凭证所附原始凭证的张数；最下边分别由有关人员签章，以明确账证经管责任。

【例 1-9】2×19 年 8 月 8 日，乙公司销售甲产品一批，取得销售收入 20 000 元存入中国银行，并开具增值税专用发票，附原始凭证 3 张，为乙公司 8 月第 3 笔银行存款收款业务。收款凭证的填制，如表 1-9 所示。

表 1-9

收款凭证

借方科目：银行存款

2×19 年 8 月 8 日

银收字第 3 号

摘要	贷方科目	明细科目	√	金额										
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
销售甲产品	主营业务收入	甲产品						2	0	0	0	0	0	0
开具增值税专用发票	应交税费	应交增值税(销项税额)							2	6	0	0	0	0
合计							¥	2	2	6	0	0	0	0

附单据3张

附单据
3 张

会计主管：

记账：

出纳：

审核：

制单：

(3) 付款凭证的填制要求。

付款凭证是根据审核无误的库存现金和银行存款的付款业务的原始凭证填制的。付款凭证的填制方法与收款凭证基本相同，不同的是在付款凭证的左上角应填列贷方科目，即“库存现金”或“银行存款”科目，“借方科目”栏应填写与“库存现金”或“银行存款”相对应的一级科目和明细科目。

对于涉及“库存现金”和“银行存款”之间的相互划转业务，如将现金存入银行或从银行提取现金，为了避免重复记账，一般只填制付款凭证，不再填制收款凭证。

出纳人员在办理收款或付款业务后，应在原始凭证上加盖“收讫”或“付讫”的戳记，以免重收重付。

【例 1-10】2×19 年 8 月 15 日，乙公司行政部门购买办公用品支付现金 500 元；附原始凭证 3 张，为乙公司 8 月第 7 张现金付款业务。付款凭证的填制，如表 1-10 所示。

表 1-10

付款凭证

贷方科目：库存现金

2×19 年 8 月 15 日

现付字第 7 号

摘要	借方科目	明细科目	√	金額										
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
购入办公用品	管理费用	办公费								5	0	0	0	0
合计									¥	5	0	0	0	0

附单据 3 张

会计主管： 记账： 出纳： 审核： 制单：

(4) 转账凭证的填制要求。

转账凭证通常是有关转账业务的原始凭证填制的。转账凭证中“总账科目”和“明细科目”栏应填写应借、应贷的总账科目和明细科目，借方科目应记金额应在同一行的“借方金额”栏填列，贷方科目应记金额应在同一行的“贷方金额”栏填列，“借方金额”栏合计数与“贷方金额”栏合计数应相等。

【例 1-11】2×19 年 8 月 28 日，甲公司生产车间计提固定资产折旧 1 000 元；附原始凭证 1 张，为甲公司 8 月第 37 笔转账业务。转账凭证的填制，如表 1-11 所示。

表 1-11

转账凭证

2×19 年 8 月 28 日

转字第 37 号

摘要	总账科目	明细科目	√	借方金额										√	贷方金额										
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角		分	亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角
生产车间 计提折旧	制造费用	折旧费							1	0	0	0	0	0											
生产车间 计提折旧	累计折旧																			1	0	0	0	0	
合计									¥	1	0	0	0	0	0					¥	1	0	0	0	0

附单据 1 张

会计主管： 记账： 审核： 制单：

4. 记账凭证的审核

为了保证会计信息的质量,在记账之前应由有关稽核人员对记账凭证进行严格的审核,审核的内容主要包括:记账凭证是否有原始凭证为依据,所附原始凭证或原始凭证汇总表的内容与记账凭证的内容是否一致;记账凭证各项目的填写是否齐全,如日期、凭证编号、摘要、会计科目、金额、所附原始凭证张数及有关人员签章等;记账凭证的应借、应贷科目以及对应关系是否正确;记账凭证所记录的金额与原始凭证的有关金额是否一致,计算是否正确;记账凭证中的记录是否文字工整、数字清晰,是否按规定进行更正等;出纳人员在办理收款或付款业务后,是否已在原始凭证上加盖“收讫”或“付讫”的戳记。

(四) 会计凭证的保管

会计凭证的保管,是指会计凭证记账后的整理、装订、归档和存查工作。会计凭证作为记账的依据,是重要的会计档案和经济资料。任何单位在完成经济业务手续和记账后,必须将会计凭证按规定的立卷归档制度形成会计档案,妥善保管,防止丢失,不得任意销毁,以便日后随时查阅。

二、会计账簿

(一) 会计账簿概述

会计账簿,简称账簿,是指由一定格式的账页组成的,以经过审核的会计凭证为依据,全面、系统、连续地记录各项经济业务和会计事项的簿籍。

1. 会计账簿的基本内容

在实际工作中,由于各种会计账簿所记录的经济业务不同,账簿的格式也多种多样,但各种账簿都应具备以下基本内容:

(1) 封面,主要用来标明账簿的名称,如总分类账、各种明细分类账、库存现金日记账、银行存款日记账等。

(2) 扉页,主要用来列明会计账簿的使用信息,如科目索引、账簿启用和经管人员一览表等。“账簿启用登记和经管人员一览表”格式,如表1-12所示。

表 1-12 账簿启用登记和经管人员一览表

账簿名称: _____	单位名称: _____
账簿编号: _____	账簿册数: _____
账簿页数: _____	启用日期: _____
会计主管: _____	记账人员: _____

移交日期			移交人		接管日期			接管人		会计主管	
年	月	日	签名	签章	年	月	日	签名	签章	签名	签章

(3) 账页,是账簿用来记录经济业务的主要载体,包括账户的名称、日期栏、凭证种类和编号栏、摘要栏、金额栏,以及总页次和分户页次等基本内容。

2. 会计账簿的种类

会计账簿可以按照用途、账页格式、外形特征等进行分类。

(1) 按用途分类。

会计账簿按照用途,可以分为序时账簿、分类账簿和备查账簿。

序时账簿,又称日记账,是按照经济业务发生时间的先后顺序逐日、逐笔登记的账簿。在我国企业、行政事业单位中,库存现金日记账和银行存款日记账是应用比较广泛的日记账。其格式如表 1-13 和表 1-14 所示。

表 1-13 库存现金日记账 第 页

2×19 年		记账凭证		对方科目	摘要	收入	支出	结余
月	日	字	号					
4	1				月初余额			1 500
4	2	银付	(略)	银行存款	从银行提现	500		2 000
4	2	现付	(略)	其他应收款	预支差旅费		300	1 700
4	2	现付	(略)	管理费用	购买办公用品		50	1 650
4	2	现收	(略)	其他应收款	交回差旅费余额	18		1 668
4	2	现收	(略)	其他业务收入	出售废旧物资	20		1 688
4	2				本日合计	538	350	1 688

表 1-14 银行存款日记账 第 页

2×19 年		记账凭证		对方科目	摘要	收入	支出	结余
月	日	字	号					
6	1				期初余额			38 000
6	2	现付	(略)	库存现金	存入销货款	2 500		40 500
6	2	银付	(略)	材料采购	材料采购款		23 000	17 500
6	2	银付	(略)	应交税费	支付进项税额		3 910	13 590
					本日合计	2 500	26 910	13 590
6	3	银收	(略)	应收账款	收回应收款	10 000		23 590
6	4	银付	(略)	应付账款	偿还欠款		5 000	18 590

分类账簿,是指按照分类账户设置登记的账簿。分类账簿是会计账簿的主体,也是编制财务报表的主要依据。分类账簿按其反映经济业务的详略程度,可分为总分类账簿和明细分类账簿。其中,总分类账簿,简称总账,是根据总分类账户设置的,总括地反映某类经济活动。总分类账簿主要为编制财务报表提供直接数据资料,通常采用三栏式,

其格式如表 1-15 所示。明细分类账簿，简称明细账，是根据明细分类账户设置的，用来提供明细的核算资料。明细分类账簿可采用的格式主要有三栏式明细账（格式与三栏式总分类账相同，如表 1-15 所示）、多栏式明细账（如表 1-17 所示）、数量金额式明细账（如表 1-18 所示）等。

表 1-15		总分类账						第 页
年		凭证		摘要	借方	贷方	借或贷	余额
月	日	种类	编号					

备查账簿，又称辅助登记簿或补充登记簿，是对某些在序时账簿和分类账簿中未能记载或记载不全的经济业务进行补充登记的账簿。例如，反映企业租入固定资产的“租入固定资产登记簿”、反映为其他企业代管商品的“代管商品物资登记簿”等。备查账簿只是对其他账簿记录的一种补充，与其他账簿之间不存在严密的依存和勾稽关系。备查账簿根据企业的实际需要设置，没有固定的格式要求。

- (2) 按账页格式分类。
- 会计账簿按照账页格式，主要分为三栏式账簿、多栏式账簿、数量金额式账簿。
- 三栏式账簿，是设有借方、贷方和余额三个金额栏目的账簿。各种日记账、总账以及资本、债权、债务明细账都可采用三栏式账簿。三栏式账簿又分为设对方科目和不设对方科目两种。区别是在摘要栏和借方科目栏之间是否有一栏“对方科目”。设有“对方科目”栏的，称为设对方科目的三栏式账簿；不设有“对方科目”栏的，称为不设对方科目的三栏式账簿。其格式与总账的格式基本相同。
- 多栏式账簿，是在账簿的两个金额栏目（借方和贷方）按需要分设若干专栏的账簿。这种账簿可以按“借方”和“贷方”分设专栏，也可以只设“借方”或“贷方”专栏，设多少栏则根据需要确定。收入、成本、费用明细账一般采用多栏式账簿（如表 1-17 所示）。

数量金额式账簿，是在账簿的借方、贷方和余额三个栏目内，每个栏目再分设数量、单价和金额三小栏，借以反映财产物资的实物数量和价值量的账簿。原材料、库存商品等明细账一般采用数量金额式账簿（如表 1-18 所示）。

- (3) 按外形特征分类。
- 会计账簿按照外形特征，可以分为订本式账簿、活页式账簿、卡片式账簿。
- 订本式账簿，简称订本账，是在启用前将编有顺序页码的一定数量账页装订成册的账簿。订本账的优点是能避免账页散失和防止抽换账页；缺点是不能准确为各账户预留账页。订本式账簿一般适用于重要的和具有统驭性的总分类账、库存现金日记账和银行

存款日记账。

活页式账簿，简称活页账，是将一定数量的账页置于活页夹内，可根据记账内容的变化随时增加或减少部分账页的账簿。活页式账簿的优点是记账时可以根据实际需要，随时将空白账页装入账簿，或抽去不需要的账页，便于分工记账；缺点是如果管理不善，可能会造成账页散失或故意抽换账页。活页式账簿一般适用于明细分类账。

卡片式账簿，简称卡片账，是将一定数量的卡片式账页存放于专设的卡片箱中，可以根据需要随时增添账页的账簿。在我国，企业一般只对固定资产的核算采用卡片账形式，也有少数企业在材料核算中使用材料卡片。

（二）会计账簿的启用与登记要求

启用会计账簿时，应当在账簿封面上写明单位名称和账簿名称，并在账簿扉页上附启用表。启用订本式账簿应当从第一页到最后一页顺序编定页数，不得跳页、缺号。使用活页式账簿应当按账户顺序编号，并须定期装订成册，装订后再按实际使用的账页顺序编定页码，另加目录以便于记明每个账户的名称和页次。

为了保证账簿记录的正确性，必须根据审核无误的会计凭证登记会计账簿，并符合有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定。

（1）登记会计账簿时，应当将会计凭证日期、编号、业务内容摘要、金额和其他有关资料逐项记入账内。账簿记录中的日期，应该填写记账凭证上的日期；以自制原始凭证（如收料单、领料单等）作为记账依据的，账簿记录中的日期应按有关自制凭证上的日期填列。

（2）为了保持账簿记录的持久性，防止涂改，登记账簿必须使用蓝黑墨水或碳素墨水书写，不得使用圆珠笔（银行的复写账簿除外）或者铅笔书写。以下情况可以使用红墨水记账：①按照红字冲账的记账凭证，冲销错误记录；②在不设借贷等栏的多栏式账页中，登记减少数；③在三栏式账户的余额栏前，如未印明余额方向的，在余额栏内登记负数余额；④根据国家规定可以用红字登记的其他会计记录。除上述情况外，不得使用红色墨水登记账簿。

（3）会计账簿应当按照连续编号的页码顺序登记。记账时发生错误或者隔页、缺号、跳行的，应在空页、空行处用红色墨水划对角线注销，或者注明“此页空白”或“此行空白”字样，并由记账人员和会计机构负责人（会计主管人员）在更正处签章。

（4）凡需要结出余额的账户，结出余额后，应当在“借或贷”栏内注明“借”或“贷”字样，以示余额的方向；对于没有余额的账户，应在“借或贷”栏内写“平”字，并在“余额”栏“元”位处用“0”表示。库存现金日记账和银行存款日记账必须逐日结出余额。

（5）每一账页登记完毕时，应当结出本页发生额合计及余额，在该账页最末一行“摘要”栏注明“转次页”或“过次页”，并将这一金额记入下一页第一行有关金额栏内，在该行“摘要”栏注明“承前页”，以保持账簿记录的连续性，便于对账和结账。

（6）账簿记录发生错误时，不得刮擦、挖补或用褪色药水更改字迹，而应采用规定的方法更正。

（三）会计账簿的格式与登记方法

1. 日记账的格式与登记方法

日记账，是按照经济业务发生或完成的时间先后顺序逐日逐笔进行登记的账簿。设置日记账的目的，是为了使经济业务的时间顺序清晰地反映在账簿记录中。在我国，大多数企业一般只设库存现金日记账和银行存款日记账。

（1）库存现金日记账的格式与登记方法。

库存现金日记账，是用来核算和监督库存现金日常收、付和结存情况的序时账簿。库存现金日记账的格式主要为三栏式，其格式如表 1-13 所示。库存现金日记账必须使用订本账。

三栏式库存现金日记账，是用来登记库存现金的增减变动及其结果的日记账。设有借方、贷方和余额三个金额栏目，一般将其分别称为收入、支出和结余三个基本栏目。三栏式库存现金日记账由出纳人员根据库存现金收款凭证、库存现金付款凭证和银行存款付款凭证，按照库存现金收、付款业务和银行存款付款业务发生时间的先后顺序逐日逐笔登记。

三栏式库存现金日记账的登记方法如下：①日期栏，是记账凭证的日期，应与库存现金实际收付日期一致。②凭证栏，是登记入账的收付款凭证的种类和编号，如“库存现金收（付）款凭证”，简称为“现收（付）”；“银行存款收（付）款凭证”，简称为“银收（付）”。凭证栏还应登记凭证的编号数，以便于查账和核对。③摘要栏，摘要说明登记入账的经济业务的内容。④对方科目栏，是库存现金收入的来源科目或支出的用途科目。如银行提取现金，其来源科目（即对方科目）为“银行存款”。⑤收入、支出栏（或借方、贷方），是库存现金实际收付的金额。每日终了，应分别计算库存现金收入和付出的合计数，并结出余额，同时将余额与出纳人员的库存现金核对。如账款不符应查明原因，记录备案。月末同样要计算库存现金收、付和结存的合计数。

（2）银行存款日记账的格式与登记方法。

银行存款日记账，是用来核算和监督银行存款每日的收入、支出和结余情况的账簿。银行存款日记账应按企业在银行开立的账户和币种分别设置，每个银行账户设置一本日记账。由出纳人员根据与银行存款收付业务有关的记账凭证，按时间先后顺序逐日逐笔进行登记。根据银行存款收款凭证和有关的库存现金付款凭证（如现金存入银行的业务）登记银行存款收入栏，根据银行存款付款凭证登记其支出栏，每日结出存款余额。

银行存款日记账的格式与库存现金日记账相同，可以采用三栏式，也可以采用多栏式。多栏式可以将收入和支出的核算在一本账上进行，也可以分设“银行存款收入日记账”和“银行存款支出日记账”两本账。其格式和登记方法与“库存现金收入日记账”和“库存现金支出日记账”基本相同。三栏式银行存款日记账的格式，如表 1-14 所示。

银行存款日记账的登记方法与库存现金日记账的登记方法基本相同。

2. 总分类账的格式与登记方法

总分类账是按照总分类账户分类登记以提供总括会计信息的账簿。总分类账最常用的格式为三栏式，设有借方、贷方和余额三个金额栏目，其格式如表 1-16 所示。

表 1-16

总分类账

会计科目：原材料

第 页

2×19 年		凭证号码	摘要	借方	贷方	借或贷	余额
月	日						
4	1		月初余额			借	50 000
4	2	转 1	材料验收入库	25 000		借	75 000
4	2	转 2	领用材料		30 000	借	45 000

总分类账的登记方法因登记的依据不同而有所不同。经济业务少的小型单位的总分类账，可以根据记账凭证逐笔登记；经济业务多的大中型单位的总分类账，可以根据记账凭证汇总表（又称科目汇总表）或汇总记账凭证等定期登记。

3. 明细分类账的格式与登记方法

明细分类账是根据有关明细分类账户设置并登记的账簿。它能提供交易或事项比较详细、具体的核算资料，以弥补总账所提供核算资料的不足。因此，各单位在设置总账的同时，还应设置必要的明细账。明细分类账一般采用活页式账簿、卡片式账簿。明细分类账一般根据记账凭证和相应的原始凭证进行登记。

根据各种明细分类账所记录经济业务的特点，明细分类账的格式常用的主要有：

（1）三栏式。

三栏式账页是设有借方、贷方和余额三个栏目，用以分类核算各项经济业务，提供详细核算资料的账簿，其格式与三栏式总账格式相同。

（2）多栏式。

多栏式账页将属于同一个总账科目的各个明细科目合并在一张账页上进行登记，即在这种格式账页的借方或贷方金额栏内按照明细项目设若干专栏。这种格式适用于收入、成本、费用类科目的明细核算，其格式如表 1-17 所示。

表 1-17

制造费用明细分类账

明细科目：一车间

第 页

2×19 年		凭证号码	摘要	借方					贷方	余额
月	日			职工薪酬	折旧费	机物料消耗	办公费	水电费		
4	5	(略)	分配工资	3 500						3 500
4	8	(略)	领用材料			500				4 000
4	10	(略)	支付办公费				350			4 350
4	15	(略)	支付水电费					400		4 750
4	30	(略)	计提折旧		2 000					6 750
4	30	(略)	转入生产成本						6 750	0

(3) 数量金额式。

数量金额式账页适用于既要进行金额核算又要进行数量核算的账户，如原材料、库存商品等存货账户，其借方（收入）、贷方（发出）和余额（结存）都分别设有数量、单价和金额三个专栏。数量金额式账页提供了企业有关财产物资数量和金额收、发、存的详细资料，有助于加强财产物资的实物管理和使用监督，保证财产物资的安全完整。数量金额式账页的格式，如表 1-18 所示。

表 1-18 原材料明细分类账

会计科目：原材料

第 页

类别：钢材

品名及规格：普通圆钢

计量单位：千克

存放地点：2 号库

2×19 年		凭证 号码	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
4	1		月初结存							1 000	100	100 000
4	2	(略)	购入	2 000	100	200 000				3 000	100	300 000
4	3	(略)	领用				500	100	50 000	2 500	100	250 000

4. 总分类账与明细分类账的平行登记

平行登记，是指对所发生的每项经济业务都要以会计凭证为依据，一方面记入有关总分类账户，另一方面记入所辖明细分类账户的方法。总分类账户与明细分类账户平行登记的要点如下：

(1) 方向相同。在总分类账户及其所辖的明细分类账户中登记同一项经济业务时，方向应当相同。即在总分类账户中记入借方，在其所辖的明细分类账户中也应记入借方；在总分类账户中记入贷方，在其所辖的明细分类账户中也应记入贷方。

(2) 期间一致。发生的经济业务，记入总分类账户和所辖明细分类账户的具体时间可以有先后，但应在同一个会计期间记入总分类账户和所辖明细分类账户。

(3) 金额相等。记入总分类账户的金额必须与记入其所辖的一个或几个明细分类账户的金额合计数相等。

(四) 对账与结账

1. 对账

对账，是对账簿记录所进行的核对，也就是核对账目。对账工作一般在记账之后结账之前，即在月末进行。对账一般分为账证核对、账账核对、账实核对。

(1) 账证核对。

账证核对是指将账簿记录与会计凭证核对，核对账簿记录与原始凭证、记账凭证的时间、凭证字号、内容、金额等是否一致，记账方向是否相符，做到账证相符。

(2) 账账核对。

账账核对的内容主要包括：

① 总分类账簿之间的核对。按照“资产 = 负债 + 所有者权益”这一会计等式和“有

借必有贷、借贷必相等”的记账规则，总分类账簿各账户的期初余额、本期发生额和期末余额之间存在对应的平衡关系，各账户的期末借方余额合计和贷方余额合计也存在平衡关系。通过这种等式和平衡关系，可以检查总账记录是否正确、完整。

②总分类账簿与所辖明细分类账簿之间的核对。总分类账各账户的期末余额应与其所辖各明细分类账的期末余额之和核对相符。

③总分类账簿与序时账簿之间的核对。主要是指库存现金总账和银行存款总账的期末余额，与库存现金日记账和银行存款日记账的期末余额之间的核对。

④明细分类账簿之间的核对。例如，会计机构有关实物资产的明细账与财产物资保管部门或使用部门的明细账定期核对，以检查余额是否相符。核对方法一般是由财产物资保管部门或使用部门定期编制收发结存汇总表报会计机构核对。

（3）账实核对。

账实核对，是指各项财产物资、债权债务等账面余额与实有数额之间的核对。主要包括：①库存现金日记账账面余额与现金实际库存数逐日核对是否相符。②银行存款日记账账面余额与银行对账单余额定期核对是否相符。③各项财产物资明细账账面余额与财产物资实有数额定期核对是否相符。④有关债权债务明细账账面余额与对方单位债权债务账面记录核对是否相符。

2. 结账

结账是将账簿记录定期结算清楚的会计工作。在一定时期结束时（如月末、季末或年末），为编制财务报表，需要进行结账，具体包括月结、季结和年结。结账的内容通常包括两个方面：一是结清各种损益类账户，据以计算确定本期利润；二是结出各资产、负债和所有者权益账户的本期发生额合计和期末余额。结账的要点主要有：

（1）对不需按月结计本期发生额的账户，如各项应收、应付款明细账和各项财产物资明细账等，每次记账以后，都要随时结出余额，每月最后一笔余额是月末余额。月末结账时，只需要在最后一笔经济业务记录下面通栏划单红线，不需要再次结计余额。

（2）库存现金、银行存款日记账和需要按月结计发生额的收入、费用等明细账，每月结账时，要在最后一笔经济业务记录下面通栏划单红线，结出本月发生额和余额，在摘要栏内注明“本月合计”字样，并在下面通栏划单红线。

（3）对于需要结计本年累计发生额的明细账户，每月结账时，应在“本月合计”行下结出自年初起至本月末止的累计发生额，登记在月份发生额下面，在摘要栏内注明“本年累计”字样，并在下面通栏划单红线。12月末的“本年累计”就是全年累计发生额，全年累计发生额下面通栏划双红线。

（4）总账账户平时只需结出月末余额。年终结账时，为总括反映全年各项资金运动情况的全貌，核对账目，要将所有总账账户结出全年发生额和年末余额，在摘要栏内注明“本年合计”字样，并在合计数下面通栏划双红线。

（5）年度终了结账时，有余额的账户，应将其余额结转下年，并在摘要栏注明“结转下年”字样；在下一会计年度新建有关账户的第一行余额栏内填写上年结转的余额，并在摘要栏注明“上年结转”字样，使年末有余额账户的余额如实地在账户中加以反

映,以免混淆有余额的账户和无余额的账户。

(五) 错账更正的方法

在记账过程中,可能由于种种原因会使账簿记录发生错误。账簿记录发生错误,应当采用正确、规范的方法予以更正,不得涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹,不得重新抄写。错账更正的方法一般有划线更正法、红字更正法和补充登记法三种。

1. 划线更正法

在结账前发现账簿记录有文字或数字错误,而记账凭证没有错误,应当采用划线更正法。更正时,可在错误的文字或数字上划一条红线,在红线的上方填写正确的文字或数字,并由记账人员和会计机构负责人(会计主管人员)在更正处盖章,以明确责任。需要注意的是,对于数字错误更正时不得只划销错误数字,应将全部数字划销,并保持原有数字清晰可辨,以便审查。例如,把“3 457”元误记为“8 457”元时,应将错误数字“8 457”全部用红线划销后,再写上正确的数字“3 457”,而不是只删改一个“8”字。如记账凭证中的文字或数字发生错误,在尚未过账前,也可用划线更正法更正。

2. 红字更正法

红字更正法,适用于两种情形:①记账后发现记账凭证中应借、应贷会计科目有错误所引起的记账错误。更正方法是:用红字填写一张与原记账凭证完全相同的记账凭证,在摘要栏内写明“注销某月某日某号凭证”,并据以用红字登记入账,以示注销原记账凭证,然后用蓝字填写一张正确的记账凭证,并据以用蓝字登记入账。②记账后发现记账凭证和账簿记录中应借、应贷会计科目无误,只是所记金额大于应记金额所引起的记账错误。更正方法是:按多记的金额用红字编制一张与原记账凭证应借、应贷科目完全相同的记账凭证,在摘要栏内写明“冲销某月某日第×号记账凭证多记金额”,以冲销多记的金额,并据以用红字登记入账。

3. 补充登记法

记账后发现记账凭证和账簿记录中应借、应贷会计科目无误,只是所记金额小于应记金额时,应当采用补充登记法。更正方法是:按少记的金额用蓝字填制一张与原记账凭证应借、应贷科目完全相同的记账凭证,在摘要栏内写明“补记某月某日第×号记账凭证少记金额”,以补充少记的金额,并据以用蓝字登记入账。

三、账务处理程序

企业常用的账务处理程序,主要有记账凭证账务处理程序、汇总记账凭证账务处理程序和科目汇总表账务处理程序,它们之间的主要区别是登记总分类账的依据和方法不同。

(一) 记账凭证账务处理程序

记账凭证账务处理程序,是指对发生的经济业务,先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证,再根据记账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。记账凭证账务处理程序,适用于规模较小、经济业务量较少的单位。

记账凭证账务处理程序的一般步骤有:(1)根据原始凭证填制汇总原始凭证;

(2) 根据原始凭证或汇总原始凭证, 填制收款凭证、付款凭证和转账凭证, 也可以填制通用记账凭证; (3) 根据收款凭证和付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账; (4) 根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证, 登记各种明细分类账; (5) 根据记账凭证逐笔登记总分类账; (6) 期末, 将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额与有关总分类账的余额核对相符; (7) 期末, 根据总分类账和明细分类账的记录, 编制财务报表。

记账凭证账务处理程序, 如图 1-18 所示。

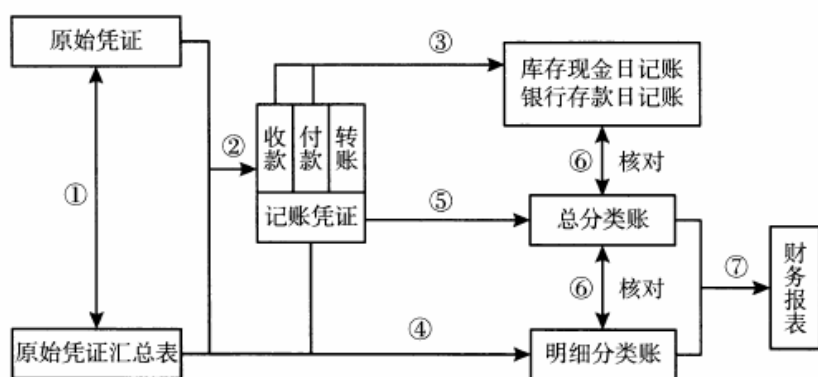


图 1-18 记账凭证账务处理程序示意图

记账凭证账务处理程序的主要特点是直接根据记账凭证逐笔登记总分类账。其优点是简单明了, 易于理解, 总分类账可以反映经济业务的详细情况, 缺点是登记总分类账的工作量较大。

(二) 汇总记账凭证账务处理程序

汇总记账凭证账务处理程序, 是指先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证, 定期根据记账凭证分类编制汇总收款凭证、汇总付款凭证和汇总转账凭证, 再根据汇总记账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。汇总记账凭证, 是指对一段时间内同类记账凭证进行定期汇总而编制的记账凭证。汇总记账凭证账务处理程序, 适合于规模较大、经济业务较多的单位。

汇总记账凭证账务处理程序的一般步骤有: (1) 根据原始凭证填制汇总原始凭证; (2) 根据原始凭证或汇总原始凭证, 填制收款凭证、付款凭证和转账凭证, 也可以填制通用记账凭证; (3) 根据收款凭证、付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账; (4) 根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证, 登记各种明细分类账; (5) 根据各种记账凭证编制有关汇总记账凭证; (6) 根据各种汇总记账凭证登记总分类账; (7) 期末, 将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额与有关总分类账的余额核对相符; (8) 期末, 根据总分类账和明细分类账的记录, 编制财务报表。

汇总记账凭证账务处理程序, 如图 1-19 所示。

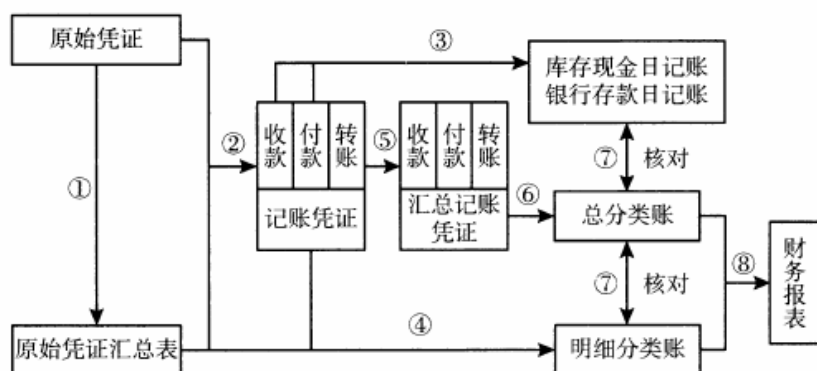


图 1-19 汇总记账凭证账务处理程序示意图

汇总记账凭证账务处理程序的主要特点是先根据记账凭证编制汇总记账凭证，再根据汇总记账凭证登记总分类账。其优点是减轻了登记总分类账的工作量，缺点是当转账凭证较多时，编制汇总转账凭证的工作量较大，并且按每一贷方账户编制汇总转账凭证，不利于会计核算的日常分工。

（三）科目汇总表账务处理程序

科目汇总表账务处理程序，又称记账凭证汇总表账务处理程序，是指根据记账凭证定期编制科目汇总表，再根据科目汇总表登记总分类账的一种账务处理程序。科目汇总表，又称记账凭证汇总表，是企业定期对全部记账凭证进行汇总后，按照不同的会计科目分别列示各账户借方发生额和贷方发生额的一种汇总凭证。科目汇总表账务处理程序，适用于经济业务较多的单位。

科目汇总表账务处理程序的一般步骤有：（1）根据原始凭证填制汇总原始凭证；（2）根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证；（3）根据收款凭证、付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账；（4）根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证，登记各种明细分类账；（5）根据各种记账凭证编制科目汇总表；（6）根据科目汇总表登记总分类账；（7）期末，将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额同有关总分类账的余额核对相符；（8）期末，根据总分类账和明细分类账的记录，编制财务报表。

科目汇总表账务处理程序，如图 1-20 所示。

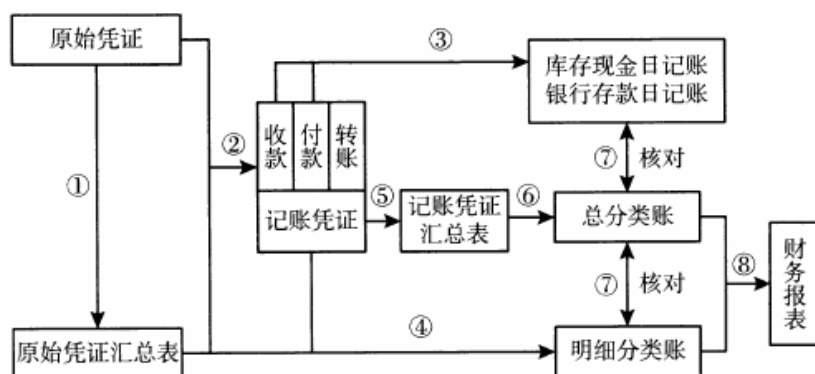


图 1-20 科目汇总表账务处理程序示意图

科目汇总表账务处理程序的主要特点是先将所有记账凭证汇总编制成科目汇总表,然后根据科目汇总表登记总分类账。其优点是减轻了登记总分类账的工作量,并且科目汇总表可以起到试算平衡的作用,缺点是科目汇总表不能反映各个账户之间的对应关系,不利于对账目进行检查。

第六节 财产清查

一、财产清查概述

财产清查,是指通过对货币资金、实物资产和往来款项等财产物资进行盘点或核对,确定其实存数,查明账存数与实存数是否相符的一种专门方法。

(一) 财产清查的种类

财产清查按照清查范围,分为全面清查和局部清查;按照清查的时间,分为定期清查和不定期清查;按照清查的执行系统,分为内部清查和外部清查。

1. 按照清查范围分类

全面清查,是指对所有的财产进行全面的盘点和核对。需要进行全面清查的情况通常有:(1) 年终决算前;(2) 在合并、撤销或改变隶属关系前;(3) 中外合资、国内合资前;(4) 股份制改造前;(5) 开展全面的资产评估、清产核资前;(6) 单位主要领导调离工作前等。

局部清查,是指根据需要只对部分财产进行盘点和核对。局部清查的范围和对象,应根据业务需要和相关具体情况而定。一般而言,对于流动性较大的财产物资,如原材料、在产品、产成品,应根据需要随时轮流盘点或重点抽查;对于贵重财产物资,每月都要进行清查盘点;对于库存现金,每日终了,应由出纳人员进行清点核对;对于银行存款,企业至少每月同银行核对一次;对债权、债务,企业应每年至少同债权人、债务人核对一至两次。

2. 按照清查的时间分类

定期清查,是指按照预先计划安排的时间对财产进行的盘点和核对。定期清查一般在年末、季末、月末进行。

不定期清查,是指事前不规定清查日期,而是根据特殊需要临时进行的盘点和核对。

不定期清查主要在以下情况下进行:(1) 财产物资、库存现金保管人员更换时,要对有关人员保管的财产物资、库存现金进行清查,以分清经济责任,便于办理交接手续。(2) 发生自然灾害和意外损失时,要对受损失的财产物资进行清查,以查明损失情况。(3) 上级主管、财政、审计和银行等部门,对本单位进行会计检查,应按检查的要求和范围对财产物资进行清查,以验证会计资料的可靠性。(4) 开展临时性清产核资时,要对本单位的财产物资进行清查,以便摸清家底。

3. 按照清查的执行系统分类

内部清查,是指由本单位内部自行组织清查工作小组所进行的财产清查工作。大多

数财产清查都是内部清查。

外部清查，是指由上级主管部门、审计机关、司法部门、注册会计师等根据国家有关规定或情况需要对本单位进行的财产清查。一般来讲，进行外部清查时应有本单位相关人员参加。

（二）财产清查的一般程序

财产清查既是会计核算的一种专门方法，又是财产物资管理的一项重要制度。企业必须有计划、有组织地进行财产清查。

财产清查的一般程序为：（1）建立财产清查组织；（2）组织清查人员学习有关政策规定，掌握有关法律、法规和相关业务知识，以提高财产清查工作的质量；（3）确定清查对象、范围，明确清查任务；（4）制定清查方案，具体安排清查内容、时间、步骤、方法，以及必要的清查前准备；（5）清查时本着先清查数量、核对有关账簿记录等，后认定质量的原则进行；（6）填制盘存清单；（7）根据盘存清单，填制实物、往来账项清查结果报告表。

二、财产清查的方法与处理

（一）财产清查的方法

1. 货币资金的清查方法

（1）库存现金的清查。

库存现金的清查是采用实地盘点法确定库存现金的实存数，然后与库存现金日记账的账面余额相核对，确定账实是否相符。库存现金清查一般由主管会计或财务负责人和出纳人员共同清点出各种纸币的张数和硬币的个数，并填制库存现金盘点报告表。

对库存现金进行盘点时，出纳人员必须在场，有关业务必须在库存现金日记账中全部登记完毕。盘点时，一方面要注意账实是否相符，另一方面还要检查现金管理制度的遵守情况，如库存现金有无超过其限额，有无白条抵库、挪用舞弊等情况。盘点结束后，应填制“库存现金盘点报告表”，作为重要原始凭证。

（2）银行存款的清查。

银行存款的清查是采用与开户银行核对账目的方法进行的，即将本单位银行存款日记账的账簿记录与开户银行转来的对账单逐笔进行核对，查明银行存款的实有数额。银行存款的清查一般在月末进行。将截止到清查日所有银行存款的收付业务都登记入账后，对发生的错账、漏账应及时查清更正，再与银行的对账单逐笔核对。如果二者余额相符，通常说明没有错误；如果二者余额不相符，则可能是企业或银行一方或双方记账过程有错误或者存在未达账项。

所谓未达账项，是指企业与银行之间，一方收到凭证并已入账，另一方未收到凭证因而未能入账的款项。未达账项一般分为以下四种情况：①企业已收款记账，银行未收款未记账的款项。例如，企业已将收到的购货单位开出的转账支票送存银行并且入账，但是，因银行尚未办妥转账收款手续而没有入账。②企业已付款记账，银行未付款未记账的款项。例如，企业开出的转账支票已经入账，但是，因收款单位尚未到银行办理转


账手续或银行尚未办妥转账付款手续而没有入账。③银行已收款记账，企业未收款未记账的款项。例如，企业委托银行代收的款项，银行已经办妥收款手续并且入账，但是，因收款通知尚未到达企业而使企业没有入账。④银行已付款记账，企业未付款未记账的款项。例如，企业应付给银行的借款利息，银行已经办妥付款手续并且入账，但是，因付款通知尚未到达企业而使企业没有入账。

上述任何一种未达账项的存在，都会使企业银行存款日记账的余额与银行开出的对账单的余额不符。所以，在与银行对账时首先应查明是否存在未达账项，如果存在未达账项，就应当编制“银行存款余额调节表”，据以确定企业银行存款实有数。

银行存款的清查按以下步骤进行：①根据经济业务、结算凭证的种类、号码和金额等资料，逐日逐笔核对银行存款日记账和银行对账单，凡双方都有记录的，用铅笔在金额旁打上记号“√”。②找出未达账项（即银行存款日记账和银行对账单中没有打“√”的款项）。③将日记账和对账单的月末余额及找出的未达账项填入“银行存款余额调节表”，并计算出调整后的余额。④将调整平衡的“银行存款余额调节表”，经主管会计签章后，送达开户银行。

银行存款余额调节表的编制，是以企业银行存款日记账余额和银行对账单余额为基础，各自分别加上对方已收款入账而自己方尚未入账的数额，减去对方已付款入账而自己方尚未入账的数额。其计算公式如下：

$$\begin{array}{ccccccc} \text{企业银行存款} & & \text{银行已收} & & \text{银行已付} & & \text{银行对账单} \\ \text{日记账余额} & + & \text{企业未收款} & - & \text{企业未付款} & = & \text{存款余额} \\ & & & & & & + \text{企业已收} - \text{企业已付} \\ & & & & & & \text{银行未收款} - \text{银行未付款} \end{array}$$

 【例 1-12】甲公司 2×19 年 12 月 31 日银行存款日记账的余额为 5 400 000 元，银行转来对账单的余额为 8 300 000 元。经逐笔核对，发现以下未达账项：

- （1）企业送存转账支票 6 000 000 元，并已登记银行存款增加，但银行尚未记账。
- （2）企业开出转账支票 4 500 000 元，并已登记银行存款减少，但持票单位尚未到银行办理转账，银行尚未记账。
- （3）企业委托银行代收某公司购货款 4 800 000 元，银行已收妥并登记入账，但企业未收到收款通知，尚未记账。
- （4）银行代企业支付电话费 400 000 元，银行已登记减少企业银行存款，但企业未收到银行付款通知，尚未记账。

编制银行存款余额调节表，如表 1-19 所示。

表 1-19

银行存款余额调节表

2×19 年 12 月 31 日

单位：元

项 目	金 额	项 目	金 额
企业银行存款日记账余额	5 400 000	银行对账单余额	8 300 000
加：银行已收、企业未收款	4 800 000	加：企业已收、银行未收款	6 000 000

续表

项 目	金 额	项 目	金 额
减：银行已付、企业未付款	400 000	减：企业已付、银行未付款	4 500 000
调节后的存款余额	9 800 000	调节后的存款余额	9 800 000

需要注意的是，“银行存款余额调节表”只是为了核对账目，不能作为调整企业银行存款账面记录的记账依据。

2. 实物资产的清查方法

实物资产主要包括固定资产、存货等。实物资产的清查就是对实物资产数量和质量进行的清查。通常采用以下两种清查方法：

(1) 实地盘点法。通过点数、过磅、量尺等方法来确定实物资产的实有数量。实地盘点法适用范围较广，在多数财产物资清查中都可以采用。

(2) 技术推算法。利用一定的技术方法对财产物资的实存数进行推算，故又称估推法。采用这种方法，对于财产物资不是逐一清点计数，而是通过量方、计尺等技术推算财产物资的结存数量。技术推算法只适用于成堆量大而价值不高，逐一清点的工作量和难度较大的财产物资的清查。例如，露天堆放的煤炭等。

对于实物的质量，应根据不同实物的性质或特征，采用物理或化学方法，来检查实物的质量。

在实物清查过程中，实物保管人员和盘点人员必须同时在场。对于盘点结果，应如实登记盘存单，并由盘点人和实物保管人签字或盖章，以明确经济责任。盘存单既是记录盘点结果的书面证明，也是反映财产物资实存数的原始凭证。盘存单的一般格式，如表 1-20 所示。

表 1-20

盘存单

单位名称：
财产类别：

盘点时间：
存放地点：

编号：

编号	名称	计量单位	数量	单价	金额	备注

盘点人：

保管人：

为了查明实存数与账存数是否一致，确定盘盈或盘亏情况，应根据盘存单和有关账簿记录，编制实存账存对比表。实存账存对比表是用以调整账簿记录的重要原始凭证，也是分析产生差异的原因、明确经济责任的依据。实存账存对比表的一般格式，如表 1-21 所示。

表 1-21 实存账存对比表

单位名称： 年 月 日

编号	类别及名称	计量单位	单价	实存		账存		对比结果				备注
				数量	金额	数量	金额	盘盈		盘亏		
								数量	金额	数量	金额	

主管负责人： 复核： 制表：

3. 往来款项的清查方法

往来款项主要包括应收、应付款项和预收、预付款项等。往来款项的清查一般采用发函询证的方法进行核对。清查单位应在其各种往来款项记录准确的基础上，按每一个经济往来单位填制“往来款项对账单”一式两联，其中一联送交对方单位核对账目，另一联作为回单联。对方单位经过核对相符后，在回单联上加盖公章退回，表示已核对。如有数字不符，对方单位应在对账单中注明情况退回本单位，本单位进一步查明原因，再行核对。

往来款项清查以后，将清查结果编制“往来款项清查报告单”，填列各项债权、债务的余额。对于有争执的款项以及无法收回的款项，应在报告单上详细列明情况，并及时采取措施，避免或减少坏账损失。

(二) 财产清查结果的处理

对于财产清查中发现的问题，如财产物资的盘盈、盘亏、毁损或其他各种损失，应核实情况，调查分析产生的原因，根据“清查结果报告表”“盘点报告表”等，填制记账凭证，记入有关账簿，使账簿记录与实际盘存数相符，同时根据管理权限，将处理建议报股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准。

财产清查产生的损溢，企业应于期末前查明原因，并根据企业的管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准后，在期末结账前处理完毕。如果在期末结账前尚未经批准，在对外提供财务报表时，先按相关规定进行相应账务处理，并在附注中作出说明，其后如果批准处理的金额与已处理金额不一致的，调整财务报表相关项目的期初数。

第七节 财务报告

一、财务报告及其目标

财务报告，是指企业定期编制的综合反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括财务报表和其他应当在财

务报告中披露的相关信息和资料。

财务报告的目标，是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。财务报告使用者通常包括投资者、债权人、政府及其有关部门、社会公众等。

二、财务报表的组成

财务报表，是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注。

资产负债表、利润表和现金流量表分别从不同角度反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。资产负债表，是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。利润表，是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。现金流量表，是反映企业在一定会计期间的现金及现金等价物流入和流出的会计报表。所有者权益变动表，是反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的会计报表。

附注是财务报表不可或缺的组成部分，是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料的补充，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

第二章 资 产

本章重点以财政部 2006 年发布的企业会计准则和 2017 年修订发布的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》为基础介绍企业的货币资金、应收及预付款项、交易性金融资产、存货、固定资产、无形资产和长期待摊费用的有关内容。

第一节 货 币 资 金

货币资金是指企业生产经营过程中处于货币形态的资产，包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

一、库存现金

库存现金是指存放于企业财会部门、由出纳人员经营的货币。库存现金是企业流动性最强的资产，企业应当严格遵守国家和企业有关现金管理制度，正确进行现金收支的核算，监督现金使用的合法性与合理性。

（一）现金管理制度

根据国务院发布的《现金管理暂行条例》的规定，企业现金管理制度主要包括以下内容：

1. 现金的使用范围

企业可用现金支付的款项有：（1）职工工资、津贴；（2）个人劳务报酬；（3）根据国家规定颁发给个人的科学技术、文化艺术、体育比赛等各种奖金；（4）各种劳保、福利费用以及国家规定的对个人的其他支出；（5）向个人收购农副产品和其他物资的价款；（6）出差人员必须随身携带的差旅费；（7）结算起点（1 000 元）以下的零星支出；（8）中国人民银行确定需要支付现金的其他支出。

除企业可以现金支付的款项中的第（5）、第（6）项外，开户单位支付给个人的款项，超过使用现金限额的部分，应当以支票或者银行本票等方式支付；确需全额支付现金的，经开户银行审核后，予以支付现金。

2. 现金的限额

现金的限额是指为了保证单位日常零星开支的需要，允许单位留存现金的最高数额。这一限额由开户银行根据单位的实际需要核定，一般按照单位 3～5 天日常零星开支所需确定。边远地区和交通不便地区的开户单位的库存现金限额，可按多于 5 天，但不得超过 15 天的日常零星开支的需要确定。经核定的库存现金限额，开户单位必须严格遵守，

超过部分应于当日终了前存入银行。需要增加或者减少库存现金限额的，应当向开户银行提出申请，由开户银行核定。

3. 现金收支的规定

开户单位现金收支应当依照下列规定办理：（1）开户单位现金收入应当于当日送存开户银行，当日送存确有困难的，由开户银行确定送存时间。（2）开户单位支付现金，可以从本单位库存现金限额中支付或从开户银行提取，不得从本单位的现金收入中直接支付（即坐支）。因特殊情况需要坐支现金的，应当事先报经开户银行审查批准，由开户银行核定坐支范围和限额。坐支单位应当定期向开户银行报送坐支金额和使用情况。（3）开户单位从开户银行提取现金时，应当写明用途，由本单位财会部门负责人签字盖章，经开户银行审核后，予以支付。（4）因采购地点不确定，交通不便，生产或市场急需，抢险救灾以及其他特殊情况必须使用现金的，开户单位应向开户银行提出申请，由本单位财会部门负责人签字盖章，经开户银行审核后，予以支付现金。

（二）现金的账务处理

为了反映和监督企业库存现金的收入、支出和结存情况，企业应当设置“库存现金”科目，借方登记企业库存现金的增加，贷方登记企业库存现金的减少，期末借方余额反映期末企业实际持有的库存现金的金额。企业内部各部门周转使用的备用金，可以单独设置“备用金”科目进行核算。为了全面、连续地反映和监督库存现金的收支和结存情况，企业应当设置库存现金总账和库存现金日记账，分别进行库存现金的总分类核算和明细分类核算。

库存现金日记账由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐日逐笔登记。每日终了，应当在库存现金日记账上计算出当日的现金收入合计额、现金支出合计额和余额，并将库存现金日记账的余额与实际库存现金金额相核对，保证账款相符。月度终了，库存现金日记账的余额应当与库存现金总账的余额核对，做到账账相符。

（三）现金的清查

为了保证现金的安全完整，企业应当按规定对库存现金进行定期和不定期的清查，一般采用实地盘点法，对于清查的结果应当编制现金盘点报告单。如果有挪用现金、白条顶库的情况，应及时予以纠正；对于超限额留存的现金应及时送存银行。如果账款不符，发现有待查明原因的现金短缺或溢余，应先通过“待处理财产损溢”科目核算，按管理权限经批准后，分别两种情况处理：如为现金短缺，属于应由责任方赔偿的部分，计入其他应收款；属于无法查明原因的，计入管理费用。如为现金溢余，属于应支付给有关人员或单位的，计入其他应付款；属于无法查明原因的，计入营业外收入。

二、银行存款

银行存款是企业存放在银行或其他金融机构的货币资金。企业应当根据业务需要，按照规定在其所在地银行开设账户，运用所开设的账户，进行存款、取款以及各种收支转账业务的结算。银行存款的收付应严格执行银行结算制度的规定。

（一）银行存款的账务处理

为了反映和监督企业银行存款的收入、支出和结存情况，企业应当设置“银行存款”科目，借方登记企业银行存款的增加，贷方登记企业银行存款的减少，期末借方余额反映期末企业实际持有的银行存款的金额。

企业应当设置银行存款总账和银行存款日记账，分别进行银行存款的总分类核算和序时、明细分类核算。企业可按开户银行和其他金融机构、存款种类等设置银行存款日记账，根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记。每日终了，应结出余额。

企业将款项存入银行和其他金融机构时，应借记“银行存款”科目，贷记“库存现金”等科目；提取或支付已存入银行和其他金融机构存款时，借记“库存现金”等科目，贷记“银行存款”科目。

（二）银行存款的核对

银行存款日记账应定期与银行对账单核对，至少每月核对一次。企业银行存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应编制“银行存款余额调节表”对此予以调节，如没有记账错误，调节后的双方余额应相等。

三、其他货币资金

其他货币资金是指企业除库存现金、银行存款以外的其他各种货币资金，主要包括银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款和外埠存款等。这些货币资金的存放地点和用途与库存现金、银行存款不同。它们在管理与核算上应与库存现金和银行存款有所不同。

为了反映和监督其他货币资金的收支和结存情况，企业应当设置“其他货币资金”科目，借方登记其他货币资金的增加，贷方登记其他货币资金的减少，期末余额在借方，反映企业实际持有的其他货币资金的金额。“其他货币资金”科目应当按照其他货币资金的种类设置明细科目进行核算。

（一）银行汇票存款

银行汇票存款是指企业为取得银行汇票按照规定存入银行的款项。

银行汇票是指由出票银行签发的，由其在见票时按照实际结算金额无条件支付给收款人或者持票人的票据。银行汇票的出票银行为银行汇票的付款人。单位和个人各种款项的结算，均可使用银行汇票。银行汇票可以用于转账，填明“现金”字样的银行汇票也可以用于支取现金。

汇款单位（即申请人）使用银行汇票，应向出票银行填写“银行汇票申请书”，填明收款人名称、汇票金额、申请人名称、申请日期等事项并签章，签章是其预留银行的签章。出票银行受理银行汇票申请书，收妥款项后签发银行汇票，并用压数机压印出票金额，将银行汇票和解讫通知一并交给申请人。申请人应将银行汇票和解讫通知一并交付给汇票上记明的收款人。收款人受理申请人交付的银行汇票时，应在出票金额以内，根据实际需要的款项办理结算，并将实际结算的金额和多余金额准确、清晰地填入银行汇票和解讫通知的有关栏内，到银行办理款项入账手续。收款人可以将银行汇票背书转

让给被背书人。银行汇票的背书转让以不超过出票金额的实际结算金额为准。未填写实际结算金额或实际结算金额超过出票金额的银行汇票，不得背书转让。银行汇票的提示付款期限为自出票日起一个月，持票人超过付款期限提示付款的，银行将不予受理。持票人向银行提示付款时，必须同时提交银行汇票和解讫通知，缺少任何一联，银行不予受理。

银行汇票丧失，失票人可以凭人民法院出具的其享有票据权利的证明，向出票银行请求付款或退款。

银行汇票流程如图 2-1 所示。

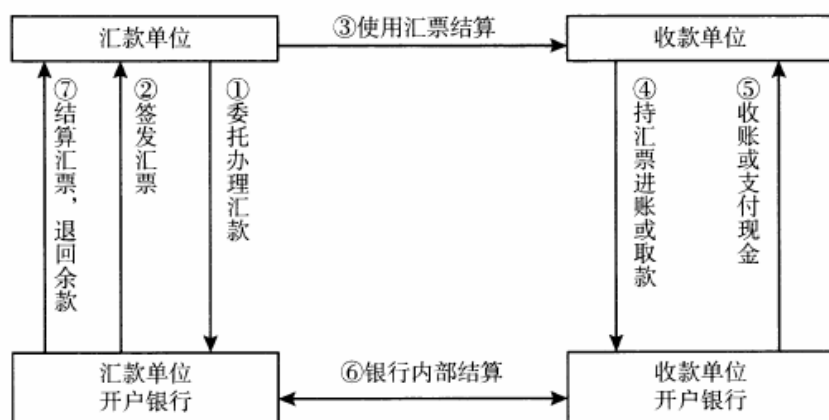


图 2-1 银行汇票流程

企业填写“银行汇票申请书”、将款项交存银行时，借记“其他货币资金——银行汇票”科目，贷记“银行存款”科目；企业持银行汇票购货、收到有关发票账单时，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——银行汇票”科目；采购完毕收回剩余款项时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——银行汇票”科目。

销货企业收到银行汇票、填制进账单到开户银行办理款项入账手续时，根据进账单及销货发票等，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。

💡【例 2-1】甲公司为增值税一般纳税人，2×19 年 8 月 5 日向银行申请办理银行汇票用以购买原材料，将款项 250 000 元交存银行转作银行汇票存款。根据银行盖章退回的申请书存根联，甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——银行汇票	250 000
贷：银行存款	250 000

2×19 年 8 月 10 日，甲公司购入原材料一批已验收入库，取得的增值税专用发票上注明的价款为 200 000 元，增值税税额为 26 000 元，已用银行汇票办理结算，多余款项 24 000 元退回开户银行，公司已收到开户银行转来的银行汇票第四联（多余款收账通知）。甲公司应编制如下会计分录：

（1）用银行汇票结算材料价款和增值税税款时：

借：原材料	200 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	26 000
贷：其他货币资金——银行汇票	226 000
(2) 收到退回的银行汇票多余款项时：	
借：银行存款	24 000
贷：其他货币资金——银行汇票	24 000

（二）银行本票存款

银行本票存款是指企业为了取得银行本票按规定存入银行的款项。

银行本票是指银行签发的，承诺自己在见票时无条件支付确定的金额给收款人或持票人的票据。单位和个人在同一票据交换区域需要支付的各种款项，均可使用银行本票。银行本票可以用于转账，注明“现金”字样的银行本票可以用于支取现金。

银行本票分为不定额本票和定额本票两种。定额本票面额为 1 000 元、5 000 元、10 000 元和 50 000 元。银行本票的提示付款期限自出票日起最长不得超过两个月。在有效付款期内，银行见票付款。持票人超过提示付款期限付款的，银行不予受理。


申请人使用银行本票，应向银行填写“银行本票申请书”。申请人或收款人为单位的，不得申请签发现金银行本票。出票银行受理银行本票申请书，收妥款项后签发银行本票，在本票上签章后交给申请人。申请人应将银行本票交付给本票上记明的收款人。收款人可以将银行本票背书转让给被背书人。

申请人因银行本票超过提示付款期限或其他原因要求退款时，应将银行本票提交到出票银行并出具单位证明。根据银行盖章退回的进账单第一联，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——银行本票”科目。出票银行对于在本行开立存款账户的申请人，只能将款项转入原申请人账户；对于现金银行本票和未到本行开立存款账户的申请人，才能退付现金。

银行本票丧失，失票人可以凭人民法院出具的其享有票据权利的证明，向出票银行请求付款或退款。

企业填写“银行本票申请书”、将款项交存银行时，借记“其他货币资金——银行本票”科目，贷记“银行存款”科目；企业持银行本票购货、收到有关发票账单时，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——银行本票”科目。

销货企业收到银行本票、填制进账单到开户银行办理款项入账手续时，根据进账单及销货发票等，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。

 **【例 2-2】** 甲公司为增值税一般纳税人，为取得银行本票，向银行填交“银行本票申请书”，并将 11 300 元银行存款转作银行本票存款。公司取得银行本票后，应根据银行盖章退回的银行本票申请书存根联填制银行付款凭证。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——银行本票	11 300
贷：银行存款	11 300

甲公司用银行本票购买办公用品 10 000 元,增值税专用发票上注明的增值税税额为 1 300 元。甲公司应编制如下会计分录:


借:管理费用	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 300
贷:其他货币资金——银行本票	11 300

(三) 信用卡存款

信用卡存款是指企业为取得信用卡而存入银行信用卡专户的款项。信用卡是银行卡的一种。

凡在中国境内金融机构开立基本存款账户的单位可申领单位卡。单位卡可申领若干张,持卡人资格由申领单位法定代表人或其委托的代理人书面指定和注销。单位卡账户的资金一律从其基本存款账户转账存入,不得交存现金,不得将销货收入的款项存入其账户。持卡人可持信用卡在特约单位购物、消费,但单位卡不得用于 10 万元以上的商品交易、劳务供应款项的结算,不得支取现金。特约单位在每日营业终了,应将当日受理的信用卡签购单汇总,计算手续费和净额,并填写汇(总)计单和进账单,连同签购单一并送交收单银行办理进账。

企业申领信用卡应填制“信用卡申请表”,连同支票和有关资料一并送存发卡银行,根据银行盖章退回的进账单第一联,借记“其他货币资金——信用卡”科目,贷记“银行存款”科目;企业用信用卡购物或支付有关费用,收到开户银行转来的信用卡存款的付款凭证及所附发票账单,借记“管理费用”等科目,贷记“其他货币资金——信用卡”科目;企业信用卡在使用过程中,需要向其账户续存资金的,应借记“其他货币资金——信用卡”科目,贷记“银行存款”科目;企业的持卡人如不需要继续使用信用卡时,应持信用卡主动到发卡银行办理销户,销卡时,信用卡余额转入企业基本存款户,不得提取现金,借记“银行存款”科目,贷记“其他货币资金——信用卡”科目。

 **【例 2-3】** 甲公司于 2×19 年 8 月 24 日向银行申领信用卡,向银行交存 50 000 元。2×19 年 9 月 10 日,该公司用信用卡支付购书款 3 000 元,增值税专用发票上注明的增值税税额为 270 元。甲公司应编制如下会计分录:

借:其他货币资金——信用卡	50 000
贷:银行存款	50 000
借:管理费用	3 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	270
贷:其他货币资金——信用卡	3 270

(四) 信用证保证金存款

信用证有国际信用证、国内信用证之分,以下内容专指国内信用证(以下简称“信用证”)。

信用证是指银行(包括政策性银行、商业银行、农村合作银行、村镇银行和农村信用社)依照申请人的申请开立的、对相符交单予以付款的承诺。它是以人民币计价、不可撤销的跟单信用证。信用证的开立和转让,应当具有真实的贸易背景,适用于银行为

国内企事业单位之间货物和服务贸易提供的信用证服务。信用证只限于转账结算，不得支取现金。

信用证保证金存款是指采用信用证结算方式的企业为开具信用证而存入银行信用证保证金专户的款项。企业向银行申请开立信用证，应按规定向银行提交开证申请书、信用证申请人承诺书和购销合同。

企业填写“信用证申请书”，将信用证保证金交存银行时，应根据银行盖章退回的“信用证申请书”回单，借记“其他货币资金——信用证保证金”科目，贷记“银行存款”科目；企业接到开证行通知，根据供货单位信用证结算凭证及所附发票账单，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——信用证保证金”科目；将未用完的信用证保证金存款余额转回开户银行时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——信用证保证金”科目。

（五）存出投资款

存出投资款是指企业为购买股票、债券、基金等根据有关规定存入在证券公司指定银行开立的投资款专户的款项。

企业向证券公司划出资金时，应按实际划出的金额，借记“其他货币资金——存出投资款”科目，贷记“银行存款”科目；购买股票、债券、基金等时，借记“交易性金融资产”等科目，贷记“其他货币资金——存出投资款”科目。

（六）外埠存款

外埠存款是指企业为了到外地进行临时或零星采购，而汇往采购地银行开立采购专户的款项。

企业将款项汇往外地时，应填写汇款委托书，委托开户银行办理汇款。汇入地银行以汇款单位名义开立临时采购账户，该账户的存款不计利息、只付不收、付完清户，除了采购人员可从中提取少量现金外，一律采用转账结算。

企业将款项汇往外地开立采购专用账户，根据汇出款项凭证编制付款凭证时，借记“其他货币资金——外埠存款”科目，贷记“银行存款”科目；收到采购人员转来供应单位发票账单等报销凭证时，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——外埠存款”科目；采购完毕收回剩余款项时，根据银行的收账通知，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——外埠存款”科目。

第二节 应收及预付款项

应收及预付款项是指企业在日常生产经营过程中发生的各项债权，包括应收款项和预付款项。其中，应收款项包括应收票据、应收账款、应收股利、应收利息和其他应收款等；预付款项是指企业按照合同规定预付的款项，如预付账款等。

一、应收票据

（一）应收票据概述

应收票据是指企业因销售商品、提供服务等而收到的商业汇票。商业汇票是一种由出票人签发的，委托付款人在指定日期无条件支付确定金额给收款人或者持票人的票据。

商业汇票的付款期限，最长不得超过6个月。定日付款的汇票付款期限自出票日起计算，并在汇票上记载具体到期日；出票后定期付款的汇票付款期限自出票日起按月计算，并在汇票上记载；见票后定期付款的汇票付款期限自承兑或拒绝承兑日起按月计算，并在汇票上记载。商业汇票的提示付款期限，自汇票到期日起10日。符合条件的商业汇票的持票人，可以持未到期的商业汇票连同贴现凭证向银行申请贴现。

根据承兑人不同，商业汇票分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。商业承兑汇票是指由付款人签发并承兑，或由收款人签发交由付款人承兑的汇票。商业承兑汇票的付款人收到开户银行的付款通知，应在当日通知银行付款。付款人在接到通知日的次日起3日内（遇法定节假日顺延）未通知银行付款的，视同付款人承诺付款。银行将于付款人接到通知日的次日起第4日（遇法定节假日顺延），将票款划给持票人。付款人提前收到由其承兑的商业汇票，应通知银行于汇票到期日付款。银行在办理划款时，付款人存款账户不足支付的，银行应填制付款人未付票款通知书，连同商业承兑汇票邮寄持票人开户银行转交持票人。

银行承兑汇票是指由在承兑银行开立存款账户的存款人（即出票人）签发，由承兑银行承兑的票据。企业申请使用银行承兑汇票时，应向其承兑银行按票面金额的万分之五交纳手续费。银行承兑汇票的出票人应于汇票到期前将票款足额交存其开户银行，承兑银行应在汇票到期日或到期日后的见票当日支付票款。银行承兑汇票的出票人于汇票到期前未能足额交存票款时，承兑银行除凭票向持票人无条件付款外，对出票人尚未支付的汇票金额按每天万分之五计收利息。


（二）应收票据的账务处理

为了反映和监督应收票据取得、票款收回等情况，企业应当设置“应收票据”科目，借方登记取得的应收票据的面值，贷方登记到期收回票款或到期前向银行贴现的应收票据的票面金额，期末余额在借方，反映企业持有的商业汇票的票面金额。“应收票据”科目可按照开出、承兑商业汇票的单位进行明细核算，并设置“应收票据备查簿”，逐笔登记商业汇票的种类、号数和出票日、票面金额、交易合同号和付款人、承兑人、背书人的姓名或单位名称、到期日、背书转让日、贴现日、贴现率和贴现净额以及收款日和收回金额、退票情况等资料。商业汇票到期结清票款或退票后，在备查簿中应予注销。

1. 取得应收票据和收回到期票款

应收票据取得的原因不同，其账务处理亦有所区别。因债务人抵偿前欠货款而取得的应收票据，借记“应收票据”科目，贷记“应收账款”科目；因企业销售商品、提供劳务等而收到开出、承兑的商业汇票，借记“应收票据”科目，贷记“主营业务收入”

“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。商业汇票到期收回款项时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“应收票据”科目。

 【例 2-4】 甲公司为增值税一般纳税人，2×19 年 9 月 1 日向乙公司（为增值税一般纳税人）销售一批产品，价款为 1 500 000 元，尚未收到，已办妥托收手续，适用的增值税税率为 13%。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收账款	1 695 000
贷：主营业务收入	1 500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	195 000

2×19 年 9 月 15 日，甲公司收到乙公司寄来的一张期限为 3 个月的银行承兑汇票，面值为 1 695 000 元，抵付产品的价款和增值税款。甲公司应编制如下会计分录：


借：应收票据	1 695 000
贷：应收账款	1 695 000

2×19 年 12 月 15 日，甲公司持有的上述票据到期，收回票面金额 1 695 000 元存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款	1 695 000
贷：应收票据	1 695 000

2. 转让应收票据

实务中，企业可以将自己持有的商业汇票背书转让。背书是指在票据背面或者粘单上记载有关事项并签章的票据行为。背书转让的，背书人应当承担票据责任。通常情况下，企业将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资时，按应计入取得物资成本的金额，借记“在途物资”“材料采购”“原材料”“库存商品”等科目，按照增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按商业汇票的票面金额，贷记“应收票据”科目，如有差额，借记或贷记“银行存款”等科目。

 【例 2-5】 承【例 2-4】，假定甲公司于 2×19 年 10 月 15 日将上述应收票据背书转让，以取得生产经营所需的 A 种材料，该材料价款为 1 500 000 元，适用的增值税税率为 13%。甲公司应编制如下会计分录：


借：原材料	1 500 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	195 000
贷：应收票据	1 695 000

对于票据贴现，企业通常应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按应收票据的票面金额，贷记“应收票据”科目，按其差额，借记或贷记“财务费用”科目。

二、应收账款

应收账款是指企业因销售商品、提供服务等经营活动，应向购货单位或接受服务单位收取的款项，主要包括企业销售商品或提供服务等应向有关债务人收取的价款、增值税及代购货单位垫付的包装费、运杂费等。

为了反映和监督应收账款的增减变动及其结存情况,企业应设置“应收账款”科目,不单独设置“预收账款”科目的企业,预收的账款也在“应收账款”科目核算。“应收账款”科目的借方登记应收账款的增加,贷方登记应收账款的收回及确认的坏账损失,期末余额一般在借方,反映企业尚未收回的应收账款;如果期末余额在贷方,一般为企业预收的账款。


 **【例 2-6】** 甲公司为增值税一般纳税人,采用托收承付结算方式向乙公司(为增值税一般纳税人)销售商品一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为 300 000 元,增值税税额为 39 000 元,已办理托收手续。甲公司应编制如下会计分录:

借: 应收账款	339 000
贷: 主营业务收入	300 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	39 000

甲公司实际收到款项时,应编制如下会计分录:

借: 银行存款	339 000
贷: 应收账款	339 000

企业应收账款改用应收票据结算,在收到承兑的商业汇票时,借记“应收票据”科目,贷记“应收账款”科目。

 **【例 2-7】** 承【例 2-6】,如果甲公司委托银行收取乙公司的款项改用应收票据结算,收到乙公司交来的商业承兑汇票一张,面值 339 000 元,用以偿还其前欠价款。甲公司应编制如下会计分录:

借: 应收票据	339 000
贷: 应收账款	339 000


三、预付账款

预付账款是指企业按照合同规定预付的款项。如预付的材料、商品采购款、在建工程价款等。

为了反映和监督预付账款的增减变动及其结存情况,企业应当设置“预付账款”科目。“预付账款”科目的借方登记预付的款项及补付的款项,贷方登记收到所购物资时根据有关发票账单记入“原材料”等科目的金额及收回多付款项的金额,期末余额在借方,反映企业实际预付的款项;如果期末余额在贷方,则反映企业应付或应补付的款项。预付款项情况不多的企业,可以不设置“预付账款”科目,而将预付的款项通过“应付账款”科目核算。

企业根据购货合同的规定向供应单位预付款项时,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目;企业收到所购物资,按应计入购入物资成本的金额,借记“材料采购”“原材料”“库存商品”等科目,按可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”等科目,贷记“预付账款”科目;当预付价款小于采购货物所需支付的款项时,应将不足部分补付,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”等科目;当预付价款大于采购货物所需支付的款项时,对收回的多余款项,应借记“银行

存款”等科目，贷记“预付账款”科目。

 **【例 2-8】** 甲公司为增值税一般纳税人，向乙公司（为增值税一般纳税人）采购材料 5 000 千克，每千克单价 10 元，所需支付的价款总计 50 000 元。按照合同规定向乙公司预付价款的 50%，验收货物后补付其余款项。甲公司应编制如下会计分录：

（1）预付 50% 的价款时：

借：预付账款——乙公司	25 000
贷：银行存款	25 000

（2）收到乙公司发来的 5 000 千克材料，验收无误，增值税专用发票上注明的价款为 50 000 元，增值税税额为 6 500 元，以银行存款结清余款 31 500 元。甲公司应编制如下会计分录：


借：原材料	50 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	6 500
贷：预付账款——乙公司	56 500
借：预付账款——乙公司	31 500
贷：银行存款	31 500

四、应收股利和应收利息


（一）应收股利的账务处理

应收股利是指企业应收取的现金股利或应收取其他单位分配的利润。为了反映和监督应收股利的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收股利”科目。“应收股利”科目的借方登记应收现金股利或利润的增加，贷方登记收到的现金股利或利润，期末余额一般在借方，反映企业尚未收到的现金股利或利润。“应收股利”科目应当按照被投资单位设置明细科目进行核算。

企业在持有以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）期间，被投资单位宣告发放现金股利，按应享有的份额，确认为当期投资收益，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

 **【例 2-9】** 甲公司持有丙上市公司股票，且作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）进行管理和核算。2×19 年 5 月 10 日，丙上市公司发放 2×18 年现金股利，甲公司按其持有该上市公司股份计算确定的应分得的现金股利为 200 000 元。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收股利——丙上市公司	200 000
贷：投资收益——丙上市公司	200 000


 **【例 2-10】** 承【例 2-9】，2×19 年 5 月 30 日，甲公司收到丙上市公司发放的现金股利 200 000 元，款项已存入银行。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——存出投资款	200 000
贷：应收股利——丙上市公司	200 000

需要说明的是,企业收到被投资单位分配的现金股利或利润,应贷记“应收股利”科目,但对于应借记的会计科目,应区别两种情况分别进行处理:对于企业通过证券公司购入上市公司股票所形成的股权投资取得的现金股利,应借记“其他货币资金——存出投资款”科目;对于企业持有的其他股权投资取得的现金股利或利润,应借记“银行存款”科目。

(二) 应收利息的账务处理

应收利息是指企业根据合同或协议规定应向债务人收取的利息。为了反映和监督应收利息的增减变动及其结存情况,企业应设置“应收利息”科目。“应收利息”科目的借方登记应收利息的增加,贷方登记收到的利息,期末余额一般在借方,反映企业尚未收到的利息。“应收利息”科目应当按照借款人或被投资单位设置明细科目进行核算。

 **【例 2-11】** 甲公司持有庚公司债券投资,2×19 年 1 月 11 日,甲公司收到庚公司通知,拟向其支付 2×18 年利息 1 000 000 元,款项尚未支付。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录:


借: 应收利息——庚公司	1 000 000
贷: 投资收益——庚公司	1 000 000

五、其他应收款

其他应收款是指企业除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利和应收利息以外的其他各种应收及暂付款项。其主要内容包括:应收的各种赔款、罚款,如因企业财产等遭受意外损失而应向有关保险公司收取的赔款等;应收的出租包装物租金;应向职工收取的各种垫付款项,如为职工垫付的水电费、应由职工负担的医药费、房租费等;存出保证金,如租入包装物支付的押金;其他各种应收、暂付款项。

为了反映和监督其他应收账款的增减变动及其结存情况,企业应当设置“其他应收款”科目进行核算。“其他应收款”科目的借方登记其他应收款的增加,贷方登记其他应收款的收回,期末余额一般在借方,反映企业尚未收回的其他应收款项。“其他应收款”科目应当按照对方单位(或个人)设置明细科目进行核算。

企业发生各种其他应收款项时,应借记“其他应收款”科目,贷记“库存现金”“银行存款”“固定资产清理”等科目。收回其他各种应收款项时,借记“库存现金”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目,贷记“其他应收款”科目。

 **【例 2-12】** 甲公司在采购过程中发生材料毁损,按保险合同约定,应由 M 保险公司赔偿损失 30 000 元,赔款尚未收到。假定甲公司对原材料采用计划成本进行日常核算,甲公司应编制如下会计分录:

借: 其他应收款——M 保险公司	30 000
贷: 材料采购	30 000

当甲公司如数收到上述 M 保险公司的赔款时,甲公司应编制如下会计分录:

借: 银行存款	30 000
---------	--------

贷：其他应收款——M 保险公司 30 000

💡【例 2-13】 甲公司以前以银行存款替职工王某垫付应由其个人负担的医疗费 5 000 元，拟从其工资中扣回。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 垫付款时：

借：其他应收款——王某 5 000
贷：银行存款 5 000

(2) 扣款时：

借：应付职工薪酬 5 000
贷：其他应收款——王某 5 000

💡【例 2-14】 甲公司向丁公司租入包装物一批，以银行存款向丁公司支付押金 10 000 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他应收款——丁公司 10 000
贷：银行存款 10 000

甲公司按期如数向丁公司退回所租包装物，并收到丁公司退还的押金 10 000 元，已存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款 10 000
贷：其他应收款——丁公司 10 000

六、应收款项减值

企业的各项应收款项，可能会因购货人拒付、破产、死亡等原因而无法收回。这类无法收回的应收款项就是坏账。企业因坏账而遭受的损失为坏账损失或减值损失。企业应当在资产负债表日对应收款项的账面价值进行评估，应收款项发生减值的，应当将减记的金额确认为减值损失，计提坏账准备。应收款项减值有两种核算方法，即直接转销法和备抵法，我国企业会计准则规定，应收款项减值的核算应采用备抵法，不得采用直接转销法。

(一) 直接转销法

采用直接转销法时，日常核算中应收款项可能发生的坏账损失不予考虑，只有在实际发生坏账时，才作为坏账损失计入当期损益，同时直接冲销应收款项，即借记“信用减值损失”科目，贷记“应收账款”等科目。

💡【例 2-15】 某企业 2×15 年发生的一笔 20 000 元的应收账款，长期无法收回，于 2×19 年末确认为坏账。该企业在 2×19 年末应编制如下会计分录：

借：信用减值损失——坏账损失 20 000
贷：应收账款 20 000

这种方法的优点是账务处理简单，其缺点是不符合权责发生制会计基础，也与资产定义相冲突。在这种方法下，只有坏账实际发生时，才将其确认为当期费用，导致资产和各期损益不实；另外，在资产负债表上，应收账款是按账面余额而不是按账面价值反映，这在一定程度上歪曲了期末的财务状况。所以，企业会计准则不允许采用

直接转销法。

（二）备抵法

备抵法是采用一定的方法按期估计坏账损失，计入当期损益，同时建立坏账准备，待坏账实际发生时，冲销已计提的坏账准备和相应的应收款项。采用这种方法，在财务报表上列示应收款项的净额，使财务报表使用者能了解企业应收款项预期可收回的金额或真实的财务情况。


企业应当设置“坏账准备”科目，核算应收款项的坏账准备计提、转销等事项。“坏账准备”科目的贷方登记当期计提的坏账准备、收回已转销的应收账款而恢复的坏账准备，借方登记实际发生的坏账损失金额和冲减的坏账准备金额，期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的坏账准备。

坏账准备可按以下公式计算：

$$\text{当期应计提的坏账准备} = \text{当期按应收款项计算的坏账准备金额} - (\text{或} +) \text{“坏账准备”科目的贷方(或借方)余额}$$

1. 计提坏账准备


企业计提坏账准备时，按照应收款项应减记的金额，借记“信用减值损失——计提的坏账准备”科目，贷记“坏账准备”科目。冲减多计提的坏账准备时，借记“坏账准备”科目，贷记“信用减值损失——计提的坏账准备”科目。

 **【例 2-16】** 2×18 年 12 月 31 日，甲公司应收丙公司的账款余额为 1 000 000 元，甲公司根据企业会计准则确定应计提坏账准备的金额为 100 000 元。甲公司应编制如下会计分录：


借：信用减值损失——计提的坏账准备	100 000
贷：坏账准备	100 000

2. 转销坏账

企业确实无法收回的应收款项按管理权限报经批准后作为坏账转销时，应当冲减已计提的坏账准备。企业实际发生坏账损失时，借记“坏账准备”科目，贷记“应收账款”“其他应收款”等科目。

 **【例 2-17】** 承【例 2-16】，2×19 年 6 月，甲公司应收丙公司的销货款实际发生坏账损失 30 000 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：坏账准备	30 000
贷：应收账款	30 000

 **【例 2-18】** 承【例 2-16】和【例 2-17】，假定甲公司 2×19 年 12 月 31 日应收丙公司的账款余额为 1 200 000 元，甲公司对该应收账款应计提 120 000 元坏账准备。即 2×19 年 12 月 31 日甲公司“坏账准备”科目应保持的贷方余额为 120 000 元。计提坏账准备前，“坏账准备”科目的实际余额为贷方 70 000 元（100 000 - 30 000），因此，本年末应计提的坏账准备金额为 50 000 元（120 000 - 70 000）。甲公司应编制如下会计分录：


借：信用减值损失——计提的坏账准备	50 000
-------------------	--------

贷：坏账准备

50 000

3. 收回已确认坏账并转销应收款项

已确认并转销的应收款项以后又收回的，应当按照实际收到的金额增加坏账准备的账面余额。已确认并转销的应收款项以后又收回时，借记“应收账款”“其他应收款”等科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”“其他应收款”等科目。

 【例 2-19】2×20 年 1 月 20 日，甲公司收回 2×19 年已作坏账转销的应收账款 20 000 元，已存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收账款	20 000
贷：坏账准备	20 000
借：银行存款	20 000
贷：应收账款	20 000

第三节 交易性金融资产

一、交易性金融资产的内容

在企业全部资产中，库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、其他应收款、应收利息、债券投资、股票投资、基金投资及衍生金融资产等统称为金融资产。根据企业管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2018）将金融资产划分为：（1）以摊余成本计量的金融资产；（2）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产称为“交易性金融资产”。它是企业为了近期内出售而持有的金融资产，如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等；或者是在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式的金融资产等，如企业管理的以公允价值进行业绩考核的某项投资组合。

从企业管理金融资产的业务模式（即企业如何管理其金融资产以产生现金流量）看，企业关键管理人员决定对交易性金融资产进行管理的业务目标是以“交易”为目的，而非为收取合同现金流量（即与基本借贷安排相一致，如本金加利息）而持有，也不是为既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标而持有，仅仅是通过“交易性”活动，即频繁地购买和出售，从市场价格的短期波动中，赚取买卖差价，使企业闲置的资金能获得较高的投资回报。

交易性金融资产预期能在短期内变现以满足日常经营的需要，因此，在资产负债表中作为流动资产列示。

需要说明的是，从金融资产的合同现金流量特征看，尽管交易性金融资产仍将收取合同现金流量，但只是偶尔为之，并非为了实现业务模式目标（收取合同现金流量）而不可或缺。

二、交易性金融资产的账务处理

（一）交易性金融资产核算应设置的会计科目

为了反映和监督交易性金融资产的取得、收取现金股利或利息、出售等情况，企业应当设置“交易性金融资产”“公允价值变动损益”“投资收益”等科目进行核算。

“交易性金融资产”科目核算企业分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。“交易性金融资产”科目的借方登记交易性金融资产的取得成本、资产负债表日其公允价值高于账面余额的差额，以及出售交易性金融资产时结转公允价值低于账面余额的变动金额；贷方登记资产负债表日其公允价值低于账面余额的差额，以及企业出售交易性金融资产时结转的成本和公允价值高于账面余额的变动金额。企业应当按照交易性金融资产的类别和品种，分别设置“成本”“公允价值变动”等明细科目进行核算。

“公允价值变动损益”科目核算企业交易性金融资产等的公允价值变动而形成的应计入当期损益的利得或损失。“公允价值变动损益”科目的借方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值低于账面余额的差额；贷方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值高于账面余额的差额。

“投资收益”科目核算企业持有交易性金融资产等的期间内取得的投资收益以及出售交易性金融资产等实现的投资收益或投资损失，借方登记企业取得交易性金融资产时支付的交易费用、出售交易性金融资产等发生的投资损失，贷方登记企业持有交易性金融资产等的期间内取得的投资收益以及出售交易性金融资产等实现的投资收益。“投资收益”科目应当按照投资项目设置明细科目进行核算。

（二）取得交易性金融资产


企业取得交易性金融资产时，应当按照该金融资产取得时的公允价值作为其初始入账金额。金融资产的公允价值，应当以市场交易价格为基础确定。

企业取得交易性金融资产所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目。

企业取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时计入当期损益，冲减投资收益，发生交易费用取得增值税专用发票的，进项税额经认证后可从当月销项税额中扣除。交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用是指企业没有发生购买、发行或处置相关金融工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

企业取得交易性金融资产，应当按照该金融资产取得时的公允价值，借记“交易性金融资产——成本”科目，按照发生的交易费用，借记“投资收益”科目，发生交易费

用取得增值税专用发票的,按其注明的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按照实际支付的金额,贷记“其他货币资金”等科目。

 **【例 2-20】** 甲公司为增值税一般纳税人,2×19 年 6 月 1 日,甲公司从上海证券交易所购入 A 上市公司股票 1 000 000 股,该笔股票投资在购买日的公允价值为 10 000 000 元,另支付相关交易费用 25 000 元,取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 1 500 元。甲公司将其划分为交易性金融资产进行管理和核算。甲公司应编制如下会计分录:


(1) 2×19 年 6 月 1 日,购买 A 上市公司股票时:

借:交易性金融资产——A 上市公司股票——成本	10 000 000
贷:其他货币资金——存出投资款	10 000 000

(2) 2×19 年 6 月 1 日,支付相关交易费用时:

借:投资收益——A 上市公司股票	25 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 500
贷:其他货币资金——存出投资款	26 500

在本例中,取得交易性金融资产所发生的相关交易费用 25 000 元,应当在发生时记入“投资收益”科目,而不记入“交易性金融资产——成本”科目。

 **【例 2-21】** 甲公司为增值税一般纳税人,假定 2×19 年 6 月 1 日,甲公司从上海证券交易所购入 A 上市公司股票 1 000 000 股,支付价款 10 000 000 元(其中包含已宣告但尚未发放的现金股利 600 000 元),另支付相关交易费用 25 000 元,取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 1 500 元。甲公司将其划分为交易性金融资产进行管理和核算。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 2×19 年 6 月 1 日,购买 A 上市公司股票时:

借:交易性金融资产——A 上市公司股票——成本	9 400 000
应收股利——A 上市公司股票	600 000
贷:其他货币资金——存出投资款	10 000 000

(2) 2×19 年 6 月 1 日,支付相关交易费用时:

借:投资收益——A 上市公司股票	25 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 500
贷:其他货币资金——存出投资款	26 500


在本例中,取得交易性金融资产所发生的相关交易费用 25 000 元,应当在发生时记入“投资收益”科目,而不记入“交易性金融资产——成本”科目。取得交易性金融资产支付价款 10 000 000 元中所包含的已宣告但尚未发放的现金股利 600 000 元,应当记入“应收股利”科目。

(三) 持有交易性金融资产


(1) 企业持有交易性金融资产期间对于被投资单位宣告发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息,应当确认为应收项目,并计入投资收益,即借记“应收股利”或“应收利息”科目,贷记“投资收益”科目;实际收到款项时作为冲减应收项目

处理,即借记“其他货币资金”等科目,贷记“应收股利”或“应收利息”科目。

需要强调的是,企业只有在同时满足三个条件时,才能确认交易性金融资产所取得的股利或利息收入并计入当期损益:一是企业收取股利或利息的权利已经确立(例如被投资单位已宣告);二是与股利或利息相关的经济利益很可能流入企业;三是股利或利息的金额能够可靠计量。


【例 2-22】承【例 2-21】,假定 2×19 年 6 月 20 日,甲公司收到 A 上市公司向其发放的现金股利 600 000 元,并存入银行。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录:

借:其他货币资金——存出投资款	600 000
贷:应收股利——A 上市公司股票	600 000

【例 2-23】承【例 2-21】,假定 2×20 年 3 月 20 日,A 上市公司宣告发放 2×19 年现金股利,甲公司按其持有该上市公司股份计算确定的应分得的现金股利为 800 000 元。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录:

借:应收股利——A 上市公司股票	800 000
贷:投资收益——A 上市公司股票	800 000

在本例中,甲公司取得 A 上市公司宣告发放的现金股利同时满足了前述确认股利收入并计入当期损益的三个条件。

【例 2-24】乙公司为增值税一般纳税人,2×19 年 6 月 1 日,乙公司购入 B 公司发行的公司债券,支付价款 26 000 000 元(其中包含已到付息期但尚未领取的债券利息 500 000 元),另支付交易费用 300 000 元,取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 18 000 元。该笔 B 公司债券面值为 25 000 000 元。乙公司将其划分为交易性金融资产进行管理和核算。2×19 年 6 月 10 日,乙公司收到该笔债券利息 500 000 元。假定不考虑其他相关税费和因素。乙公司应编制如下会计分录:

①2×19 年 6 月 1 日,购入 B 公司的公司债券时:

借:交易性金融资产——B 公司债券——成本	25 500 000
应收利息——B 公司债券	500 000
投资收益——B 公司债券	300 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	18 000
贷:其他货币资金——存出投资款	26 318 000

②2×19 年 6 月 10 日,收到购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息时:


借:其他货币资金——存出投资款	500 000
贷:应收利息——B 公司债券	500 000

在本例中,乙公司取得交易性金融资产所支付的交易费用 300 000 元,应当记入“投资收益”科目。乙公司取得交易性金融资产所支付价款 26 000 000 元中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息 500 000 元,应当记入“应收利息”科目。

(2) 资产负债表日,交易性金融资产应当按照公允价值计量,公允价值与账面余额

之间的差额计入当期损益。

企业应当在资产负债表日按照交易性金融资产公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额作相反的会计分录，借记“公允价值变动损益”科目，贷记“交易性金融资产——公允价值变动”科目。

 **【例2-25】**承【例2-21】和【例2-22】，假定2×19年6月30日，甲公司持有A上市公司股票的公允价值为8 600 000元；2×19年12月31日，甲公司持有A上市公司股票的公允价值为12 400 000元。不考虑相关税费和其他因素。甲公司应编制如下会计分录：


①2×19年6月30日，确认A上市公司股票的公允价值变动损益时：

借：公允价值变动损益——A上市公司股票	800 000
贷：交易性金融资产——A上市公司股票——公允价值变动	800 000

②2×19年12月31日，确认A上市公司股票的公允价值变动损益时：

借：交易性金融资产——A上市公司股票——公允价值变动	3 800 000
贷：公允价值变动损益——A上市公司股票	3 800 000

在本例中，2×19年6月30日为资产负债表日，甲公司持有A上市公司股票在该日公允价值8 600 000元，账面余额9 400 000元（即2×19年6月1日的公允价值9 400 000元），公允价值小于账面余额800 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的借方；2×19年12月31日，甲公司持有A上市公司股票在该日公允价值12 400 000元，账面余额8 600 000元（即2×19年6月30日的公允价值8 600 000元），公允价值大于账面余额3 800 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的贷方。

 **【例2-26】**承【例2-24】，假定2×19年6月30日，乙公司持有B公司债券的公允价值为26 700 000元；2×19年12月31日，乙公司持有B公司债券的公允价值为25 800 000元。不考虑相关税费和其他因素。乙公司应编制如下会计分录：

①2×19年6月30日，确认B公司债券的公允价值变动损益时：

借：交易性金融资产——B公司债券——公允价值变动	1 200 000
贷：公允价值变动损益——B公司债券	1 200 000

②2×19年12月31日，确认B公司债券的公允价值变动损益时：

借：公允价值变动损益——B公司债券	900 000
贷：交易性金融资产——B公司债券——公允价值变动	900 000

在本例中，2×19年6月30日，B公司债券的公允价值为26 700 000元，账面余额为25 500 000元，公允价值大于账面余额1 200 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的贷方；2×19年12月31日，B公司债券的公允价值为25 800 000元，账面余额为26 700 000元，公允价值小于账面余额900 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的借方。

（四）出售交易性金融资产

企业出售交易性金融资产时，应当将该金融资产出售时的公允价值与其账面余额之

我是可爱的脆啤熊哦~

间的差额作为投资损益进行会计处理。

企业出售交易性金融资产，应当按照实际收到的金额，借记“其他货币资金”等科目，按照该金融资产的账面余额的成本部分，贷记“交易性金融资产——成本”科目，按照该金融资产的账面余额的公允价值变动部分，贷记或借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

💡【例 2-27】承【例 2-21】、【例 2-22】、【例 2-23】和【例 2-25】，假定 2×20 年 5 月 31 日，甲公司出售所持有的全部 A 上市公司股票，价款为 12 100 000 元。不考虑相关税费和其他因素。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——存出投资款	12 100 000
投资收益——A 上市公司股票	300 000
贷：交易性金融资产——A 上市公司股票——成本	9 400 000
——公允价值变动	3 000 000

在本例中，2×20年5月31日，甲公司出售持有A上市公司全部股票的价款12 100 000元与账面余额12 400 000元（即2×19年12月31日的公允价值12 400 000元）之间的差额-300 000元应当作为投资损失，记入“投资收益”科目的借方。

💡【例 2-28】承【例 2-24】和【例 2-26】，假定 2×20 年 3 月 15 日，乙公司出售了所持有的全部 B 公司债券，售价为 35 500 000 元。不考虑相关税费和其他因素。乙公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——存出投资款	35 500 000
贷：交易性金融资产——B公司债券——成本	25 500 000
——公允价值变动	300 000
投资收益——B公司债券	9 700 000

在本例中，乙公司出售交易性金融资产的售价 35 500 000 元与其账面余额 25 800 000 元（即 2×19 年 12 月 31 日 B 公司债券的公允价值 25 800 000 元）之间的差额 9 700 000 元应当作为投资收益，记入“投资收益”科目的贷方。

（五）转让金融商品应交增值税

金融商品转让按照卖出价扣除买入价（不需要扣除已宣告未发放现金股利和已到付息期末领取的利息）后的余额作为销售额计算增值税，即转让金融商品按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额互抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一会计年度。

转让金融资产当月月末，如产生转让收益，则按应纳税额，借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目；如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额，借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“投资收益”等科目。

年末，如果“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目有借方余额，说明本年度的金融商品转让损失无法弥补，且本年度的金融资产转让损失不可转入下年度继续抵

减转让金融资产的收益,应将“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目的借方余额转出。因此,应借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

💡【例2-29】承【例2-27】、【例2-28】,计算该项业务转让金融商品应交增值税。

甲公司转让金融商品应交增值税 = $(12\,100\,000 - 10\,000\,000) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 118\,867.92$ (元)

甲公司应编制如下会计分录:

借: 投资收益	118 867.92
贷: 应交税费——转让金融商品应交增值税	118 867.92

乙公司转让金融商品应交增值税 = $(35\,500\,000 - 26\,000\,000) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 537\,735.85$ (元)

乙公司应编制如下会计分录:

借: 投资收益	537 735.85
贷: 应交税费——转让金融商品应交增值税	537 735.85

第四节 存 货

一、存货概述

(一) 存货的内容

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中储备的材料或物料等,包括各类材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

(1) 原材料。原材料是指企业在生产过程中经加工将改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品(外购件)、修理用备件(备品备件)、包装材料、燃料等。

(2) 在产品。在产品是指企业正在制造尚未完工的生产物,包括正在各个生产工序加工的产品和已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

(3) 半成品。半成品是指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管,但尚未制造完工,仍需进一步加工的中间产品。

(4) 产成品。产成品是指企业已经完成全部生产过程并已验收入库,可以按照合同规定的条件送交订货单位,或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品,制造和修理完成验收入库后,应视同企业的产成品。

(5) 商品。商品是指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

(6) 包装物。包装物是指为了包装本企业的商品而储备的各种包装容器,如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。

(7) 低值易耗品。低值易耗品是指不能作为固定资产核算的各种用具物品,如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等。其特点是单位价值较低,或使用期限相对于固定资产较短,在使用过程中保持其原有实物形态基本不变。

(8) 委托代销商品。委托代销商品是指企业委托其他单位代销的商品。

(二) 存货成本的确定

1. 存货应当按照成本进行初始计量

存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

(1) 存货的采购成本。

存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

其中,存货的购买价款是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款,但不包括按照规定可以抵扣的增值税进项税额。存货的相关税费是指企业购买存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额以及相应的教育费附加等应计入存货采购成本的税费。其他可归属于存货采购成本的费用是指采购成本中除上述各项以外的可归属于存货采购的费用,如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。运输途中的合理损耗,是指商品在运输过程中,因商品性质、自然条件及技术设备等因素,所发生的自然的或不可避免的损耗。例如,汽车在运输煤炭、化肥等的过程中自然散落以及易挥发产品在运输过程中的自然挥发。

商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,应当计入存货采购成本,也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用,计入当期损益;对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益。

(2) 存货的加工成本。

存货的加工成本是指在存货的加工过程中发生的追加费用,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。直接人工是指企业在生产产品过程中发生的直接从事产品生产人员的职工薪酬。制造费用是指企业为生产产品而发生的各项间接费用。

(3) 存货的其他成本。

存货的其他成本是指除采购成本、加工成本以外的,使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货的成本,但是企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益。

2. 存货的来源不同,其成本的构成内容也不同

原材料、商品、低值易耗品等通过购买而取得的存货的成本主要由采购成本构成;产成品、在产品、半成品等自制或需委托外单位加工完成的存货的成本由采购成本、加工成本以及使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出构成。

实务中具体按以下原则确定:

(1) 购入的存货,其成本包括:买价、运杂费(包括运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等)、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用(包括挑选整理中发生的工、费支出和挑选整理过程中所发生的数量损耗,并扣除回收的下脚废料价值)以及按规定应计入存货成本的税费和其他费用。

(2) 自制的存货,包括自制原材料、自制包装物、自制低值易耗品、自制半成品及库存商品等,其成本包括直接材料、直接人工和制造费用等的各项实际支出。

(3) 委托外单位加工完成的存货,包括加工后的原材料、包装物、低值易耗品、半成品、产成品等,其成本包括实际耗用的原材料或者半成品、加工费、装卸费、保险费、委托加工的往返运输费等费用以及按规定应计入存货成本的税费。

3. 下列费用不应计入存货成本,而应在其发生时计入当期损益

(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用,应在发生时计入当期损益,不应计入存货成本。比如,由于自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用,由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态,不应计入存货成本,而应确认为当期损益。

(2) 仓储费用指企业在存货采购入库后发生的储存费用,应在发生时计入当期损益。但是,在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用应计入存货成本。比如,某种酒类产品生产企业为使生产的酒达到规定的产品质量标准而必须发生的仓储费用,应计入酒的成本,而不应计入当期损益。

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出,应在发生时计入当期损益,不得计入存货成本。

(三) 发出存货的计价方法

企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况,合理地确定发出存货成本的计算方法,以及当期发出存货的成本。对于性质和用途相同的存货,应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

实务中,企业发出的存货可以按实际成本核算,也可以按计划成本核算。如采用计划成本核算,会计期末应调整为实际成本。在实际成本核算方式下,企业可以采用的发出存货成本的计价方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法等。

1. 个别计价法

个别计价法是假设存货具体项目的实物流转与成本流转相一致,按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别,分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本的方法。在这种方法下,把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。

个别计价法的成本计算准确,符合实际情况,但在存货收发频繁的情况下,其发出成本分辨的工作量较大。因此,这种方法通常适用于一般不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务,如珠宝、名画等贵重物品。


 **【例 2-30】** 甲公司 2×19 年 5 月 D 商品的收入、发出及购进单位成本如表 2-1 所示。

表 2-1

D 商品购销明细账

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				250		
	11	销售				200			50		
	16	购入	200	14	2 800				250		
	20	销售				100			150		
	23	购入	100	15	1 500				250		
	27	销售				100			150		
	31	本期合计	400	—	5 500	400	—		150		

假设经过具体辨认,本期发出存货的单位成本如下:5月11日发出的200件存货中,100件系期初结存存货,单位成本为10元,另外100件为5月5日购入存货,单位成本为12元;5月20日发出的100件存货系5月16日购入,单位成本为14元;5月27日发出的100件存货中,50件为期初结存,单位成本为10元,50件为5月23日购入,单位成本为15元。则按照个别计价法,甲公司5月D商品收入、发出与结存情况如表2-2所示。

表 2-2

D 商品购销明细账(个别计价法)

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				150	10	1 500
									100	12	1 200
	11	销售				100	10	1 000			
						100	12	1 200	50	10	500
	16	购入	200	14	2 800				50	10	500
									200	14	2 800
	20	销售				100	14	1 400	50	10	500
									100	14	1 400
	23	购入	100	15	1 500				50	10	500
									100	14	1 400
									100	15	1 500
	27	销售				50	10	500	100	14	1 400
						50	15	750	50	15	750
	31	本期合计	400	—	5 500	400	—	4 850	100	14	1 400
									50	15	750

从表 2-2 中可知, 甲公司本期发出存货成本及期末结存存货成本如下:
 本期发出存货成本 = $(100 \times 10 + 100 \times 12) + (100 \times 14) + (50 \times 10 + 50 \times 15) = 4\,850$ (元)
 期末结存存货成本 = $100 \times 14 + 50 \times 15 = 2\,150$ (元)

或:
 期末结存存货成本 = 期初结存存货成本 + 本期收入存货成本 - 本期发出存货成本 =
 $150 \times 10 + (100 \times 12 + 200 \times 14 + 100 \times 15) - 4\,850 = 1\,500 + 5\,500 - 4\,850 = 2\,150$ (元)

2. 先进先出法

先进先出法是指以先购入的存货应先发出 (用于销售或耗用) 这样一种存货实物流动假设为前提, 对发出存货进行计价的一种方法。采用这种方法, 先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出, 据此确定发出存货和期末存货的成本。具体方法是: 收入存货时, 逐笔登记收入存货的数量、单价和金额; 发出存货时, 按照先进先出的原则逐笔登记存货的发出成本和结存金额。

先进先出法可以随时结转存货发出成本, 但较烦琐。如果存货收发业务较多, 且存货单价不稳定时, 其工作量较大。在物价持续上升时, 期末存货成本接近于市价, 而发出成本偏低, 会高估企业当期利润和库存存货价值; 反之, 会低估企业存货价值和当期利润。


 【例 2-31】承【例 2-30】, 假设甲公司 D 商品本期收入、发出和结存情况如表 2-3 所示。从该表可以看出存货成本的计价顺序, 如 5 月 11 日发出的 200 件存货, 按先进先出法的流转顺序, 应先发出期初库存存货 1 500 元 (150×10), 然后再发出 5 月 5 日购入的 50 件, 即 600 元 (50×12), 其他依次类推。从表 2-3 中看出, 使用先进先出法得出的发出存货成本和期末存货成本分别为 4 800 元和 2 200 元。

表 2-3 D 商品购销明细账 (先进先出法)

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	金额 (元)
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				150	10	1 500
									100	12	1 200
	11	销售				150	10	1 500			
						50	12	600	50	12	600
	16	购入	200	14	2 800				50	12	600
									200	14	2 800
	20	销售				50	12	600			
						50	14	700	150	14	2 100
	23	购入	100	15	1 500				150	14	2 100
									100	15	1 500
	27	销售				100	14	1 400	50	14	700
									100	15	1 500
	31	本期合计	400	—	5 500	400	—	4 800	50	14	700
									100	15	1 500

甲公司日常账面记录显示，D商品期初结存存货为1 500元（150×10），本期购入存货三批，按先后顺序分别为：1 200元（100×12）、2 800元（200×14）、1 500元（100×15）。假设经过盘点，发现期末库存150件，则本期发出存货为400件。

本期发出存货成本为：

本期发出存货成本 = (150 × 10 + 50 × 12) + (50 × 12 + 50 × 14) + (100 × 14) = 4 800 (元)

期末结存存货成本为：

期末结存存货成本 = 50 × 14 + 100 × 15 = 2 200 (元)

或：

期末结存存货成本 = 期初结存存货成本 + 本期收入存货成本 - 本期发出存货成本 = 150 × 10 + (100 × 12 + 200 × 14 + 100 × 15) - 4 800 = 1 500 + 5 500 - 4 800 = 2 200 (元)

3. 月末一次加权平均法

月末一次加权平均法是指以本月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除本月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算本月发出存货的成本和期末结存存货的成本的一种方法。计算公式如下：

$$\text{存货单位成本} = \left[\frac{\text{月初结存存货成本} + \sum \left(\text{本月各批进货的实际单位成本} \times \text{本月各批进货的数量} \right)}{\text{月初结存存货的数量} + \text{本月各批进货数量之和}} \right]$$


本月发出存货的成本 = 本月发出存货的数量 × 存货单位成本

本月月末结存存货成本 = 月末结存存货的数量 × 存货单位成本

或：

$$\text{本月月末结存存货成本} = \text{月初结存存货成本} + \text{本月收入存货成本} - \text{本月发出存货成本}$$

采用月末一次加权平均法只在月末一次计算加权平均单价，可以简化成本计算工作。但由于月末一次计算加权平均单价和发出存货成本，不便于存货成本的日常管理与控制。

 **【例2-32】**承【例2-30】，假设甲公司采用月末一次加权平均法核算存货，根据表2-1，5月D商品的平均单位成本计算如下：

5月D商品的平均单位成本 = (月初结存存货成本 + 本月收入存货成本之和) ÷ (月初结存存货数量 + 本月收入存货数量之和) = (150 × 10 + 100 × 12 + 200 × 14 + 100 × 15) ÷ (150 + 100 + 200 + 100) ≈ 12.727 (元)

则，5月D商品的发出成本与期末结存成本分别为：

5月D商品的发出成本 = 400 × 12.727 = 5 090.80 (元)

5月D商品的期末结存成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本 = [150 × 10 + (100 × 12 + 200 × 14 + 100 × 15)] - 5 090.80 = 7 000 - 5 090.80 = 1 909.20 (元)

则5月D商品本期收入、发出和结存情况如表2-4所示。

从表2-4中可以看出，采用月末一次加权平均法，D商品的平均单位成本从期初的

10 元变为期末的 12.727 元；采用月末一次加权平均法得出的本期发出存货成本和期末结存存货成本分别为 5 090.80 元和 1 909.20 元。

表 2-4

D 商品购销明细账（月末一次加权平均法）

金额单位：元

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				250	—	—
	11	销售				200	—		50	—	—
	16	购入	200	14	2 800				250	—	—
	20	销售				100	—		150	—	—
	23	购入	100	15	1 500				250	—	—
	27	销售				100	—		150	—	—
	31	本期合计	400	—	5 500	400	12.727	5 090.80	150	12.728 **	1 909.20 *

注：*1 909.20 系采用“月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本”计算确定的金额。

**12.728 = 1 909.20 ÷ 150，与月末一次加权平均法计算的平均单位成本理论上应完全一致，实务中有时出现不一致，系四舍五入所致。

4. 移动加权平均法

移动加权平均法是指以每次进货的成本加上原有结存存货的成本的合计额，除以每次进货数量加上原有结存存货的数量的合计数，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本依据的一种方法。计算公式如下：

$$\text{存货单位成本} = \left(\text{原有结存} + \text{本次进货} \right) \div \left(\text{原有结存} + \text{本次进} \right)$$

$$\text{成本} \quad \text{存货成本} \quad \text{的成本} \quad \text{存货数量} \quad \text{货数量}$$

本次发出存货成本 = 本次发出存货数量 × 本次发货前存货的单位成本

本月月末结存存货成本 = 月末结存存货的数量 × 本月月末存货单位成本

或：

$$\text{本月月末结存} = \text{月初结存} + \text{本月收入} - \text{本月发出}$$

$$\text{存货成本} \quad \text{存货成本} \quad \text{存货成本} \quad \text{存货成本}$$

采用移动加权平均法能够使企业管理层及时了解存货的结存情况，计算的平均单位成本以及发出和结存的存货成本比较客观。但由于每次收货都要计算一次平均单位成本，计算工作量较大，对收发较频繁的企业不太适用。

【例 2-33】承【例 2-30】，假设甲公司采用移动加权平均法核算存货，根据表 2-1，5 月 D 商品各平均单位成本计算如下：

$$5 \text{ 月 } 5 \text{ 日购入存货后的平均单位成本} = (150 \times 10 + 100 \times 12) \div (150 + 100) = 10.80$$

(元)

5月16日购入存货后的平均单位成本 = $(50 \times 10.80 + 200 \times 14) \div (50 + 200) = 13.36$ (元)

5月23日购入存货后的平均单位成本 = $(150 \times 13.36 + 100 \times 15) \div (150 + 100) = 14.016$ (元)

本次发出存货成本 = 本次发出存货数量 \times 本次发货前存货的单位成本

5月11日销售存货的成本 = $200 \times 10.80 = 2\,160$ (元)

5月20日销售存货的成本 = $100 \times 13.36 = 1\,336$ (元)

5月27日销售存货的成本 = $100 \times 14.016 = 1\,401.60$ (元)

本月月末库存存货成本 = 月末库存存货的数量 \times 本月月末存货单位成本 = $150 \times 14.016 = 2\,102.40$ (元)

或:

本月月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本 = $150 \times 10 + [(100 \times 12) + (200 \times 14) + (100 \times 15)] - [(200 \times 10.80) + (100 \times 13.36) + (100 \times 14.016)] = 1\,500 + (1\,200 + 2\,800 + 1\,500) - (2\,160 + 1\,336 + 1\,401.6) = 1\,500 + 5\,500 - 4\,897.60 = 2\,102.40$ (元)

则5月D商品本期收入、发出和结存情况如表2-5所示。

表 2-5

D 商品购销明细账 (移动加权平均法)

金额单位: 元

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				250	10.80	2 700
	11	销售				200	10.80	2 160	50	10.80	540
	16	购入	200	14	2 800				250	13.36	3 340
	20	销售				100	13.36	1 336	150	13.36	2 004
	23	购入	100	15	1 500				250	14.016	3 504
	27	销售				100	14.016	1 401.60	150	14.016	2 102.40
	31	本期合计	400	—	5 500	400	—	4 897.60	150	14.016	2 102.40

从表2-5中可以看出,采用移动加权平均法,D商品的平均单位成本从期初的10元变为期中的10.80元、13.36元,再变成期末的14.016元;采用移动加权平均法得出的本期发出存货成本和期末结存存货成本分别为4 897.60元和2 102.40元。

二、原材料

原材料是指企业在生产过程中经过加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料、主要材料和外购半成品,以及不构成产品实体但有助于产品形成的辅助材料。

原材料具体包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。

原材料的日常收入、发出及结存可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

（一）采用实际成本核算

1. 原材料核算应设置的会计科目

材料采用实际成本核算时，材料的收入、发出及结存，无论总分类核算还是明细分类核算，均按照实际成本计价。使用的会计科目有“原材料”“在途物资”等，“原材料”科目的借方、贷方及余额均以实际成本计价，不存在成本差异的计算与结转问题。但采用实际成本核算，日常反映不出材料成本是节约还是超支，从而不便于反映和考核物资采购业务对经营成果的影响。因此，这种方法通常适用于材料收发业务较少的企业。在实务工作中，对于材料收发业务较多并且计划成本资料较为健全、准确的企业，一般可以采用计划成本进行材料收入、发出的核算。

“原材料”科目用于核算企业库存各种材料的收入、发出与结存情况。在原材料按实际成本核算时，“原材料”科目的借方登记入库材料的实际成本，贷方登记发出材料的实际成本，期末余额在借方，反映企业库存材料的实际成本。“原材料”科目应按照材料的保管地点（仓库）、材料的类别、品种和规格等设置明细账进行明细核算。


“在途物资”科目用于核算企业采用实际成本（进价）进行材料、商品等物资的日常核算、价款已付尚未验收入库的各种物资（即在途物资）的采购成本，本科目应当按照供应单位和物资品种进行明细核算。“在途物资”科目的借方登记企业购入的在途物资的实际成本，贷方登记验收入库的在途物资的实际成本，期末余额在借方，反映企业在途物资的采购成本。“在途物资”科目应按照供应单位和物资品种设置明细账进行明细核算。

“应付账款”科目用于核算企业因购买材料、商品和接受劳务等经营活动应支付的款项。“应付账款”科目的贷方登记企业因购入材料、商品和接受劳务等尚未支付的款项，借方登记支付的应付账款，期末余额一般在贷方，反映企业尚未支付的应付账款。“应付账款”科目应按照债权人设置明细科目进行明细核算。

2. 原材料的账务处理

（1）购入材料。

①材料已验收入库，货款已经支付或开出、承兑商业汇票。

 **【例2-34】** 甲公司购入C材料一批，增值税专用发票上注明的价款为500 000元，增值税税额为65 000元，款项已用转账支票付讫，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——C材料	500 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	65 000
贷：银行存款	565 000

本例属于发票账单与材料同时到达的采购业务，企业材料已验收入库，因此，应通过“原材料”科目核算，对于增值税专用发票上注明的可抵扣的进项税额，应借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

💡【例 2-35】甲公司持银行汇票 1 808 000 元购入 D 材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 1 600 000 元，增值税税额为 208 000 元，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——D 材料	1 600 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	208 000
贷：其他货币资金——银行汇票	1 808 000

💡【例 2-36】甲公司采用托收承付结算方式购入 E 材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 40 000 元，增值税税额为 5 200 元，款项在承付期内以银行存款支付，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——E 材料	40 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	5 200
贷：银行存款	45 200

②货款已经支付或已开出、承兑商业汇票，材料尚未到达或尚未验收入库。

💡【例 2-37】甲公司采用汇兑结算方式购入 F 材料一批，发票及账单已收到，取得的增值税专用发票上注明的价款为 20 000 元，增值税税额为 2 600 元，材料尚未到达。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：在途物资	20 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	2 600
贷：银行存款	22 600

本例属于已经付款或已开出、承兑商业汇票，但材料尚未到达或尚未验收入库的采购业务，应通过“在途物资”科目核算；待材料到达、入库后，再根据收料单，由“在途物资”科目转入“原材料”科目核算。

💡【例 2-38】承【例 2-37】，上述购入的 F 材料已收到，并验收入库。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料——F 材料	20 000
贷：在途物资	20 000

③材料已经验收入库，货款尚未支付。

💡【例 2-39】甲公司采用托收承付结算方式购入 G 材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 50 000 元，增值税税额为 6 500 元。银行转来的结算凭证已到，款项尚未支付，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——G 材料	50 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	6 500
贷：应付账款	56 500

💡【例 2-40】甲公司购入 H 材料一批，材料已验收入库，月末发票账单尚未收到也无

法确定其实际成本，暂估价值为 30 000 元。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——H 材料	30 000
贷：应付账款——暂估应付账款	30 000
下月初，用红字冲销原暂估入账金额：	
借：原材料——H 材料	30 000
贷：应付账款——暂估应付账款	30 000

在这种情况下，发票账单未到难以确定实际成本，期末应按照暂估价值先入账，在下月初，用红字冲销原暂估入账金额，待收到发票账单后再按照实际金额记账。即对于材料已到达并已验收入库，但发票账单等结算凭证未到，货款尚未支付的采购业务，应于期末按材料的暂估价值，借记“原材料”科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。下月初，用红字冲销原暂估入账金额，以便下月付款或开出、承兑商业汇票后，按正常程序，借记“原材料”“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”或“应付票据”等科目。

💡【例 2-41】承【例 2-40】，上述购入的 H 材料于次月收到发票账单，增值税专用发票上注明的价款为 31 000 元，增值税税额为 4 030 元，已用银行存款付讫。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料——H 材料	31 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	4 030
贷：银行存款	35 030

④货款已经预付，材料尚未验收入库。

💡【例 2-42】甲公司为增值税一般纳税人，根据与某钢厂（为增值税一般纳税人）的购销合同规定，为购买 J 材料向该钢厂预付 100 000 元价款的 80%，计 80 000 元，已通过汇兑方式汇出。甲公司采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：预付账款——××钢厂	80 000
贷：银行存款	80 000

💡【例 2-43】承【例 2-42】，甲公司收到该钢厂发运来的 J 材料，已验收入库。取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元，所欠款项以银行存款付讫。甲公司应编制如下会计分录：

①材料入库时：

借：原材料——J 材料	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 000
贷：预付账款	113 000


②补付货款时：

借：预付账款	33 000
贷：银行存款	33 000

(2) 发出材料。

企业发出材料主要有以下几种情形：①生产经营领用材料，企业按照领用材料的用途，借记“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”等科目，贷记“原材料”科目。②出售材料结转成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”科目。③发出委托外单位加工的材料，借记“委托加工物资”科目，贷记“原材料”科目。

企业采用实际成本进行材料日常核算的，发出材料的实际成本，可以采用先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法或个别计价法计算确定。

 **【例 2-44】** 甲公司库存材料采用实际成本法核算，按先进先出法计算发出材料成本。2×19 年 3 月 1 日结存 B 材料 3 000 千克，每千克实际成本为 10 元；3 月 5 日和 3 月 20 日分别购入该材料 9 000 千克和 6 000 千克，每千克实际成本分别为 11 元和 12 元；3 月 10 日和 3 月 25 日分别发出 B 材料 10 500 千克和 6 000 千克，全部用于生产车间生产产品。3 月份，B 材料发出和结存成本计算结果如下：

3 月 10 日发出 B 材料成本 = 3 000 × 10 + 7 500 × 11 = 112 500 (元)

3 月 25 日发出 B 材料成本 = (9 000 - 7 500) × 11 + 4 500 × 12 = 70 500 (元)

3 月份发出 B 材料成本合计 = 112 500 + 70 500 = 183 000 (元)

3 月份结存 B 材料成本合计 = (6 000 - 4 500) × 12 = 18 000 (元)


甲公司根据计算结果应编制如下会计分录：

① 3 月 10 日发出 B 材料时：

借：生产成本——基本生产成本	112 500
贷：原材料——B 材料	112 500

② 3 月 25 日发出 B 材料时：

借：生产成本——基本生产成本	70 500
贷：原材料——B 材料	70 500

 **【例 2-45】** 承【例 2-44】，假设采用月末一次加权平均法，计算 B 材料的成本如下：

B 材料平均单位成本 = (30 000 + 171 000) ÷ (3 000 + 15 000) = 11.17 (元)

本月发出 B 材料的成本 = 16 500 × 11.17 = 184 305 (元)

月末结存 B 材料的成本 = 30 000 + 171 000 - 184 305 = 16 695 (元)

甲公司 2×19 年 3 月发出 B 材料用于生产产品，采用实际成本进行材料日常核算，3 月 31 日结转 3 月发出 B 材料成本应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	184 305
贷：原材料——B 材料	184 305

 **【例 2-46】** 承【例 2-44】，假设采用移动加权平均法，计算 B 材料的成本如下：

第一批收货后 B 材料的平均单位成本 = (30 000 + 99 000) ÷ (3 000 + 9 000) = 10.75 (元)

第一批发出 B 材料的成本 = 10 500 × 10.75 = 112 875 (元)

当时结存的存货成本 = 1 500 × 10.75 = 16 125 (元)

第二批收货后 B 材料的平均单位成本 = $(16\ 125 + 72\ 000) \div (1\ 500 + 6\ 000) = 11.75$ (元)

第二批发出 B 材料的成本 = $6\ 000 \times 11.75 = 70\ 500$ (元)

当时结存的存货成本 = $1\ 500 \times 11.75 = 17\ 625$ (元)

B 材料月末结存 1 500 千克, 月末库存存货成本为 17 625 元; 本月发出存货成本合计为 183 375 元 ($112\ 875 + 70\ 500$)。

甲公司 2×19 年 3 月发出 B 材料用于生产车间生产产品, 采用实际成本进行材料日常核算, 应编制如下会计分录:


① 3 月 10 日发出 B 材料时:

借: 生产成本——基本生产成本	112 875
贷: 原材料——B 材料	112 875

② 3 月 25 日发出 B 材料时:

借: 生产成本——基本生产成本	70 500
贷: 原材料——B 材料	70 500

企业各生产单位及有关部门领用的材料具有种类多、业务频繁等特点。为了简化核算, 企业可以在月末根据“领料单”或“限额领料单”中有关领料的单位、部门等加以归类, 编制“发料凭证汇总表”, 据以编制记账凭证、登记入账。发出材料实际成本的确定, 可以由企业从上述个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法等方法中选择。计价方法一经确定, 不得随意变更。如需变更, 应在附注中予以说明。

 **【例 2-47】** 甲公司为增值税一般纳税人, 根据“发料凭证汇总表”的记录, 1 月份基本生产车间领用 K 材料 500 000 元, 辅助生产车间领用 K 材料 40 000 元, 车间管理部门领用 K 材料 5 000 元, 销售机构领用 K 材料 1 000 元, 企业行政管理部门领用 K 材料 4 000 元, 计 550 000 元。甲公司采用实际成本进行材料日常核算, 应编制如下会计分录:

借: 生产成本——基本生产成本	500 000
——辅助生产成本	40 000
制造费用	5 000
销售费用	1 000
管理费用	4 000
贷: 原材料——K 材料	550 000

(二) 采用计划成本核算

1. 原材料核算应设置的会计科目

材料采用计划成本核算时, 材料的收入、发出及结存, 无论总分类核算还是明细分类核算, 均按照计划成本计价。使用的会计科目有“原材料”“材料采购”“材料成本差异”等。材料实际成本与计划成本的差异, 通过“材料成本差异”科目核算。月末, 计算本月发出材料应负担的成本差异并进行分摊, 根据领用材料的用途计入相关资产的成本或者当期损益, 从而将发出材料的计划成本调整为实际成本。

原材料按计划成本核算, 设置的主要会计科目及对应关系如图 2-2 所示。

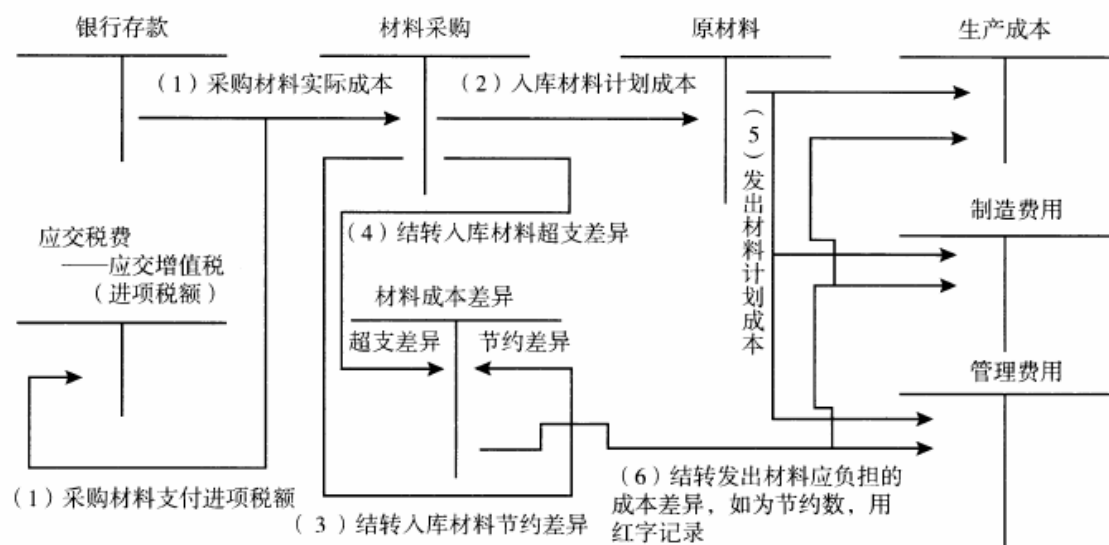


图 2-2 原材料按计划成本核算会计科目的对应关系

“原材料”科目用于核算库存各种材料的收入、发出与结存情况。在采用计划成本核算材料时，“原材料”科目的借方登记入库材料的计划成本，贷方登记发出材料的计划成本，期末余额在借方，反映企业库存材料的计划成本。

“材料采购”科目借方登记采购材料的实际成本，贷方登记入库材料的计划成本。借方金额大于贷方金额表示超支，从“材料采购”科目贷方转入“材料成本差异”科目的借方；贷方金额大于借方金额表示节约，从“材料采购”科目借方转入“材料成本差异”科目的贷方；期末为借方余额，反映企业在途材料的实际采购成本。

“材料成本差异”科目反映企业已入库各种材料的实际成本与计划成本的差异，借方登记超支差异及发出材料应负担的节约差异，贷方登记节约差异及发出材料应负担的超支差异。期末如为借方余额，反映企业库存材料的实际成本大于计划成本的差异（即超支差异）；如为贷方余额，反映企业库存材料实际成本小于计划成本的差异（即节约差异）。

2. 原材料的账务处理

(1) 购入材料。

①货款已经支付，同时材料验收入库。

【例 2-48】乙公司为增值税一般纳税人，购入 L 材料一批，增值税专用发票上注明的价格为 3 000 000 元，增值税税额为 390 000 元，发票账单已收到，计划成本为 3 200 000 元，材料已验收入库，全部款项以银行存款支付。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：材料采购——L 材料 3 000 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 390 000
 贷：银行存款 3 390 000

同时：

借：原材料——L 材料 3 200 000

贷：材料采购——L 材料

3 200 000

结转材料成本差异：

借：材料采购——L 材料

200 000


贷：材料成本差异——L 材料

200 000

在本例中，L 材料的实际成本为 3 000 000 元，计划成本为 3 200 000 元，实际成本小于计划成本 200 000 元（为节约差异），应记入“材料成本差异”科目的贷方。需要说明的是，实务中“材料成本差异”科目既可以逐笔结转，也可月末一次结转。

在计划成本法下，购入的材料无论是否验收入库，都要先通过“材料采购”科目进行核算，以反映企业所购材料的实际成本，从而与“原材料”科目相比较，计算确定材料成本差异。

②货款已经支付，材料尚未验收入库。

 **【例 2-49】** 乙公司为增值税一般纳税人，采用汇兑结算方式购入 M1 材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 200 000 元，增值税税额为 26 000 元，发票账单已收到，计划成本为 180 000 元，材料尚未入库，款项已用银行存款支付。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：材料采购——M1 材料

200 000


应交税费——应交增值税（进项税额）

26 000

贷：银行存款

226 000

③货款尚未支付，材料已经验收入库。

 **【例 2-50】** 乙公司为增值税一般纳税人，采用商业承兑汇票支付方式购入 M2 材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 500 000 元，增值税税额为 65 000 元，发票账单已收到，计划成本 490 000 元，材料已验收入库。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：材料采购——M2 材料

500 000

应交税费——应交增值税（进项税额）

65 000

贷：应付票据

565 000

同时：

借：原材料——M2 材料

490 000

贷：材料采购——M2 材料

490 000


借：材料成本差异——M2 材料

10 000

贷：材料采购——M2 材料

10 000

在本例中，M2 材料的实际成本为 500 000 元，计划成本为 490 000 元，实际成本大于计划成本 10 000 元（为超支差异），应记入“材料成本差异”科目的借方。

 **【例 2-51】** 乙公司为增值税一般纳税人，购入 M3 材料一批，材料已验收入库，发票账单未到，月末应按照计划成本 600 000 元估价入账。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料	600 000
贷：应付账款——暂估应付账款	600 000
下月初，用红字冲销原暂估入账金额：	
借：原材料	600 000
贷：应付账款——暂估应付账款	600 000

在这种情况下，对于尚未收到发票账单的收料凭证，月末应按计划成本暂估入账，借记“原材料”等科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目，下月初，用红字予以冲回，借记“原材料”科目（红字），贷记“应付账款——暂估应付账款”科目（红字）。

企业购入验收入库的材料，按计划成本，借记“原材料”科目，贷记“材料采购”科目，按实际成本大于计划成本的差异，借记“材料成本差异”科目，贷记“材料采购”科目；实际成本小于计划成本的差异，借记“材料采购”科目，贷记“材料成本差异”科目。在实务中，企业也可以集中在月末一次性对本月已付款或已开出并承兑商业汇票的入库材料汇总核算，记入“原材料”科目，同时结转材料成本差异。

💡【例 2-52】承【例 2-48】和【例 2-50】，假设月末，乙公司汇总本月已付款或已开出并承兑商业汇票的入库材料的计划成本 3 690 000 元（3 200 000 + 490 000）。乙公司应编制如下会计分录：

①结转原材料成本时：

借：原材料——L 材料	3 200 000
——M2 材料	490 000
贷：材料采购——L 材料	3 200 000
——M2 材料	490 000

②结转材料成本差异时：

上述入库材料的实际成本为 3 500 000 元（3 000 000 + 500 000），入库材料的成本差异为节约 190 000 元（3 500 000 - 3 690 000）。

借：材料采购——L 材料	200 000
材料成本差异——M2 材料	10 000
贷：材料成本差异——L 材料	200 000
材料采购——M2 材料	10 000


或将上述会计分录①和②由两个会计分录合并为一个会计分录：

借：原材料——L 材料	3 200 000
——M2 材料	490 000
材料成本差异——M2 材料	10 000
贷：材料采购——L 材料	3 000 000
——M2 材料	500 000
材料成本差异——L 材料	200 000

(2) 发出材料。

在企业采用计划成本对材料进行日常核算的情况下,企业发出材料同样也主要有以下几种情形:①生产经营领用材料,企业按照领用材料的用途和计划成本,借记“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”等科目,贷记“原材料”科目。②出售材料结转成本,按出售材料计划成本,借记“其他业务成本”科目,贷记“原材料”科目。③发出委托外单位加工的材料,按发出委托加工材料计划成本,借记“委托加工物资”科目,贷记“原材料”科目。

在实务中,为了简化核算,企业平时发出原材料不编制会计分录,通常在月末,根据领料单等编制“发料凭证汇总表”结转发出材料的计划成本,按计划成本分别记入“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”“其他业务成本”“委托加工物资”等科目,贷记“原材料”科目,同时结转材料成本差异。

 **【例 2-53】** 乙公司为增值税一般纳税人,根据“发料凭证汇总表”的记录,某月 L 材料的消耗(计划成本)为:基本生产车间领用 2 000 000 元,辅助生产车间领用 600 000 元,车间管理部门领用 250 000 元,企业行政管理部门领用 50 000 元。乙公司采用计划成本进行材料日常核算,应编制如下会计分录:

借: 生产成本——基本生产成本	2 000 000
——辅助生产成本	600 000
制造费用	250 000
管理费用	50 000
贷: 原材料——L 材料	2 900 000

根据《企业会计准则第 1 号——存货》的规定,企业日常采用计划成本核算的,发出的材料成本应由计划成本调整为实际成本,通过“材料成本差异”科目进行结转,按照所发出材料的用途,分别记入“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”“其他业务成本”“委托加工物资”等科目。发出材料应负担的成本差异应当按期(月)分摊,不得在季末或年末一次计算。


$$\text{本期材料成本差异率} = \left(\frac{\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本}} \right) \times 100\%$$

$$\text{发出材料应负担的成本差异} = \text{发出材料的计划成本} \times \text{本期材料成本差异率}$$

如果企业的材料成本差异率各期之间是比较均衡的,也可以采用期初材料成本差异率分摊本期的材料成本差异。年度终了,应对材料成本差异率进行核实调整。

$$\text{期初材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{发出材料应负担的成本差异} = \text{发出材料的计划成本} \times \text{期初材料成本差异率}$$

 **【例 2-54】** 承【例 2-48】和【例 2-53】,乙公司为增值税一般纳税人,某月月初结存 L 材料的计划成本为 1 000 000 元,成本差异为超支 30 740 元;当月入库 L 材料的计划成本 3 200 000 元,成本差异为节约 200 000 元。则:

$$\text{材料成本差异率} = (30\,740 - 200\,000) \div (1\,000\,000 + 3\,200\,000) \times 100\% = -4.03\%$$

结转发出材料的成本差异，乙公司应编制如下会计分录：

借：材料成本差异——L 材料	116 870
贷：生产成本——基本生产成本	80 600
——辅助生产成本	24 180
制造费用	10 075
管理费用	2 015

本例中，基本生产成本应分摊的材料成本差异节约额为 80 600 元（ $2\,000\,000 \times 4.03\%$ ），辅助生产成本应分摊的材料成本差异节约额为 24 180 元（ $600\,000 \times 4.03\%$ ），制造费用应分摊的材料成本差异节约额为 10 075 元（ $250\,000 \times 4.03\%$ ），管理费用应分摊的材料成本差异节约额为 2 015 元（ $50\,000 \times 4.03\%$ ）。

三、周转材料

周转材料，是指企业能够多次使用，不符合固定资产定义，逐渐转移其价值但仍保持原有形态的材料物品。企业的周转材料包括包装物和低值易耗品等。

（一）包装物

1. 包装物的内容

包装物，是指为了包装商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。具体包括：

- （1）生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物。
- （2）随同商品出售而不单独计价的包装物。
- （3）随同商品出售单独计价的包装物。
- （4）出租或出借给购买单位使用的包装物。

2. 包装物的账务处理

为了反映和监督包装物的增减变动及其价值损耗、结存等情况，企业应当设置“周转材料——包装物”科目进行核算，借方登记包装物的增加，贷方登记包装物的减少，期末余额在借方，反映企业期末结存包装物的金额。

对于生产领用包装物，应根据领用包装物的实际成本或计划成本，借记“生产成本”科目，贷记“周转材料——包装物”“材料成本差异”（采用计划成本核算时使用该科目）等科目。随同商品出售而不单独计价的包装物，应于包装物发出时，按其实际成本计入销售费用，借记“销售费用”科目，贷记“周转材料——包装物”等科目。随同商品出售而单独计价的包装物，一方面应反映其销售收入，记入“其他业务收入”科目的贷方；另一方面应反映其实际销售成本，记入“其他业务成本”科目的借方。多次使用的包装物应当根据使用次数分次进行摊销，有关分次摊销法的举例参见【例 2-58】。

（1）生产领用包装物。

生产领用包装物，应按照领用包装物的实际成本，借记“生产成本”科目，按照领用包装物的计划成本，贷记“周转材料——包装物”科目，按照其差额，借记或贷记

“材料成本差异”科目。

💡【例2-55】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月生产产品领用包装物的计划成本为100 000元，材料成本差异率为-3%。甲公司应编制如下会计分录：

借：生产成本	97 000
材料成本差异	3 000
贷：周转材料——包装物	100 000

在本例中，借记“生产成本”科目反映生产产品领用包装物而增加的生产成本，其金额为生产产品领用包装物的实际成本；由于采用计划成本核算包装物，贷记“周转材料”科目反映由于生产产品领用而减少的包装物的计划成本，生产产品领用包装物的实际成本与计划成本之间的差异即材料成本差异，通过“材料成本差异”科目进行反映，本例中，由于是节约差异，因此，借记“材料成本差异”科目。如果采用实际成本核算包装物，则“生产成本”科目和“周转材料”科目均反映包装物的实际成本。

（2）随同商品出售包装物。

随同商品出售包装物具体包括两种情形，其账务处理不尽相同。

①随同商品出售不单独计价的包装物，应按其实际成本计入销售费用，借记“销售费用”科目，按其计划成本，贷记“周转材料——包装物”科目，按其差额，借记或贷记“材料成本差异”科目。

💡【例2-56】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月销售商品领用不单独计价包装物的计划成本为50 000元，材料成本差异率为3%。甲公司应编制如下会计分录：

借：销售费用	51 500
贷：周转材料——包装物	50 000
材料成本差异	1 500

在本例中，借记“销售费用”科目反映由于销售商品领用不单独计价包装物而增加的销售费用，其金额为所领用包装物的实际成本；由于采用计划成本核算包装物，贷记“周转材料”科目反映由于销售商品领用而减少的包装物的计划成本，销售商品领用不单独计价包装物的实际成本与计划成本之间的差异即材料成本差异，通过“材料成本差异”科目进行反映，本例中，由于是超支差异，因此，贷记“材料成本差异”科目。如果采用实际成本核算包装物，则“销售费用”科目和“周转材料”科目均反映包装物的实际成本。

②随同商品出售而单独计价的包装物，按照实际取得的金额，借记“银行存款”等科目，按照其销售收入，贷记“其他业务收入”科目，按照增值税专用发票上注明的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；同时，结转所销售包装物的成本，应按其实际成本计入其他业务成本，借记“其他业务成本”科目，按其计划成本，贷记“周转材料——包装物”科目，按其差额，借记或贷记“材料成本差异”科目。

💡【例 2-57】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月销售商品领用单独计价包装物的计划成本为 80 000 元，销售收入为 100 000 元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 13 000 元，款项已存入银行。该包装物的材料成本差异率为 -3%。甲公司应编制如下会计分录：

①出售单独计价包装物时：

借：银行存款	113 000
贷：其他业务收入	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13 000

②结转所售单独计价包装物的成本：

借：其他业务成本	77 600
材料成本差异	2 400
贷：周转材料——包装物	80 000

在本例中，借记“其他业务成本”科目反映由于销售商品领用单独计价包装物而增加的其他业务成本，其金额为所领用包装物的实际成本；由于采用计划成本核算包装物，贷记“周转材料”科目反映由于销售商品领用而减少的包装物的计划成本，销售商品领用单独计价包装物的实际成本与计划成本之间的差异即材料成本差异，通过“材料成本差异”科目进行反映，本例中，由于是节约差异，因此，借记“材料成本差异”科目。如果采用实际成本核算包装物，则“其他业务成本”科目和“周转材料”科目均反映包装物的实际成本，由于不存在成本差异，因此不需要设置“材料成本差异”科目，也不需要结转材料成本差异。

（3）出租或出借包装物。

有时企业因销售产品或商品，将包装物以出租或出借的形式，租给或借给客户暂时使用，并与客户约定一定时间内收回包装物。

①出租或出借包装物的发出。

企业出租、出借包装物时，应根据包装物出库等凭证列明的金额，借记“周转材料——包装物——出租包装物（或出借包装物）”科目，贷记“周转材料——包装物——库存包装物”科目。包装物如按计划成本计价，还应同时结转材料成本差异。

②出租或出借包装物的押金和租金。

为了保证及时返还和承担妥善保管包装物的经管责任，企业出租或出借包装物时，一般要向客户收取一定数额的押金，即存入保证金，归还包装物时将押金退还给客户。收取包装物押金时，借记“库存现金”“银行存款”等科目，贷记“其他应付款——存入保证金”科目；退还押金时，编制相反的会计分录。

出租包装物是企业（专门经营包装物租赁除外）的一项其他业务活动。出租期间，企业按约定收取的包装物租金，应计入其他业务收入，借记“库存现金”“银行存款”“其他应收款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。

③出租或出借包装物发生的相关费用。

出租或出借包装物发生的相关费用包括两个方面：一是包装物的摊销费用；二是包

装物的维修费用。

企业按照规定的摊销方法,对包装物进行摊销时,借记“其他业务成本”(出租包装物)、“销售费用”(出借包装物)科目,贷记“周转材料——包装物——包装物摊销”科目。

企业确认应由其负担的包装物修理费用等支出时,借记“其他业务成本”(出租包装物)、“销售费用”(出借包装物)科目,贷记“库存现金”“银行存款”“原材料”“应付职工薪酬”等科目。

(二) 低值易耗品

1. 低值易耗品的内容


作为存货核算和管理的低值易耗品,一般划分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳动保护用品和其他用具等。

2. 低值易耗品的账务处理

为了反映和监督低值易耗品的增减变动及其结存情况,企业应当设置“周转材料——低值易耗品”科目,借方登记低值易耗品的增加,贷方登记低值易耗品的减少,期末余额在借方,通常反映企业期末结存低值易耗品的金额。

低值易耗品等企业的周转材料符合存货定义和条件的,按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的,可在领用时一次计入成本费用,但为加强实物管理,应当在备查簿中进行登记。

采用分次摊销法摊销低值易耗品,低值易耗品在领用时摊销其账面价值的单次平均摊销额。分次摊销法适用于可供多次反复使用的低值易耗品。在采用分次摊销法的情况下,需要单独设置“周转材料——低值易耗品——在用”“周转材料——低值易耗品——在库”“周转材料——低值易耗品——摊销”明细科目。

 **【例 2-58】** 甲公司为增值税一般纳税人,对低值易耗品采用实际成本核算,某月基本生产车间领用专用工具一批,实际成本为 100 000 元,不符合固定资产定义,采用分次摊销法进行摊销。该专用工具的估计使用次数为 2 次。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 领用专用工具时:

借: 周转材料——低值易耗品——在用	100 000
贷: 周转材料——低值易耗品——在库	100 000

(2) 第一次领用时摊销其价值的一半:

借: 制造费用	50 000
贷: 周转材料——低值易耗品——摊销	50 000


(3) 第二次领用时摊销其价值的一半:

借: 制造费用	50 000
贷: 周转材料——低值易耗品——摊销	50 000

同时:

借: 周转材料——低值易耗品——摊销	100 000
贷: 周转材料——低值易耗品——在用	100 000

在本例中,由于采用实际成本核算,需要说明的,一是在领用低值易耗品时,应在“周转材料——低值易耗品”明细科目中进行明细结转,由“在库”转为“在用”;二是在第二次摊销低值易耗品时,由于已经全部摊销完毕,因此,需要将“周转材料——低值易耗品”明细科目中的“摊销”明细科目的贷方余额与“在用”明细科目的借方余额进行相互抵销,从而结平“周转材料——低值易耗品”明细科目的余额,使其余额为0。

 **【例2-59】**承【例2-58】,假设甲公司对低值易耗品采用计划成本核算,某月基本生产车间领用专用工具一批,实际成本为101 000元,计划成本为100 000元,不符合固定资产定义,采用分次摊销法进行摊销。该专用工具的估计使用次数为2次,该专用工具的材料成本差异率为1%。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 领用专用工具时:

借: 周转材料——低值易耗品——在用	100 000
贷: 周转材料——低值易耗品——在库	100 000

(2) 第一次领用时摊销其价值的一半:

借: 制造费用	50 000
贷: 周转材料——低值易耗品——摊销	50 000

同时:

借: 制造费用	500
贷: 材料成本差异——低值易耗品	500

(3) 第二次领用时摊销其价值的一半:

借: 制造费用	50 000
贷: 周转材料——低值易耗品——摊销	50 000

同时:

借: 制造费用	500
贷: 材料成本差异——低值易耗品	500
借: 周转材料——低值易耗品——摊销	100 000
贷: 周转材料——低值易耗品——在用	100 000

在本例中,由于采用计划成本核算,需要说明的,一是在领用低值易耗品时,应在“周转材料——低值易耗品”明细科目中进行明细结转,由“在库”转入“在用”;二是在每次领用低值易耗品按照计划成本摊销的同时,也还应结转材料成本差异,从而将领用低值易耗品的计划成本调整为实际成本;三是在第二次摊销低值易耗品时,由于已经全部摊销完毕,因此,需要将“周转材料——低值易耗品”明细科目中的“摊销”明细科目的贷方余额与“在用”明细科目的借方余额进行相互抵销,从而结平“周转材料——低值易耗品”明细科目的余额,使其余额为0。

四、委托加工物资


委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。与材料或商品销售不同,委托加工材料发出后,虽然其保管地点发生位移,但材料或商品仍属于企业存

货范畴。经过加工,材料或商品不仅实物形态、性能和使用价值可能发生变化,加工过程中也要消耗其他材料,发生加工费、税费,导致被加工材料或商品的成本增加。

企业委托外单位加工物资的成本包括加工中实际耗用物资的成本、支付的加工费用及应负担的运杂费、支付的税费等。委托加工物资核算内容主要包括拨付加工物资、支付加工费用和税金、收回加工物资和剩余物资等。

为了反映和监督委托加工物资增减变动及其结存情况,企业应当设置“委托加工物资”科目,借方登记委托加工物资的实际成本,贷方登记加工完成验收入库的物资的实际成本和剩余物资的实际成本,期末余额在借方,反映企业尚未完工的委托加工物资的实际成本等。委托加工物资也可以采用计划成本或售价进行核算,其方法与库存商品相关业务会计处理基本相同。


(一) 发出物资

 **【例 2-60】** 甲公司对材料和委托加工物资采用计划成本核算,某月委托某量具厂加工一批量具,发出材料的计划成本为 70 000 元,材料成本差异率为 4%。甲公司应编制如下会计分录:

借: 委托加工物资	72 800
贷: 原材料	70 000
材料成本差异——××材料	2 800


需要说明的是,企业向外单位发出加工物资时,如果采用计划成本或售价核算的,还应同时结转材料成本差异或商品进销差价,贷记或借记“材料成本差异”科目,或借记“商品进销差价”科目。

(二) 支付加工费、运费等

 **【例 2-61】** 承【例 2-60】,甲公司以前银行存款支付相关运费 1 000 元,增值税专用发票上注明的增值税税额为 90 元。甲公司应编制如下会计分录:


借: 委托加工物资	1 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	90
贷: 银行存款	1 090

需要说明的是,企业向外单位发出加工物资支付的运费,一是计入委托加工物资的成本,借记“委托加工物资”科目;二是将支付的、可抵扣的增值税进项税额,记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目单独核算。

 **【例 2-62】** 承【例 2-60】和【例 2-61】,甲公司以前银行存款支付上述量具的加工费用 20 000 元,增值税专用发票上注明的增值税税额为 2 600 元。甲公司应编制如下会计分录:

借: 委托加工物资	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	2 600
贷: 银行存款	22 600

（三）加工完成验收入库

 **【例 2-63】** 承【例 2-60】、【例 2-61】和【例 2-62】，甲公司收回由某量具厂（为增值税一般纳税人）代加工的量具，以银行存款支付运费 3 000 元，增值税专用发票上注明的增值税税额为 270 元。该量具已验收入库，其计划成本为 98 000 元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）支付运费时：

借：委托加工物资	3 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	270
贷：银行存款	3 270

（2）量具入库时：

借：周转材料——低值易耗品	98 000
贷：委托加工物资	96 800
材料成本差异——××量具	1 200

本例中，加工完成的委托加工物资的实际成本为 96 800 元 $[(72\ 800 + 1\ 000) + 20\ 000 + 3\ 000]$ ，计划成本为 98 000 元，成本差异为 -1 200 元 $(96\ 800 - 98\ 000)$ 为节约差异，记入“材料成本差异”科目的贷方。

需要注意的是，需要交纳消费税的委托加工物资，由受托方代收代缴的消费税，收回后用于直接销售的，记入“委托加工物资”科目；收回后用于继续加工的，记入“应交税费——应交消费税”科目。

五、库存商品

（一）库存商品的内容

库存商品是指企业完成全部生产过程并已验收入库、合乎标准规格和技术条件，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或可以作为商品对外销售的产品以及外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。


库存商品具体包括库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品、寄存在外的商品、接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品等。已完成销售手续但购买单位在月末未提取的产品，不应作为企业的库存商品，而应作为代管商品处理，单独设置“代管商品”备查簿进行登记。

为了反映和监督库存商品的增减变动及其结存情况，企业应当设置“库存商品”科目，借方登记验收入库的库存商品成本，贷方登记发出的库存商品成本，期末余额在借方，反映各种库存商品的实际成本。“库存商品”科目应按库存商品的种类、品种和规格设置明细科目进行核算。

（二）库存商品的账务处理

1. 验收入库商品


对于库存商品采用实际成本核算的企业，当产品完成生产并验收入库时，应按实际成本，借记“库存商品”科目，贷记“生产成本——基本生产成本”科目。

 【例 2-64】甲公司商品入库汇总表记载，某月已验收入库 Y 产品 1 000 台，实际单位成本 5 000 元，共计 5 000 000 元；Z 产品 2 000 台，实际单位成本 1 000 元，共计 2 000 000 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：库存商品——Y 产品	5 000 000
——Z 产品	2 000 000
贷：生产成本——基本生产成本——Y 产品	5 000 000
——Z 产品	2 000 000

2. 发出商品

企业销售产成品按规定确认收入的同时，应计算、结转与收入相关的产成品成本。产成品销售成本的计算与结转，通常是在期（月）末进行。采用实际成本进行产成品日常核算的，应根据本期（月）销售产品数量及其相应的单位生产成本（按先进先出法、加权平均法或个别计价法计算）计算确定本期产品销售成本总额，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”科目。

 【例 2-65】甲公司月末汇总的发出商品中，当月已实现销售的 Y 产品 500 台，Z 产品 1 500 台。该月采用加权平均法计算的 Y 产品实际单位成本 5 000 元，Z 产品实际单位成本 1 000 元。结转销售成本应编制如下会计分录：

借：主营业务成本	4 000 000
贷：库存商品——Y 产品	2 500 000
——Z 产品	1 500 000

商品流通企业发出商品的核算，除采用上述方法外，还可以采用以下方法：

（1）毛利率法。

毛利率法是指根据本期销售净额乘以上期实际（或本期计划）毛利率匡算本期销售毛利，并据以计算发出存货和期末存货成本的一种方法。其计算公式如下：

毛利率 = 销售毛利 ÷ 销售额 × 100%


销售净额 = 商品销售收入 - 销售退回与折让

销售毛利 = 销售净额 × 毛利率

销售成本 = 销售净额 - 销售毛利

期末存货成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 - 本期销售成本

这一方法是商品流通企业，尤其是商业批发企业常用的计算本期商品销售成本和期末库存商品成本的方法。商品流通企业由于经营商品的品种繁多，如果分品种计算商品成本，工作量将大大增加，而且一般来讲，商品流通企业同类商品的毛利率大致相同，采用这种存货计价方法既能减轻工作量，也能满足对存货管理的需要。

 【例 2-66】某商场采用毛利率法进行核算，2×19 年 4 月 1 日针织品库存余额 18 000 000 元，本月购进 30 000 000 元，本月销售收入 34 000 000 元，上季度该类商品毛利率为 25%。本月已销商品和月末库存商品的成本计算如下：

销售毛利 = 34 000 000 × 25% = 8 500 000（元）

本月销售成本 = 34 000 000 - 8 500 000 = 25 500 000 (元)

月末库存商品成本 = 18 000 000 + 30 000 000 - 25 500 000 = 22 500 000 (元)

(2) 售价金额核算法。

售价金额核算法是指平时商品的购入、加工收回、销售均按售价记账, 售价与进价的差额通过“商品进销差价”科目核算, 期末计算进销差价率和本期已销售商品应分摊的进销差价, 并据以调整本期销售成本的一种方法。计算公式如下:

$$\text{商品进销差价率} = \left(\frac{\text{期初库存商品进销差价} + \text{本期购入商品进销差价}}{\text{期初库存商品售价} + \text{本期购入商品售价}} \right) \times 100\%$$

本期销售商品应分摊的商品进销差价 = 本期商品销售收入 × 商品进销差价率

本期销售商品的成本 = 本期商品销售收入 - 本期销售商品应分摊的商品进销差价


$$\begin{aligned} \text{期末结存商品的成本} &= \text{期初库存商品的进价成本} + \text{本期购进商品的进价成本} - \text{本期销售商品的成本} \end{aligned}$$

如果企业的商品进销差价率各期之间比较均衡, 也可以采用上期商品进销差价率分摊本期的商品进销差价。年度终了, 应对商品进销差价进行核实调整。

企业购入商品采用售价金额核算, 按验收入库商品的售价, 借记“库存商品”科目, 按商品进价, 贷记“银行存款”“在途物资”“委托加工物资”等科目, 按商品售价与进价之间的差额, 贷记“商品进销差价”等科目。

对外销售发出商品时, 按售价结转销售成本, 借记“主营业务成本”科目, 贷记“库存商品”科目。期(月)末分摊已销商品的进销差价, 借记“商品进销差价”科目, 贷记“主营业务成本”科目。

对于从事商业零售业务的企业(如百货公司、超市等), 由于经营的商品种类、品种、规格等繁多, 而且要求按商品零售价格标价, 采用其他成本计算结转方法均较困难, 因此广泛采用这一方法。

 **【例 2-67】** 某商场采用售价金额核算法进行核算, 2×19 年 7 月期初库存商品的进价成本总额为 1 000 000 元, 售价总额为 1 100 000 元; 本月购进商品的进价成本总额为 750 000 元, 售价总额为 900 000 元; 本月销售收入共计为 1 200 000 元。有关计算如下:

$$\text{商品进销差价率} = (100\,000 + 150\,000) \div (1\,100\,000 + 900\,000) \times 100\% = 12.5\%$$

$$\text{已销商品应分摊的商品进销差价} = 1\,200\,000 \times 12.5\% = 150\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{本期销售商品的实际成本} = 1\,200\,000 - 150\,000 = 1\,050\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{期末结存商品的实际成本} = 1\,000\,000 + 750\,000 - 1\,050\,000 = 700\,000 \text{ (元)}$$

六、存货清查

存货清查是指通过对存货的实地盘点, 确定存货的实有数量, 并与账面结存数核对, 从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。


由于存货种类繁多、收发频繁, 在日常收发过程中可能发生计量错误、计算错误、自然损耗, 还可能发生损坏变质等情况, 造成账实不符, 形成存货的盘盈、盘亏。对于

存货的盘盈、盘亏，应填写存货盘点报告（如实存账存对比表），及时查明原因，按照规定程序报批处理。

为了反映和监督企业在财产清查中查明的各种存货的盘盈、盘亏和毁损情况，企业应当设置“待处理财产损溢”科目，借方登记存货的盘亏、毁损金额及盘盈的转销金额，贷方登记存货的盘盈金额及盘亏的转销金额。企业清查的各种存货损溢，应在期末结账前处理完毕，期末处理后，“待处理财产损溢”科目应无余额。

（一）存货盘盈的账务处理

企业发生存货盘盈时，借记“原材料”“库存商品”等科目，贷记“待处理财产损溢”科目；按管理权限报经批准后，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“管理费用”科目。

 **【例 2-68】** 甲公司在财产清查中盘盈 J 材料 1 000 千克，实际单位成本 60 元，经查属于材料收发计量方面的错误。甲公司应编制如下会计分录：

（1）批准处理前：


借：原材料	60 000
贷：待处理财产损溢	60 000

（2）批准处理后：

借：待处理财产损溢	60 000
贷：管理费用	60 000

（二）存货盘亏及毁损的账务处理

企业发生存货盘亏及毁损时，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“原材料”“库存商品”等科目。在按管理权限报经批准后应作如下账务处理：对于入库的残料价值，记入“原材料”等科目；对于应由保险公司和过失人的赔款，记入“其他应收款”科目；扣除残料价值和应由保险公司、过失人赔款后的净损失，属于一般经营损失的部分，记入“管理费用”科目，属于非常损失的部分，记入“营业外支出”等科目。

 **【例 2-69】** 甲公司在财产清查中发现毁损 L 材料 300 千克，实际成本为 30 000 元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为 3 900 元。经查属于材料保管员的过失造成的，按规定由其个人赔偿 20 000 元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）批准处理前：

借：待处理财产损溢	33 900
贷：原材料	30 000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	3 900

（2）批准处理后：

①由过失人赔款部分：


借：其他应收款	20 000
贷：待处理财产损溢	20 000

②材料毁损净损失：

借：管理费用	13 900
--------	--------

贷：待处理财产损溢

13 900

 【例 2-70】 甲公司为增值税一般纳税人，因台风造成一批库存材料毁损，实际成本为 70 000 元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为 9 100 元。根据保险合同约定，应由保险公司赔偿 50 000 元。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 批准处理前：

借：待处理财产损溢	70 000
贷：原材料	70 000

(2) 批准处理后：

借：其他应收款	50 000
营业外支出——非常损失	20 000
贷：待处理财产损溢	70 000

七、存货减值

在会计期末，存货应当按照成本与可变现净值孰低进行计量。

(一) 存货跌价准备的计提和转回

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。其中，成本是指期末存货的实际成本，如企业在存货成本的日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法，则成本为经调整后的实际成本。可变现净值是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及估计的相关税费后的金额。可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量，而不是存货的售价或合同价。

当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计价；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计价。当存货成本高于其可变现净值时，表明存货可能发生损失，应在存货销售之前确认这一损失，计入当期损益，并相应减少存货的账面价值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

(二) 存货跌价准备的账务处理

为了反映和监督存货跌价准备的计提、转回和转销情况，企业应当设置“存货跌价准备”科目，贷方登记计提的存货跌价准备金额；借方登记实际发生的存货跌价损失金额和转回的存货跌价准备金额，期末余额一般在贷方，反映企业已计提但尚未转销的存货跌价准备。

当存货成本高于其可变现净值时，企业应当按照存货可变现净值低于账面价值的差额，借记“资产减值损失——计提的存货跌价准备”科目，贷记“存货跌价准备”科目。转回已计提的存货跌价准备金额时，按企业会计准则允许恢复增加的金额，借记“存货跌价准备”科目，贷记“资产减值损失——计提的存货跌价准备”科目。

企业结转存货销售成本时，对于已计提存货跌价准备的，应当一并结转，同时调整销售成本，借记“存货跌价准备”科目，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”等

科目。

💡【例2-71】2×18年12月31日，甲公司A商品的账面余额（成本）为100 000元。由于市场价格下跌，预计可变现净值为80 000元，由此应计提的存货跌价准备为20 000元（100 000 - 80 000）。假定A商品以前未计提存货跌价准备，甲公司应编制如下会计分录：

借：资产减值损失——计提的存货跌价准备	20 000
贷：存货跌价准备	20 000

2×19年6月30日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，已计提存货跌价准备金额20 000元。由于市场价格有所上升，使得A商品的预计可变现净值为95 000元，应转回的存货跌价准备为15 000元 $[(100\,000 - 95\,000) - 20\,000]$ 。甲公司应编制如下会计分录：

借：存货跌价准备	15 000
贷：资产减值损失——计提的存货跌价准备	15 000

在本例中，2×19年6月30日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，A商品的预计可变现净值为95 000元，则计提存货跌价准备金额为5 000元（100 000 - 95 000），即“存货跌价准备”科目的贷方余额应为5 000元，而此时A商品之前已计提存货跌价准备金额20 000元，因此应转回15 000元（5 000 - 20 000），从而使“存货跌价准备”科目的贷记余额保持为5 000元。

💡【例2-72】承【例2-71】，假设2×19年12月31日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，已计提存货跌价准备金额5 000元。由于市场价格持续上升，使得A商品的预计可变现净值为120 000元，则应转回的存货跌价准备为5 000元 $[(120\,000 - 95\,000) - 5\,000 = 20\,000 > 5\,000]$ 。甲公司应编制如下会计分录：

借：存货跌价准备	5 000
贷：资产减值损失——计提的存货跌价准备	5 000

在本例中，2×19年12月31日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，A商品的预计可变现净值为120 000元，则应转回的存货跌价准备金额为5 000元 $[(120\,000 - 100\,000) > 5\,000]$ ，即“存货跌价准备”科目的贷方余额应为0，而此时A商品之前已计提存货跌价准备金额5 000元，因此应转回5 000元（5 000 - 0），从而使“存货跌价准备”科目的贷方余额为0。需要说明的是，尽管在2×19年12月31日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，A商品的预计可变现净值为120 000元，高于成本20 000元，但由于之前（即在2×19年6月30日）已计提的存货跌价准备为5 000元，因此，应在原已计提的存货跌价准备金额范围内转回，而不得超出该金额。

需要强调的是，根据《企业会计准则第1号——存货》规定，在资产负债表日，为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可

变现净值计量。也就是说,材料存货在期末通常按照成本计量,除非企业用其生产的产成品发生了跌价,并且该跌价是由材料本身的价格下跌所引发的,才需要考虑计算材料存货的可变现净值,然后将该材料的可变现净值与成本进行比较,从而确定材料存货是否发生了跌价问题。

第五节 固 定 资 产

一、固定资产概述

(一) 固定资产的概念和特征

固定资产是指同时具有以下特征的有形资产:

- (1) 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有;
- (2) 使用寿命超过一个会计年度。

从这一定义可以看出,作为企业的固定资产应具备以下两个特征:

第一,企业持有固定资产的目的,是为了生产商品、提供劳务、出租或经营管理的需要,而不像存货是为了对外出售。这一特征是固定资产区别于存货等流动资产的重要标志。

第二,企业使用固定资产的期限较长,使用寿命一般超过一个会计年度。这一特征表明企业固定资产属于非流动资产,其给企业带来的收益期超过一年,能在一年以上的时间里为企业创造经济利益。

(二) 固定资产的分类

根据不同的管理需要和核算要求以及不同的分类标准,可以对固定资产进行不同的分类,主要有以下几种分类方法:

1. 按经济用途分类

按固定资产的经济用途分类,可分为生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产。

生产经营用固定资产,是指直接服务于企业生产、经营过程的各种固定资产,如生产经营用的房屋、建筑物、机器、设备、器具、工具等。

非生产经营用固定资产,是指不直接服务于生产、经营过程的各种固定资产,如职工宿舍等使用的房屋、设备和其他固定资产等。

按照固定资产的经济用途分类,可以归类反映和监督企业生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产之间,以及生产经营用各类固定资产之间的组成和变化情况,借以考核和分析企业固定资产的利用情况,促使企业合理地配置固定资产,充分发挥其效用。

2. 综合分类

按固定资产的经济用途和使用情况等综合分类,可把企业的固定资产划分为七大类:

- (1) 生产经营用固定资产;
- (2) 非生产经营用固定资产;
- (3) 租出固定资产(指企业在经营租赁方式下出租给外单位使用的固定资产);

(4) 不需用固定资产;

(5) 未使用固定资产;

(6) 土地(指过去已经估价单独入账的土地。因征地而支付的补偿费,应计入与土地有关的房屋、建筑物的价值内,不单独作为土地价值入账。企业取得的土地使用权,应作为无形资产管理和核算,不作为固定资产管理和核算);

(7) 租入固定资产(指企业除短期租赁和低价值资产租赁租入的固定资产,该资产在租赁期内,应作为使用权资产进行核算与管理)。

由于企业的经营性质不同,经营规模各异,对固定资产的分类不可能完全一致。但实际工作中,企业大多采用综合分类的方法作为编制固定资产目录、进行固定资产核算的依据。

(三) 固定资产核算应设置的会计科目

为了反映和监督固定资产的取得、计提折旧和处置等情况,企业一般需要设置“固定资产”“累计折旧”“在建工程”“工程物资”“固定资产清理”等科目。

“固定资产”科目核算企业固定资产的原价,借方登记企业增加的固定资产原价,贷方登记企业减少的固定资产原价,期末借方余额,反映企业期末固定资产的账面原价。企业应当设置“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”,按固定资产类别、使用部门和每项固定资产进行明细核算。

“累计折旧”科目属于“固定资产”的调整科目,核算企业固定资产的累计折旧,贷方登记企业计提的固定资产折旧,借方登记处置固定资产转出的累计折旧,期末贷方余额,反映企业固定资产的累计折旧额。

“在建工程”科目核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出,借方登记企业各项在建工程的实际支出,贷方登记完工工程转出的成本,期末借方余额,反映企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本。

“工程物资”科目核算企业为在建工程而准备的各种物资的实际成本,借方登记企业购入工程物资的成本,贷方登记领用工程物资的成本,期末借方余额,反映企业为在建工程准备的各种物资的成本。

“固定资产清理”科目核算企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转入清理的固定资产价值以及在清理过程中发生的清理费用和清理收益。该科目借方登记转出的固定资产账面价值、清理过程中应支付的相关税费及其他费用,贷方登记出售固定资产取得的价款、残料价值和变价收入。期末借方余额,反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净损失,期末如为贷方余额,则反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净收益。固定资产清理完成,其借方登记转出的清理净收益,贷方登记转出的清理净损失,清理净损益结转后,“固定资产清理”科目无余额。企业应当按照被清理的固定资产项目设置明细账,进行明细核算。

此外,企业固定资产、在建工程、工程物资发生减值的,还应当设置“固定资产减值准备”“在建工程减值准备”“工程物资减值准备”等科目进行核算。

二、取得固定资产

（一）外购固定资产


企业外购的固定资产，应按实际支付的购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等，作为固定资产的取得成本。其中，相关税费不包括按照现行增值税制度规定，可以从销项税额中抵扣的增值税进项税额。

企业作为一般纳税人，购入不需要安装的固定资产时，应按支付的购买价款、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费和专业人员服务费等，作为固定资产成本，借记“固定资产”科目，取得增值税专用发票、海关完税证明或公路发票等增值税扣税凭证，并经税务机关认证可以抵扣的，应按专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。

企业作为一般纳税人，购入需要安装的固定资产时，应在购入的固定资产取得成本的基础上加上安装调试成本作为入账成本。按照购入需安装的固定资产的取得成本，借记“在建工程”科目，按购入固定资产时可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目；按照发生的安装调试成本，借记“在建工程”科目，按取得的外部单位提供的增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目；耗用了本单位的材料或人工的，按应承担的成本金额，借记“在建工程”科目，贷记“原材料”“应付职工薪酬”等科目。安装完成达到预定可使用状态时，由“在建工程”科目转入“固定资产”科目，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

企业作为小规模纳税人，购入固定资产发生的增值税进项税额应计入固定资产成本，借记“固定资产”或“在建工程”科目，不通过“应交税费——应交增值税”科目核算。

企业以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应将各项资产单独确认为固定资产，并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

 **【例 2-73】** 2×19 年 5 月 10 日，甲公司购入一台不需要安装即可投入使用的设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为 30 000 元，增值税税额为 3 900 元，另支付包装费并取得增值税专用发票，注明包装费 700 元，税率 6%，增值税税额 42 元，款项以银行存款支付。甲公司作为增值税一般纳税人，应编制如下会计分录：

（1）计算固定资产成本：

固定资产买价	30 000
加：包装费	700
	30 700

（2）编制购入固定资产的会计分录：

借：固定资产	30 700
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 942

贷：银行存款

34 642

在本例中，购入固定资产发生的包装费 700 元，应计入固定资产成本，记入“固定资产”科目的借方。

💡【例 2-74】2×19 年 5 月 15 日，甲公司用银行存款购入一台需要安装的设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为 200 000 元，增值税税额为 26 000 元，支付安装费并取得增值税专用发票，注明安装费 40 000 元，税率 9%，增值税税额 3 600 元。甲公司为增值税一般纳税人，应编制如下会计分录：

(1) 购入进行安装时：

借：在建工程	200 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	26 000
贷：银行存款	226 000

(2) 支付安装费时：

借：在建工程	40 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 600
贷：银行存款	43 600

(3) 设备安装完毕交付使用时：

该设备的成本 = 200 000 + 40 000 = 240 000（元）

借：固定资产	240 000
贷：在建工程	240 000

在本例中，购入固定资产发生的安装费 40 000 元，应计入固定资产成本，记入“在建工程”科目的借方。

💡【例 2-75】2×19 年 6 月 1 日，甲公司购入一幢商业大楼作为生产车间并交付使用，取得的增值税专用发票上注明的价款为 200 000 000 元，增值税税额为 18 000 000 元，款项以银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录：

借：固定资产	200 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	18 000 000
贷：银行存款	218 000 000

💡【例 2-76】2×19 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司（为增值税一般纳税人）一次购进了三台不同型号且具有不同生产能力的设备 A、B、C，取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 000 000 元，增值税税额为 13 000 000 元，另支付包装费 750 000 元，增值税税额 45 000 元，全部以银行存款转账支付。假设设备 A、B、C 的公允价值分别为 45 000 000 元、38 500 000 元和 16 500 000 元。甲公司为增值税一般纳税人，应编制如下会计分录：

(1) 确定应计入固定资产成本的金额，包括购买价款、包装费：

应计入固定资产的成本 = 100 000 000 + 750 000 = 100 750 000（元）

(2) 确定设备 A、B、C 的价值分配比例：

A 设备应分配的固定资产价值比例 = $45\,000\,000 \div (45\,000\,000 + 38\,500\,000 + 16\,500\,000) \times$

$100\% = 45\%$

B 设备应分配的固定资产价值比例 $= 38\,500\,000 \div (45\,000\,000 + 38\,500\,000 + 16\,500\,000) \times 100\% = 38.5\%$

C 设备应分配的固定资产价值比例 $= 16\,500\,000 \div (45\,000\,000 + 38\,500\,000 + 16\,500\,000) \times 100\% = 16.5\%$

(3) 确定 A、B、C 设备各自的成本:


A 设备的成本 $= 100\,750\,000 \times 45\% = 45\,337\,500$ (元)

B 设备的成本 $= 100\,750\,000 \times 38.5\% = 38\,788\,750$ (元)

C 设备的成本 $= 100\,750\,000 \times 16.5\% = 16\,623\,750$ (元)

(4) 甲公司应编制如下会计分录:

借: 固定资产——A 设备	45 337 500
——B 设备	38 788 750
——C 设备	16 623 750
应交税费——应交增值税 (进项税额)	13 045 000
贷: 银行存款	113 795 000

 【例 2-77】 甲公司为增值税小规模纳税人, 2×19 年 5 月 10 日用银行存款购入一台需要安装的设备, 增值税专用发票上注明的价款为 100 000 元, 增值税税额为 13 000 元, 支付安装费 20 000 元, 增值税税额为 1 800 元。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 购入进行安装时:

借: 在建工程	113 000
贷: 银行存款	113 000

(2) 支付安装费时:

借: 在建工程	21 800
贷: 银行存款	21 800

(3) 设备安装完毕交付使用时:

该设备的成本 $= 113\,000 + 21\,800 = 134\,800$ (元)

借: 固定资产	134 800
贷: 在建工程	134 800

在本例中, 由于甲公司为小规模纳税人, 按照现行增值税制度规定, 其购入固定资产发生的增值税进项税额合计 14 800 元, 不得从销项税额中抵扣, 而应计入固定资产成本, 记入“在建工程”科目的借方。


(二) 建造固定资产

企业自行建造固定资产, 应当按照建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出, 作为固定资产的成本。

企业自行建造固定资产, 应先通过“在建工程”科目核算, 工程达到预定可使用状态时, 再从“在建工程”科目转入“固定资产”科目。企业自行建造固定资产, 主要有自营和出包两种方式, 由于采用的建设方式不同, 其会计处理也不同。

1. 自营工程

自营工程是指企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员施工的建筑工程和安装工程。购入工程物资时,按已认证的增值税专用发票上注明的价款,借记“工程物资”科目;按增值税专用发票上注明的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按应实际支付或应付的金额,贷记“银行存款”“应付账款”等科目。领用工程物资时,借记“在建工程”科目,贷记“工程物资”科目。在建工程领用本企业原材料时,借记“在建工程”科目,贷记“原材料”等科目。在建工程领用本企业生产的商品时,借记“在建工程”科目,贷记“库存商品”科目。自营工程发生的其他费用(如分配工程人员薪酬等),借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”“应付职工薪酬”等科目。自营工程达到预定可使用状态时,按其成本,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目。

 **【例2-78】** 甲公司为增值税一般纳税人,2×19年6月1日,自行建造厂房一幢,购入为工程准备的各种物资500 000元,增值税专用发票上注明的增值税税额为65 000元,全部用于工程建设。领用本企业生产的水泥一批,实际成本为400 000元,应计工程人员工资100 000元。支付的其他费用并取得增值税专用发票,注明安装费30 000元,税率9%,增值税税额2 700元。工程完工并达到预定可使用状态,甲公司应编制如下会计分录:

(1) 购入工程物资时:

借: 工程物资	500 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	65 000
贷: 银行存款	565 000

(2) 工程领用全部工程物资时:

借: 在建工程	500 000
贷: 工程物资	500 000

(3) 工程领用本企业生产的水泥时:

借: 在建工程	400 000
贷: 库存商品	400 000

(4) 分配工程人员薪酬时:

借: 在建工程	100 000
贷: 应付职工薪酬	100 000

(5) 支付工程发生的其他费用时:

借: 在建工程	30 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	2 700
贷: 银行存款	32 700


(6) 工程完工转入固定资产的成本 = 500 000 + 400 000 + 100 000 + 30 000 = 1 030 000 (元)。

借: 固定资产	1 030 000
贷: 在建工程	1 030 000

2. 出包工程

出包工程是指企业通过招标方式将工程项目发包给建造承包商，由建造承包商组织施工的建筑工程和安装工程。企业采用出包方式进行的固定资产工程，其工程的具体支出主要由建造承包商核算，在这种方式下，“在建工程”科目主要是反映企业与建造承包商办理工程价款结算的情况，企业支付给建造承包商的工程价款作为工程成本，通过“在建工程”科目核算。

企业按合理估计的发包工程进度和合同规定向建造承包商结算进度款，并由对方开具增值税专用发票，按增值税专用发票上注明的价款，借记“在建工程”科目，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应实际支付的金额，贷记“银行存款”科目。工程达到预定可使用状态时，按其成本，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

 **【例 2-79】** 甲公司为增值税一般纳税人，2×19 年 7 月 1 日，将一幢厂房的建造工程出包给丙公司（为增值税一般纳税人）承建，按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司结算进度款并取得丙公司开具的增值税专用发票，注明工程款 600 000 元，税率 9%，增值税税额 54 000 元。2×20 年 7 月 1 日，工程完工后，收到丙公司有关工程结算单据和增值税专用发票，补付工程款并取得丙公司开具的增值税专用发票，注明工程款 400 000 元，税率 9%，增值税税额 36 000 元。工程完工并达到预定可使用状态，甲公司应编制如下会计分录：

（1）按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司结算进度款时：

借：在建工程	600 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	54 000
贷：银行存款	654 000

（2）补付工程款时：

借：在建工程	400 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	36 000
贷：银行存款	436 000

（3）工程完工并达到预定可使用状态时：

借：固定资产	1 000 000
贷：在建工程	1 000 000

三、对固定资产计提折旧

（一）固定资产折旧概述

企业应当在固定资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。所谓应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产原价扣除其预计净残值后的金额，已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更，但是符合《企业会计准则第 4

号——固定资产》第十九条规定的除外。上述事项在报经股东大会或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准后，作为计提折旧的依据，并按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。

1. 影响固定资产折旧的主要因素

（1）固定资产原价，是指固定资产的成本。

（2）预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

（3）固定资产减值准备，是指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额。

（4）固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。企业确定固定资产使用寿命时，应当考虑下列因素：该项资产预计生产能力或实物产量；该项资产预计有形损耗，如设备使用中发生磨损、房屋建筑物受到自然侵蚀等；该项资产预计无形损耗，如因新技术的出现而使现有的资产技术水平相对陈旧、市场需求变化使产品过时等；法律或者类似规定对该项资产使用的限制。

2. 固定资产的折旧范围

除以下情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧：

①已提足折旧仍继续使用的固定资产。

②单独计价入账的土地。

在确定计提折旧的范围时，还应注意以下几点：

（1）固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。

（2）固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

（3）已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

3. 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更进行会计处理。

（二）固定资产的折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法（又称直线法）、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

1. 年限平均法

采用年限平均法计提固定资产折旧，其特点是将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内，采用这种方法计算的每期折旧额是相等的。

年限平均法的计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用寿命（年）} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原价} \times \text{月折旧率}$$



【例 2-80】甲公司有一幢厂房，原价为 5 000 000 元，预计可使用 20 年，预计报废时的净残值率为 2%。该厂房的折旧率和折旧额的计算如下：

$$\text{年折旧率} = (1 - 2\%) \div 20 \times 100\% = 4.9\%$$

$$\text{月折旧率} = 4.9\% \div 12 \approx 0.41\%$$

$$\text{月折旧额} = 5\,000\,000 \times 0.41\% = 20\,500 \text{（元）}$$

2. 工作量法

工作量法是指根据实际工作量计算固定资产每期应计提折旧额的一种方法。

工作量法的基本计算公式如下：

$$\text{单位工作量折旧额} = [\text{固定资产原价} \times (1 - \text{预计净残值率})] \div \text{预计总工作量}$$

$$\text{某项固定资产月折旧额} = \text{该项固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$$



【例 2-81】某企业的一辆运货卡车的原价为 600 000 元，预计总行驶里程为 500 000 千米，预计报废时的净残值率为 5%，本月行驶 4 000 千米。该辆汽车的月折旧额计算如下：

$$\text{单位里程折旧额} = 600\,000 \times (1 - 5\%) \div 500\,000 = 1.14 \text{（元/千米）}$$

$$\text{本月折旧额} = 4\,000 \times 1.14 = 4\,560 \text{（元）}$$

3. 双倍余额递减法

双倍余额递减法是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的余额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。采用双倍余额递减法计提固定资产折旧，一般应在固定资产使用寿命到期前两年内，将固定资产账面净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

双倍余额递减法的计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = \frac{2}{\text{预计使用寿命（年）}} \times 100\%$$

$$\text{年折旧额} = \text{每个折旧年度年初固定资产账面净值} \times \text{年折旧率}$$

$$\text{月折旧额} = \text{年折旧额} \div 12$$

需要注意的是，这里的折旧年度是指“以固定资产开始计提折旧的月份为始计算的 1 个年度期间”，如某公司 3 月取得某项固定资产，其折旧年度为“从 4 月至第二年 3 月的期间”。



【例 2-82】某企业一项固定资产的原价为 1 000 000 元，预计使用年限为 5 年，预计

净残值为 4 000 元。按双倍余额递减法计提折旧，每年的折旧额计算如下：

$$\text{年折旧率} = 2 \div 5 \times 100\% = 40\%$$

$$\text{第 1 年应计提的折旧额} = 1\,000\,000 \times 40\% = 400\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{第 2 年应计提的折旧额} = (1\,000\,000 - 400\,000) \times 40\% = 240\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{第 3 年应计提的折旧额} = (1\,000\,000 - 400\,000 - 240\,000) \times 40\% = 144\,000 \text{ (元)}$$

从第 4 年起改用年限平均法（直线法）计提折旧：

$$\text{第 4 年、第 5 年的年折旧额} = [(1\,000\,000 - 400\,000 - 240\,000 - 144\,000) - 4\,000] \div 2 = 106\,000 \text{ (元)}$$

计算的各年折旧额如表 2-6 所示。

表 2-6 固定资产折旧计算表
(双倍余额递减法) 金额单位：元

年数	账面净值 = 原价 - 上期期末累计折旧额	账面净值 - 预计净残值	年折旧率	年摊销率	年折旧额 = 年初账面净值 × 年折旧率	累计折旧 = 年初累计折旧额 + 本年折旧额
1	1 000 000	—	40%		400 000	400 000
2	1 000 000 - 400 000 = 600 000	—	40%		240 000	640 000
3	1 000 000 - 640 000 = 360 000	—	40%		144 000	784 000
4	1 000 000 - 784 000 = 216 000	216 000 - 4 000 = 212 000	—	50%	106 000	890 000
5	1 000 000 - 784 000 = 216 000	216 000 - 4 000 = 212 000	—	50%	106 000	996 000

各月折旧额应根据年折旧额除以 12 计算。

本例中，在固定资产预计使用寿命到期前两年内，将固定资产账面净值 216 000 元扣除预计净残值 4 000 元后的余额 212 000 元在两年内进行平均摊销，每年 106 000 元。从表 2-6 中可以看出，采用这种方法，在固定资产使用到期前的最后两年之前，固定资产的年折旧率保持不变，但随着时间的延长，固定资产的账面净值由于累计折旧不断增加，而呈现下降趋势。

4. 年数总和法

年数总和法是指将固定资产的原价减去预计净残值后的余额，乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额，这个分数的分子代表固定资产尚可使用寿命，分母代表固定资产预计使用寿命逐年数字总和。

年数总和法的计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{预计使用寿命} - \text{已使用年限}}{\text{预计使用寿命} \times (\text{预计使用寿命} + 1) / 2} \times 100\%$$

或者:

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{尚可使用年限}}{\text{预计使用寿命的年数总和}} \times 100\%$$

$$\text{年折旧额} = (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率}$$

💡【例 2-83】承【例 2-82】，如果采用年数总和法，计算的各年折旧额如表 2-7 所示。

表 2-7

固定资产折旧计算表

(年数总和法)

金额单位: 元

年数	尚可使用年限	原价 - 预计净残值	变动折旧率	年折旧额	累计折旧
1	5	996 000	5/15	332 000	332 000
2	4	996 000	4/15	265 600	597 600
3	3	996 000	3/15	199 200	796 800
4	2	996 000	2/15	132 800	929 600
5	1	996 000	1/15	66 400	996 000

本例采用了年数总和法计提固定资产折旧，从表 2-7 可以看出，在这种方法下，各年中固定资产的原价减去预计净残值的余额始终保持不变，一直在改变的是年折旧率，并且随着时间的延长，年折旧率呈现出下降的趋势。

(三) 固定资产折旧的账务处理

固定资产应当按月计提折旧，计提的折旧应当记入“累计折旧”科目，并根据固定资产的用途计入相关资产的成本或者当期损益。

企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本；基本生产车间所使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用；管理部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用；销售部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入销售费用；经营租出的固定资产，其计提的折旧应计入其他业务成本。

企业计提固定资产折旧时，借记“在建工程”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“其他业务成本”等科目，贷记“累计折旧”科目。

💡【例 2-84】某企业 2×19 年 1 月份各生产车间应分配的固定资产折旧额为：一车间 1 500 000 元，二车间 2 400 000 元，三车间 3 600 000 元。该企业应编制如下会计分录：

借：制造费用——一车间	1 500 000
——二车间	2 400 000
——三车间	3 600 000
贷：累计折旧	7 500 000

💡【例 2-85】乙公司为增值税一般纳税人，2×19 年 3 月份，管理部门、销售部门应分配的固定资产折旧额为：管理部门房屋建筑物计提折旧 14 800 000 元，运输工具计提折旧 2 400 000 元；销售部门房屋建筑物计提折旧 3 200 000 元，运输工具计提折旧 2 630 000

元。当月新购置管理用机器设备一台，成本为 5 400 000 元，预计使用寿命为 10 年，预计净残值为 4 000 元，该企业同类设备计提折旧采用年限平均法。乙公司应编制如下会计分录：

借：管理费用	17 200 000
销售费用	5 830 000
贷：累计折旧	23 030 000

本例中，新购置的机器设备本月不计提折旧，下月开始计提折旧。本月计提的折旧费用中，对管理部门使用的固定资产计提的折旧额，记入“管理费用”科目的借方，对销售部门使用的固定资产计提的折旧额，记入“销售费用”科目的借方。


四、固定资产发生的后续支出

固定资产的后续支出，是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造、修理等后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应同时将被替换部分的账面价值从该固定资产原账面价值中扣除；不满足固定资产确认条件的后续支出，应当在发生时计入当期损益。

固定资产发生可资本化后续支出时，应当通过“在建工程”科目核算。固定资产发生可资本化的后续支出时，企业应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程，借记“在建工程”“累计折旧”“固定资产减值准备”等科目，贷记“固定资产”科目。发生可资本化后续支出时，借记“在建工程”科目，发生后续支出取得增值税专用发票的，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。发生后续支出的固定资产达到预定可使用状态时，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

企业生产车间（部门）和行政管理部门的固定资产发生不可资本化后续支出，比如，固定资产日常修理费用及其可抵扣的增值税进项税额，应借记“管理费用”“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目；企业专设销售机构的固定资产发生不可资本化的后续支出，比如，固定资产日常修理费用及其可抵扣的增值税进项税额，应借记“销售费用”“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目。

 **【例 2-86】** 甲航空公司为增值税一般纳税人，2×10 年 12 月份，购入一架飞机总计花费 80 000 000 元（含发动机），发动机当时的购价为 5 000 000 元。甲航空公司未将发动机单独作为一项固定资产进行核算。2×19 年 6 月末，甲航空公司开辟新航线，航程增加。为延长飞机的空中飞行时间，公司决定更换一部性能更为先进的发动机。公司以银行存款购入新发动机一台，增值税专用发票上注明的购买价为 7 000 000 元，增值税税额为 910 000 元；另支付安装费用并取得增值税专用发票，注明安装费 100 000 元，税率 9%，增值税税额 9 000 元。假定飞机的年折旧率为 3%，不考虑预计净残值的影响，替

换下的老发动机报废且无残值收入。甲航空公司应编制如下会计分录：

(1) 2×19 年 6 月末飞机的累计折旧金额 $= 80\,000\,000 \times 3\% \times 8.5 = 20\,400\,000$ (元)，将固定资产转入在建工程：

借：在建工程	59 600 000
累计折旧	20 400 000
贷：固定资产	80 000 000

(2) 购入并安装新发动机：

借：工程物资	7 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	910 000
贷：银行存款	7 910 000
借：在建工程	7 000 000
贷：工程物资	7 000 000

(3) 支付安装费用：


借：在建工程	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	9 000
贷：银行存款	109 000

(4) 2×19 年 6 月末老发动机的账面价值 $= 5\,000\,000 - 5\,000\,000 \times 3\% \times 8.5 = 3\,725\,000$ (元)，终止确认老发动机的账面价值：

借：营业外支出——非流动资产处置损失	3 725 000
贷：在建工程	3 725 000


(5) 新发动机安装完毕，投入使用，固定资产的入账价值 $= 59\,600\,000 + 7\,000\,000 + 100\,000 - 3\,725\,000 = 62\,975\,000$ (元)：

借：固定资产	62 975 000
贷：在建工程	62 975 000

 **【例 2-87】** 甲公司为增值税一般纳税人， 2×19 年 6 月 1 日，对生产车间使用的设备进行日常修理，发生维修费并取得增值税专用发票，注明修理费 20 000 元，税率 13%，增值税税额 2 600 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用	20 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	2 600
贷：银行存款	22 600

在本例中，甲公司对生产车间的机器设备进行日常修理发生的修理费不符合固定资产后续支出资本化的条件，应将其在发生时计入当期损益，记入“管理费用”科目的借方，而不是“制造费用”科目。

 **【例 2-88】** 甲公司为增值税一般纳税人， 2×19 年 8 月 1 日，自行对管理部门使用的设备进行日常修理，发生修理费并取得增值税专用发票，注明修理费 5 000 元，税率 13%，增值税税额 650 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用	5 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	650
贷：银行存款	5 650

在本例中，甲公司对管理部门使用的设备进行日常修理发生的修理费不符合固定资产后续资本化的条件，应将其在发生时计入当期损益，记入“管理费用”科目。

五、处置固定资产

固定资产处置，即固定资产的终止确认，包括固定资产的出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

企业在生产经营过程中，可能将不适用或不需用的固定资产对外出售转让，或因磨损、技术进步等原因对固定资产进行报废，或因遭受自然灾害而对毁损的固定资产进行处理。对于上述事项在进行会计处理时，应当按照规定程序办理有关手续，结转固定资产的账面价值，计算有关的清理收入、清理费用及残料价值等，清理完毕，结转固定资产清理损益。

企业处置固定资产应通过“固定资产清理”科目核算。通常包括以下环节：

（一）固定资产转入清理

企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等转出的固定资产，按该项固定资产的账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按其账面原价，贷记“固定资产”科目。

（二）结算清理费用等

固定资产清理过程中，应支付的清理费用及其可抵扣的增值税进项税额，借记“固定资产清理”“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等

收回出售固定资产的价款和税款，借记“银行存款”科目，按增值税专用发票上注明的价款，贷记“固定资产清理”科目，按增值税专用发票上注明的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。残料入库，按残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

（四）确认应收责任单位（或个人）赔偿损失

应由保险公司或过失人赔偿的损失，借记“其他应收款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。


（五）结转清理净损益

固定资产清理完成后，对清理净损益，应区分不同情况进行账务处理：

（1）因固定资产已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支。属于生产经营期间报废清理产生的处理净损失，借记“营业外支出——非流动资产处置损失”（正常原因）或“营业外支出——非常损失”（非正常原因）科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，借记“固定资产清理”科

目，贷记“营业外收入——非流动资产处置利得”科目。

(2) 因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置收益。确认处置净损失，借记“资产处置损益”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“资产处置损益”科目。

 **【例 2-89】** 甲公司为增值税一般纳税人，2×20 年 12 月 30 日，出售一座建筑物（系 2×16 年 6 月 1 日自建完工），原价（成本）为 2 000 000 元，已计提折旧 1 500 000 元，未计提减值准备。实际出售价格为 1 200 000 元，增值税税率为 9%，增值税税额为 108 000 元，款项已存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

① 将出售固定资产转入清理时：

借：固定资产清理	500 000
累计折旧	1 500 000
贷：固定资产	2 000 000


② 收到出售固定资产的价款和税款时：

借：银行存款	1 308 000
贷：固定资产清理	1 200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	108 000

③ 结转出售固定资产实现的利得时：

借：固定资产清理	700 000
贷：资产处置损益	700 000

在本例中，固定资产清理完毕时，“固定资产清理”科目为贷方余额 700 000 元（1 200 000 - 500 000），属于处置净收益，应结转至“资产处置损益”科目的贷方，结转后“固定资产清理”科目无余额。

 **【例 2-90】** 乙公司为增值税一般纳税人，现有一台设备由于性能等原因决定提前报废，原价为 500 000 元，已计提折旧 450 000 元，未计提减值准备。取得报废残值变价收入 20 000 元，增值税税额为 2 600 元。报废清理过程中发生自行清理费用 3 500 元。有关收入、支出均通过银行办理结算。乙公司应编制如下会计分录：

① 将报废固定资产转入清理时：

借：固定资产清理	50 000
累计折旧	450 000
贷：固定资产	500 000

② 收回残料变价收入时：

借：银行存款	22 600
贷：固定资产清理	20 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	2 600

③ 支付清理费用时：

借：固定资产清理	3 500
----------	-------


贷：银行存款 3 500

④结转报废固定资产发生的净损失时：

借：营业外支出——非流动资产处置损失 33 500

贷：固定资产清理 33 500

在本例中，固定资产清理完毕时，“固定资产清理”科目为借方余额 33 500 元（50 000 - 20 000 + 3 500），由于属于生产经营期间正常的处置净损失，应结转至“营业外支出——非流动资产处置损失”科目的借方，结转后“固定资产清理”科目无余额。

 【例 2-91】丙公司为增值税一般纳税人，因遭受台风袭击毁损一座仓库，该仓库原价 4 000 000 元，已计提折旧 1 000 000 元，未计提减值准备。其残料估计价值 50 000 元，残料已办理入库。发生清理费用并取得增值税专用发票，注明的装卸费为 20 000 元，增值税税额为 1 200 元，全部款项以银行存款支付。收到保险公司理赔款 1 500 000 元，存入银行。假定不考虑其他相关税费。丙公司应编制如下会计分录：

①将毁损的仓库转入清理时：

借：固定资产清理 3 000 000
 累计折旧 1 000 000
 贷：固定资产 4 000 000

②残料入库时：

借：原材料 50 000
 贷：固定资产清理 50 000

③支付清理费用时：

借：固定资产清理 20 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 200
 贷：银行存款 21 200

④确认并收到保险公司理赔款项时：

借：其他应收款 1 500 000
 贷：固定资产清理 1 500 000
借：银行存款 1 500 000
 贷：其他应收款 1 500 000

⑤结转毁损固定资产损失时：

借：营业外支出——非常损失 1 470 000
 贷：固定资产清理 1 470 000

在本例中，固定资产清理完毕时，“固定资产清理”科目为借方余额 1 470 000 元（3 000 000 - 50 000 + 20 000 - 1 500 000），由于属于自然灾害等非正常原因造成的清理净损失，应结转至“营业外支出——非常损失”科目的借方，结转后“固定资产清理”科目无余额。


六、固定资产清查

为保证固定资产核算的真实性,充分挖掘企业现有固定资产的潜力,企业应当定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点。在固定资产清查过程中,如果发现盘盈、盘亏的固定资产,应当填制固定资产盘盈盘亏报告表。清查固定资产的损溢,应当及时查明原因,并按照规定程序报批处理。

(一) 固定资产的盘盈

企业在财产清查中盘盈的固定资产,根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定,应当作为重要的前期差错进行会计处理。企业在财产清查中盘盈的固定资产,在按管理权限报经批准处理前,应先通过“以前年度损益调整”科目核算。

盘盈的固定资产,应按重置成本确定其入账价值,借记“固定资产”科目,贷记“以前年度损益调整”科目;由于以前年度损益调整而增加的所得税费用,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目;将以前年度损益调整科目余额转入留存收益时,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。

 **【例2-92】** 丁公司为增值税一般纳税人,2×19年1月5日在财产清查过程中发现,2×17年12月购入的一台设备尚未入账,重置成本为30 000元。假定丁公司按净利润的10%提取法定盈余公积,不考虑相关税费及其他因素的影响。丁公司应编制如下会计分录:

(1) 盘盈固定资产时:

借: 固定资产	30 000
贷: 以前年度损益调整	30 000

(2) 结转为留存收益时:


借: 以前年度损益调整	30 000
贷: 盈余公积——法定盈余公积	3 000
利润分配——未分配利润	27 000

本例中,盘盈固定资产应作为重要的前期差错进行会计处理,应通过“以前年度损益调整”科目进行核算。

(二) 固定资产的盘亏

企业在财产清查中盘亏的固定资产,按照盘亏固定资产的账面价值,借记“待处理财产损溢”科目,按照已计提的累计折旧,借记“累计折旧”科目,按照已计提的减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,按照固定资产的原价,贷记“固定资产”科目。

企业按照管理权限报经批准后处理时,按照可收回的保险赔偿或过失人赔偿,借记“其他应收款”科目,按照应计入营业外支出的金额,借记“营业外支出——盘亏损失”科目,贷记“待处理财产损溢”科目。

 **【例2-93】** 乙公司为增值税一般纳税人,2×20年12月31日进行财产清查时,发

现短缺一台笔记本电脑，原价为 10 000 元，已计提折旧 7 000 元，购入时增值税税额为 1 300 元。乙公司应编制如下会计分录：

(1) 盘亏固定资产时：

借：待处理财产损溢	3 000
累计折旧	7 000
贷：固定资产	10 000

(2) 转出不可抵扣的进项税额时：

借：待处理财产损溢	390
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	390

(3) 报经批准转销时：

借：营业外支出——盘亏损失	3 390
贷：待处理财产损溢	3 390


根据现行增值税制度规定，购进货物及不动产发生非正常损失，其负担的进项税额不得抵扣，其中购进货物包括被确认为固定资产的货物。但是，如果盘亏的是固定资产，应按其账面净值（即固定资产原价 - 已计提折旧）乘以适用税率计算不可以抵扣的进项税额。据此，在本例中，该笔记本电脑因盘亏，其购入时的增值税进项税额中不可从销项税额中抵扣的金额为： $(10\,000 - 7\,000) \times 13\% = 390$ （元），应借记“待处理财产损溢”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

七、固定资产减值

固定资产的初始入账价值为历史成本，由于固定资产使用年限较长，市场条件和经营环境的变化、科学技术的进步以及企业经营管理不善等原因，都可能导致固定资产创造未来经济利益的能力大大下降。因此，固定资产的真实价值有可能低于账面价值，在期末必须对固定资产减值损失进行确认。

固定资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该固定资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计入当期损益，借记“资产减值损失——固定资产减值损失”科目，同时，计提相应的资产减值准备，贷记“固定资产减值准备”科目。

需要强调的是，根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，企业固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

 **【例 2-94】** 2×19 年 12 月 31 日，丁公司的某生产线存在可能发生减值的迹象。经计算，该机器的可收回金额合计为 1 230 000 元，账面价值为 1 400 000 元，以前年度未对该生产线计提过减值准备。由于该生产线的可收回金额为 1 230 000 元，账面价值为 1 400 000 元，可收回金额低于账面价值，应按两者之间的差额 170 000 元（1 400 000 - 1 230 000）计提固定资产减值准备。丁公司应编制如下会计分录：

借：资产减值损失——固定资产减值损失	170 000
贷：固定资产减值准备	170 000

第六节 无形资产和长期待摊费用

一、无形资产

(一) 无形资产概述

1. 无形资产的概念和特征

无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。其主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。

无形资产具有三个主要特征：

一是不具有实物形态。无形资产是不具有实物形态的非货币性资产，它不像固定资产、存货等资产，具有实物形态。

二是具有可辨认性。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

(1) 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转让、授予许可、租赁或者交换。

(2) 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

商誉由于无法与企业自身分离而存在，不具有可辨认性，不在本节讲述。

三是属于非货币性长期资产。无形资产属于非货币性资产，且能够在多个会计期间为企业带来经济利益。无形资产的使用年限在一年以上，其价值将在各个受益期间逐渐摊销。

2. 无形资产的内容

(1) 专利权。专利权是指国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人对其发明创造在法定期限内所享有的专有权利，包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。企业持有专利可以降低成本，或者提高产品质量，或者将其转让出去能获得转让收入。

企业从外单位购入的专利权，应按实际支付的价款作为专利权的成本。企业自行开发并按法律程序申请取得的专利权，应按照《企业会计准则第6号——无形资产》确定的金额作为成本。

(2) 非专利技术。非专利技术即专有技术，是指先进的、未公开的、未申请专利、可以带来经济效益的技术及诀窍。主要包括：

一是工业专有技术，即在生产上已经采用，仅限于少数人知道，不享有专利权或发明权的生产、装配、修理、工艺或加工方法的技术知识；

二是商业（贸易）专有技术，即具有保密性质的市场情报、原材料价格情报以及用户、竞争对手的情况和有关知识；

三是管理专有技术，即生产组织的经营方式、管理方式、培训职工方法等保密知识。

非专利技术并不是专利法的保护对象，专有技术所有人依靠自我保密的方式来维持其独占权，可以用于转让和投资。

企业的非专利技术，有些是自己开发研究的，有些是根据合同规定从外部购入的。如果是企业自己开发研究的，应将符合《企业会计准则第6号——无形资产》规定的开发支出资本化条件的，确认为无形资产。对于从外部购入的非专利技术，应将实际发生的支出予以资本化，作为无形资产入账。

(3) 商标权。商标是用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权是指专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利。《中华人民共和国商标法》明确规定，经商标局核准注册的商标为注册商标，商标注册人享有商标专用权，受法律的保护。

企业为宣传自创并已注册登记的商标而发生的相关费用，应在发生时直接计入当期损益。

企业如果购买他人的商标，一次性支出费用较大，可以将购入商标的价款、支付的手续费及有关费用确认为商标权的成本。

(4) 著作权。著作权又称版权，指作者对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的某些特殊权利。著作权包括两方面的权利，即精神权利（人身权利）和经济权利（财产权利）。前者指作品署名、发表作品、确认作者身份、保护作品的完整性、修改已经发表的作品等各项权利，包括作品署名权、发表权、修改权和保护作品完整权；后者指以出版、表演、广播、展览、录制唱片、摄制影片等方式使用作品以及因授权他人使用作品而获得经济利益的权利。

(5) 土地使用权。土地使用权是指国家准许某一企业或单位在一定期间内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。根据《中华人民共和国土地管理法》的规定，我国实行土地的社会主义公有制，即全民所有制和劳动群众集体所有制。任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让土地。土地使用权可以依法转让。企业取得土地使用权，应将取得时发生的支出资本化，作为土地使用权的成本，计入无形资产成本。

(6) 特许权。特许权又称经营特许权、专营权，指企业在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。前者一般是由政府机构授权，准许企业使用或在一定地区享有经营某种业务的特权，如水、电、邮电通信等专营权、烟草专卖权等；后者指企业间依照签订的合同，有限期或无限期使用另一家企业的某些权利，如连锁店分店使用总店的名称等。

(二) 无形资产的账务处理

为了反映和监督无形资产的取得、摊销和处置等情况，企业应当设置“无形资产”“累计摊销”等科目进行核算。

“无形资产”科目核算企业持有的无形资产成本，借方登记取得无形资产的成本，贷方登记处置无形资产转出无形资产的账面余额，期末借方余额，反映企业无形资产的成本。“无形资产”科目应当按照无形资产的项目设置明细科目进行核算。

“累计摊销”科目核算企业对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销，该科目属于“无形资产”的调整科目。“累计摊销”科目的贷方登记企业计提的无形资产摊销，

借方登记处置无形资产转出无形资产的累计摊销，期末贷方余额，反映企业无形资产的累计摊销额。


此外，企业无形资产发生减值的，还应当设置“无形资产减值准备”科目进行核算。

1. 取得无形资产

取得的无形资产应当按照成本进行初始计量。企业取得无形资产的主要方式有外购、自行研究开发等。取得的方式不同，其会计处理也有所差别。

(1) 外购无形资产。

外购无形资产的成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，相关税费不包括按照现行增值税制度规定，可以从销项税额中抵扣的增值税进项税额。外购无形资产，取得增值税专用发票的，按注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；取得增值税普通发票的，按照注明的价税合计金额作为无形资产的成本，其进项税额不可抵扣。

 **【例 2-95】** 甲公司为增值税一般纳税人，购入一项非专利技术，取得的增值税专用发票上注明的价款为 900 000 元，税率 6%，增值税税额 54 000 元，以银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录：

借：无形资产——非专利技术	900 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	54 000
贷：银行存款	954 000


(2) 自行研究开发无形资产。

企业内部研究开发项目所发生的支出应区分研究阶段支出和开发阶段支出。

企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“原材料”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目。自行研究开发无形资产发生的支出取得增值税专用发票可抵扣的进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应当按照“研发支出——资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。期（月）末，应将“研发支出——费用化支出”科目归集的金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出——费用化支出”科目。

企业如果无法可靠区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将发生的研发支出全部费用化，计入当期损益，记入“管理费用”科目的借方。

 **【例 2-96】** 甲公司自行研究、开发一项技术，截至 2×18 年 12 月 31 日，发生研发支出合计 2 000 000 元，经测试，该项研发活动完成了研究阶段，从 2×19 年 1 月 1 日进入开发阶段。2×19 年 4~9 月共发生开发支出 300 000 元，假定符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定的开发支出资本化的条件，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 39 000 元。2×19 年 9 月 30 日，该项研发活动结束，最终开发出一项非专利技术。甲公司应编制如下会计分录：

①2×18年发生的研发支出：

借：研发支出——费用化支出	2 000 000
贷：银行存款等	2 000 000

②2×18年12月31日，结转研究阶段的支出：

借：管理费用	2 000 000
贷：研发支出——费用化支出	2 000 000

③2×19年，确认符合资本化条件的开发支出：

借：研发支出——资本化支出	300 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	39 000
贷：银行存款等	339 000

④2×19年9月30日，该技术研发完成并形成无形资产：

借：无形资产	300 000
贷：研发支出——资本化支出	300 000

本例中，2×18年12月31日，应将“研发支出——费用化支出”科目归集的金额2 000 000元转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出——费用化支出”科目。


2. 摊销无形资产成本

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。使用寿命有限的无形资产应进行摊销。使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

使用寿命有限的无形资产，其残值通常视为零。对于使用寿命有限的无形资产，企业应当按月进行摊销。自可供使用（即其达到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销。无形资产摊销方法有年限平均法（即直线法）、生产总量法等。企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用年限平均法（直线法）摊销。

无形资产的摊销额一般应当计入当期损益。企业管理用的无形资产，其摊销金额计入管理费用；出租的无形资产，其摊销金额计入其他业务成本；某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产成本。

企业对无形资产进行摊销时，借记“管理费用”“其他业务成本”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“累计摊销”科目。

 **【例2-97】** 甲公司购买的一项管理用特许权，成本为4 800 000元，合同规定受益年限为10年，甲公司采用年限平均法按月进行摊销。每月摊销时，甲公司应作如下账务处理：

(1) 计算每月应摊销的金额 = $4\,800\,000 \div 10 \div 12 = 40\,000$ （元）。

(2) 编制会计分录：

借：管理费用	40 000
贷：累计摊销	40 000

本例中，该无形资产属于企业管理用无形资产，其摊销金额应记入“管理费用”科

目的借方。

💡【例 2-98】2×19 年 2 月 1 日，甲公司将其自行开发完成的非专利技术出租给丁公司，该非专利技术成本为 3 600 000 元，双方约定的租赁期限为 10 年，甲公司采用年限平均法按月进行摊销。每月摊销时，甲公司应作如下账务处理：

(1) 计算每月应摊销的金额 = $3\,600\,000 \div 10 \div 12 = 30\,000$ (元)。

(2) 编制会计分录：

借：其他业务成本	30 000
贷：累计摊销	30 000

本例中，该无形资产属于出租的无形资产，其摊销金额应记入“其他业务成本”科目的借方。

3. 出售和报废无形资产

企业出售无形资产，应当将取得的价款扣除该无形资产账面价值以及出售相关税费后的差额作为资产处置损益进行会计处理。

企业出售无形资产，应当按照实际收到或应收的金额等，借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照实际支付相关费用的可抵扣进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照实际支付的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按无形资产账面余额，贷记“无形资产”科目，按照开具的增值税专用发票上注明的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，按照其差额，贷记或借记“资产处置损益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备，借记“无形资产减值准备”科目。

💡【例 2-99】甲公司为增值税一般纳税人，将其购买的一项专利权转让给乙公司，开具增值税专用发票，注明价款 500 000 元，税率 6%，增值税税额 30 000 元，全部款项 530 000 元已存入银行。该专利权的成本为 600 000 元，已摊销 220 000 元。甲公司应编制如下会计分录：


借：银行存款	530 000
累计摊销	220 000
贷：无形资产	600 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	30 000
资产处置损益	120 000

本例中，在出售时，企业该项专利权的账面价值为 380 000 元（600 000 - 220 000），取得的出售价款为 500 000 元，企业出售该项专利权实现净损益为 120 000 元（500 000 - 380 000）。

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，例如，某项无形资产已被其他新技术所替代或超过法律保护期，该资产不再符合无形资产的定义，企业应将其报废并予以转销，其账面价值转入当期损益。

企业报废并转销无形资产时，应按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按

其账面余额，贷记“无形资产”科目，如果已计提减值准备的，还应同时结转减值准备，借记“无形资产减值准备”科目，按其差额，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目。

 **【例 2-100】** 2×19 年 12 月初，甲企业经批准将内部研发成功的 M 非专利技术替代现有的 N 专利技术，并将其予以转销。转销时，N 专利技术的成本为 2 000 000 元，已累计摊销 1 600 000 元，未计提减值准备，该专利技术的残值为 0。假定不考虑其他相关因素。甲企业应编制如下会计分录：


借：累计摊销	1 600 000
营业外支出——非流动资产处置损失	400 000
贷：无形资产——N 专利技术	2 000 000

4. 无形资产的减值

如果无形资产将来为企业创造的经济利益还不足以补偿无形资产成本（摊余成本），则说明无形资产发生了减值，具体表现为无形资产的账面价值超过了其可收回金额。

在资产负债表日，无形资产存在可能发生减值迹象，且其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该无形资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，并计提相应的资产减值准备。企业按照应减记的金额，借记“资产减值损失——无形资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

需要强调的是，根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，企业无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

 **【例 2-101】** 2×19 年 12 月 31 日，甲公司拥有某专利技术的账面价值为 800 000 元，剩余摊销年限为 4 年，经减值测试，该专利技术的可收回金额为 750 000 元。由于该专利技术可收回金额低于其账面价值，应按其差额 50 000 元（800 000 - 750 000）计提减值准备。甲公司应编制如下会计分录：

借：资产减值损失——无形资产减值损失	50 000
贷：无形资产减值准备	50 000

二、长期待摊费用

长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，如以租赁方式租入的使用权资产发生的改良支出等。

为了反映长期待摊费用的发生、摊销情况，企业应设置“长期待摊费用”科目。该科目借方登记发生的长期待摊费用，贷方登记摊销的长期待摊费用，期末借方余额，反映企业尚未摊销完毕的长期待摊费用。“长期待摊费用”科目可按待摊费用项目进行明细核算。

企业发生的长期待摊费用，借记“长期待摊费用”科目，确认当期可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“原材料”“银行存款”等科目。摊销长期待摊费用，借记“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“长期待摊费用”科目。

💡【例 2-102】2×19 年 6 月 1 日，甲公司对以租赁方式新租入的办公楼进行装修，发生有关支出：领用生产用材料 800 000 元；发生有关人员工资等职工薪酬 400 000 元。

2×19 年 11 月 30 日，该办公楼装修完工，达到预定可使用状态并交付使用，按租赁期 10 年进行摊销。假定不考虑其他因素。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 装修办公楼领用原材料时：

借：长期待摊费用	800 000
贷：原材料	800 000

(2) 确认工程人员职工薪酬时：

借：长期待摊费用	400 000
贷：应付职工薪酬	400 000

(3) 2×19 年 12 月摊销装修支出时：

借：管理费用	10 000
贷：长期待摊费用	10 000

在本例中，甲公司发生的办公楼装修支出合计为 1 200 000 元（800 000 + 400 000），2×19 年 12 月份应分摊的装修支出为 10 000 元（1 200 000 ÷ 10 ÷ 12）。

第三章 负 债

本章重点介绍企业除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债以外的流动负债核算的有关内容。

第一节 短 期 借 款

短期借款是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以下（含1年）的各种款项。短期借款一般是企业为了满足正常生产经营所需的资金或者是为了抵偿某项债务而借入的。短期借款的债权人不仅是银行，还包括其他非银行金融机构或其他单位和个人。

企业应设置“短期借款”科目核算短期借款的取得、偿还等情况。该科目的贷方登记取得短期借款本金的金额，借方登记偿还短期借款的本金金额，期末余额在贷方，反映企业尚未偿还的短期借款。本科目可按借款种类、贷款人和币种设置明细科目进行明细核算。

一、借入短期借款

企业取得短期借款时，借记“银行存款”科目，贷记“短期借款”科目。


企业借入短期借款应支付利息。在实际工作中，如果短期借款利息是按期支付的，如按季度支付利息，或者利息是在借款到期时连同本金一起归还，并且其数额较大的，企业于月末应采用预提方式进行短期借款利息的核算。短期借款利息属于企业的筹资费用，应当在发生时作为财务费用直接计入当期损益。在资产负债表日，企业应当按照计算确定的短期借款利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目；实际支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”或“库存现金”科目。

如果企业的短期借款利息按月支付，或者在借款到期时连同本金一起归还，数额不大的可以不采用预提的方法，而在实际支付或收到银行的计息通知时，直接计入当期损益，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

二、归还短期借款

短期借款到期时，应及时归还。短期借款到期偿还本金时，企业应借记“短期借款”科目，贷记“银行存款”科目。如果在借款到期时连同本金一起归还利息的，企业应将

归还的利息通过“应付利息”或“财务费用”科目核算。

 **【例3-1】** 2×19年1月1日,甲公司向银行借入一笔生产经营用短期借款共计1 200 000元,期限为9个月,年利率为4%。根据与银行签署的借款协议,该项借款的本金到期后一次归还,利息按季支付。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 1月1日借入短期借款:

借:银行存款	1 200 000
贷:短期借款	1 200 000

(2) 1月末,计提1月份应付利息:

借:财务费用	4 000
贷:应付利息	4 000

本月应计提的利息金额 = $1\,200\,000 \times 4\% \div 12 = 4\,000$ (元)

2月末计提2月份利息费用的处理与1月份相同。

(3) 3月末,支付第一季度银行借款利息:

借:财务费用	4 000
应付利息	8 000
贷:银行存款	12 000

第二、第三季度的会计处理同上。

(4) 10月1日偿还银行借款本金:

借:短期借款	1 200 000
贷:银行存款	1 200 000

如果上述借款期限是8个月,则到期日为9月1日,8月末之前的会计处理与上述相同。9月1日偿还银行借款本金,同时支付7月和8月已提未付利息。甲公司应编制如下会计分录:

借:短期借款	1 200 000
应付利息	8 000
贷:银行存款	1 208 000

第二节 应付及预收款项

一、应付票据

(一) 应付票据概述

应付票据是指企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票,包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。

企业应设置“应付票据”科目核算应付票据的开出、偿付等情况。该科目贷方登记开出、承兑汇票的面值,借方登记支付票据的金额,期末余额在贷方,反映企业尚未到

期的商业汇票的票面金额。

企业应当设置“应付票据备查簿”，详细登记商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面余额、交易合同号和收款人姓名或单位名称以及付款日期和金额等资料。应付票据到期结清时，上述内容应当在备查簿内予以注销。


我国商业汇票的付款期限不超过6个月，因此，企业应将应付票据作为流动负债管理和核算。同时，由于应付票据的偿付时间较短，在会计实务中，一般均按照开出、承兑的应付票据的面值入账。

（二）应付票据的账务处理

企业因购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，应当按其票面金额作为应付票据的入账金额，借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”“应付账款”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“应付票据”科目。

企业因开出银行承兑汇票而支付的银行承兑汇票手续费，应当计入当期财务费用。支付手续费时，按照确认的手续费，借记“财务费用”科目，取得增值税专用发票的，按注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”科目。

企业开具的商业汇票到期支付票款时，根据开户银行的付款通知，借记“应付票据”科目，贷记“银行存款”科目。

 **【例3-2】**甲企业为增值税一般纳税人，原材料按计划成本核算。2×19年5月6日购入原材料一批，增值税专用发票上注明的价款为60 000元，增值税税额为7 800元，原材料验收入库。该企业开出并经开户银行承兑的商业汇票一张，面值为67 800元、期限5个月。交纳银行承兑手续费33.9元，其中增值税1.92元。10月6日商业汇票到期，甲企业通知其开户银行以银行存款支付票款。甲企业应编制如下会计分录：

（1）开出并承兑商业汇票购入材料：

借：材料采购	60 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	7 800
贷：应付票据	67 800

（2）支付商业汇票承兑手续费：

借：财务费用	31.98
应交税费——应交增值税（进项税额）	1.92
贷：银行存款	33.9


（3）支付商业汇票款：

借：应付票据	67 800
贷：银行存款	67 800

（三）转销应付票据

应付商业承兑汇票到期，如企业无力支付票款，由于商业汇票已经失效，企业应将应付票据按账面余额转作应付账款，借记“应付票据”科目，贷记“应付账款”科目。

应付银行承兑汇票到期，如企业无力支付票款，则由承兑银行代为支付并作为付款企业的贷款处理，企业应将应付票据的账面余额转作短期借款，借记“应付票据”科目，贷记“短期借款”科目。

 **【例 3-3】** 承【例 3-2】，假设上述银行承兑汇票到期时甲企业无力支付票款。甲企业应编制如下会计分录：

借：应付票据	67 800
贷：短期借款	67 800

二、应付账款

（一）应付账款概述


应付账款是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等经营活动而应付给供应单位的款项。实务中，为了使所购入材料、商品的金额、品种、数量和质量等与合同规定的条款相符，避免因验收时发现所购材料、商品的数量或质量存在问题而对入账的材料、商品或应付账款金额进行改动，在材料、商品和发票账单同时到达的情况下，一般在所购材料、商品验收入库后，根据发票账单登记入账，确认应付账款。在所购材料、商品已经验收入库，但是发票账单未能同时到达的情况下，企业应付材料、商品供应单位的债务已经成立，在会计期末，为了反映企业的负债情况，需要将所购材料、商品和相关的应付账款暂估入账，待下月初用红字将上月末暂估入账的应付账款予以冲销。

企业应设置“应付账款”科目核算应付账款的发生、偿还、转销等情况。该科目的贷方登记应付未付款项的增加，借方登记应付未付款项的减少，期末贷方余额反映企业尚未支付的应付账款余额。本科目可按债权人设置明细科目进行明细核算。

（二）发生与偿还应付账款

企业购入材料、商品或接受劳务等所产生的应付账款，应按应付金额入账。购入材料、商品等验收入库，但货款尚未支付，根据有关凭证（发票账单、随货同行发票上记载的实际价款或暂估价值），借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，按照可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应付的款项，贷记“应付账款”科目。企业接受供应单位提供劳务而发生的应付未付款项，根据供应单位的发票账单所列金额，借记“生产成本”“管理费用”等科目，按照增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应付账款”科目。

企业偿还应付账款或开出商业汇票抵付应付账款时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”“应付票据”等科目。

 **【例 3-4】** 甲企业为增值税一般纳税人。2×19 年 6 月 1 日，从 A 公司购入一批材料，增值税专用发票上注明的价款为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元；同时，对方代垫运费 1 000 元、增值税税额 90 元，已收到对方开具的增值税专用发票。材料验收入库（该企业材料按实际成本进行日常核算），款项尚未支付。7 月 10 日，甲企业以银行存款支付购入材料相关款项 114 090 元。甲企业应编制如下会计分录：


(1) 确认应付账款:

借: 原材料	101 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	13 090
贷: 应付账款——A公司	114 090

(2) 偿还应付账款:

借: 应付账款——A公司	114 090
贷: 银行存款	114 090

应付账款附有现金折扣条款的,企业应按照扣除现金折扣前的应付款总额入账。因在折扣期限内付款而获得的现金折扣,应在偿付应付账款时冲减财务费用。

 **【例3-5】** 2×19年7月2日,乙百货商场从B公司购入一批家电产品并验收入库。增值税专用发票上注明的该批家电的价款为1 000 000元,增值税税额为130 000元。按照购货协议的规定,乙百货商场如在10天内付清货款,将获得1%的现金折扣(假定计算现金折扣时需考虑增值税)。2×19年7月10日,乙百货商场按照扣除现金折扣后的金额,用银行存款付清了所欠B公司货款。乙百货商场采用实际成本核算库存商品,应编制如下会计分录:

(1) 7月2日确认应付账款:


借: 库存商品	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	130 000
贷: 应付账款——B公司	1 130 000

(2) 7月10日付清货款:

借: 应付账款——B公司	1 130 000
贷: 银行存款	1 118 700
财务费用	11 300

本例中,乙百货商场在7月10日(即购货后的第8天)付清所欠B公司的货款,按照购货协议可以获得现金折扣。乙百货商场获得的现金折扣 $=1\,130\,000 \times 1\% = 11\,300$ (元),实际支付的货款 $=1\,130\,000 - 11\,300 = 1\,118\,700$ (元)。

实务中,企业外购电力、燃气等动力一般通过“应付账款”科目核算,即在每月付款时先作暂付款处理,按照增值税专用发票上注明的价款,借记“应付账款”科目,按照增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”等科目;月末按照外购动力的用途分配动力费时,借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目,贷记“应付账款”科目。

 **【例3-6】** 2×19年5月20日,丙企业收到银行转来某电力公司供电部门开具的增值税专用发票,发票上注明的电费为38 400元、增值税税额为4 992元,企业以银行存款付讫。月末,该企业经计算,本月应付电费38 400元,其中生产车间电费25 600元,企业行政管理部门电费12 800元。丙企业应编制如下会计分录:

(1) 支付外购动力费：


借：应付账款——某电力公司	38 400
应交税费——应交增值税（进项税额）	4 992
贷：银行存款	43 392

(2) 月末分配外购动力费：

借：制造费用	25 600
管理费用	12 800
贷：应付账款——某电力公司	38 400

(三) 转销应付账款

应付账款一般在较短期限内支付，但有时由于债权单位撤销或其他原因而使应付账款无法清偿。企业对于确实无法支付的应付账款应予以转销，按其账面余额计入营业外收入，借记“应付账款”科目，贷记“营业外收入”科目。

 **【例 3-7】** 2×19 年 12 月 31 日，丁企业确认一笔应付某公司货款 56 500 元为无法支付的款项，对此予以转销。丁企业应编制如下会计分录：

借：应付账款	56 500
贷：营业外收入	56 500

三、预收账款

预收账款是指企业按照合同规定预收的款项。


企业应设置“预收账款”科目，核算预收账款的取得、偿付等情况。该科目贷方登记发生的预收账款金额，借方登记企业冲销的预收账款金额；期末贷方余额，反映企业预收的款项，如为借方余额，反映企业尚未转销的款项。本科目一般应按照客户设置明细科目进行明细核算。

企业预收款项时，按实际收到的全部预收款，借记“库存现金”“银行存款”科目，涉及增值税的，按照预收款计算的应交增值税，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，全部预收款扣除应交增值税的差额，贷记“预收账款”科目。

企业分期确认有关收入时，按照实现的收入，借记“预收账款”科目，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”科目。

企业收到客户补付款项时，借记“库存现金”“银行存款”科目，贷记“预收账款”“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；退回客户多预付的款项时，借记“预收账款”科目，贷记“库存现金”“银行存款”科目。涉及增值税的，还应进行相应的会计处理。

预收货款业务不多的企业，可以不单独设置“预收账款”科目，其所发生的预收货款，可通过“应收账款”科目核算。

 **【例 3-8】** 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。2×19 年 7 月 1 日，甲公司与乙公司签订经营租赁（非主营业务）吊车合同，向乙公司出租吊车三台，

期限为6个月,三台吊车租金(含税)共计67 800元。合同约定,合同签订日预付租金(含税)22 600元,合同到期结清全部租金余款。合同签订日,甲公司收到租金并存入银行,开具的增值税专用发票注明租金20 000元、增值税2 600元。租赁期满日,甲公司收到租金余款及相应的增值税。应编制如下会计分录:

(1) 收到乙公司预付租金:


借:银行存款	22 600
贷:预收账款——乙公司	20 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2 600

(2) 每月末确认租金收入:

借:预收账款——乙公司	10 000
贷:其他业务收入	10 000

(3) 租赁期满收到租金余款及增值税:

借:银行存款	45 200
贷:预收账款——乙公司	40 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 200

 【例3-9】承【例3-8】,假设甲公司不设置“预收账款”科目,其预收的款项通过“应收账款”科目核算。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 收到乙公司预付租金:

借:银行存款	22 600
贷:应收账款——乙公司	20 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2 600

(2) 每月末确认租金收入:

借:应收账款——乙公司	10 000
贷:其他业务收入	10 000

(3) 租赁期满收到租金余款及增值税:

借:银行存款	45 200
贷:应收账款——乙公司	40 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 200

四、应付利息和应付股利


(一) 应付利息

应付利息是指企业按照合同约定应支付的利息,包括预提短期借款利息、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。

企业应设置“应付利息”科目核算应付利息的发生、支付情况。该科目贷方登记按照合同约定计算的应付利息,借方登记实际支付的利息,期末贷方余额反映企业应付未付的利息。本科目一般应按照债权人设置明细科目进行明细核算。

企业采用合同约定的利率计算确定利息费用时,按应付合同利息金额,借记“财务

费用”等科目，贷记“应付利息”科目；实际支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”等科目。

 **【例 3-10】** 甲企业借入 5 年期到期还本、每年付息的长期借款 3 000 000 元，合同约定年利率为 6%。甲企业应编制如下有关利息费用的会计分录：

(1) 每年计算确认利息费用：

借：财务费用	180 000
贷：应付利息	180 000

企业每年应支付的利息 = 3 000 000 × 6% = 180 000 (元)

(2) 每年实际支付利息：


借：应付利息	180 000
贷：银行存款	180 000

(二) 应付股利

应付股利是指企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案确定分配给投资者的现金股利或利润。

企业应设置“应付股利”科目核算企业确定或宣告发放但尚未实际支付的现金股利或利润。该科目贷方登记应支付的现金股利或利润；借方登记实际支付的现金股利或利润；期末贷方余额反映企业应付未付的现金股利或利润。本科目应按照投资者设置明细科目进行明细核算。

企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案，确认应付给投资者的现金股利或利润时，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目；向投资者实际支付现金股利或利润时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

 **【例 3-11】** 甲有限责任公司有 A、B 两个股东，其出资分别占注册资本的 30% 和 70%。2 × 18 年度该公司实现净利润 6 000 000 元，经过股东会批准，决定 2 × 19 年分配股利 4 000 000 元。股利已用银行存款支付。甲有限责任公司应编制如下会计分录：

(1) 确认应付投资者利润：

借：利润分配——应付现金股利或利润	4 000 000
贷：应付股利——A 股东	1 200 000
——B 股东	2 800 000

(2) 支付投资者利润：

借：应付股利——A 股东	1 200 000
——B 股东	2 800 000
贷：银行存款	4 000 000

A 股东应分配的股利 = 4 000 000 × 30% = 1 200 000 (元)

B 股东应分配的股利 = 4 000 000 × 70% = 2 800 000 (元)

需要说明的是，企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不需要进行账务处理，但应在附注中披露。企业分配的股票股利不通过“应付股


利”科目核算。

五、其他应付款

其他应付款是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项，如应付短期租赁固定资产租金、租入包装物租金、存入保证金等。

企业应设置“其他应付款”科目核算其他应付款的增减变动及其结存情况。该科目贷方登记发生的各种应付、暂收款项；借方登记偿还或转销的各种应付、暂收款项；该科目期末贷方余额，反映企业应付未付的其他应付款项。本科目按照其他应付款的项目和对方单位（或个人）设置明细科目进行明细核算。

企业发生其他各种应付、暂收款项时，借记“管理费用”等科目，贷记“其他应付款”科目；支付或退回其他各种应付、暂收款项时，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

 **【例3-12】** 甲公司从2×19年7月1日起，以短期租赁方式（期限三个月）租入管理用办公设备一批，每月租金8 000元，到期支付。9月30日，甲公司以银行存款支付应付租金24 000元，增值税进项税额为3 120元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）7月31日计提应付短期租入固定资产租金：

借：管理费用	8 000
贷：其他应付款	8 000

8月底计提应付短期租入固定资产租金的会计处理同上。

（2）9月30日支付租金和税金：

借：其他应付款	16 000
管理费用	8 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 120
贷：银行存款	27 120

第三节 应付职工薪酬

一、职工薪酬的内容

职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

这里所称的“职工”，主要包括三类人员：一是与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；二是未与企业订立劳动合同，但由企业正式任命的企业治理层和管理层人员，如董事会成员、监事会成员等；三是在企业的计划和控制下，虽未与企业

订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

职工薪酬主要包括以下内容：

（一）短期薪酬

短期薪酬是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：

（1）职工工资、奖金、津贴和补贴，是指按照构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬和增收节支的劳动报酬、为补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。其中，企业按照短期奖金计划向职工发放的奖金属于短期薪酬，按照长期奖金计划向职工发放的奖金属于其他长期职工福利。

（2）职工福利费，是指企业向职工提供的生活困难补助、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、防暑降温费等职工福利支出。

（3）医疗保险费、工伤保险费等社会保险费，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、工伤保险费。

（4）住房公积金，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

（5）工会经费和职工教育经费，是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术及提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

（6）短期带薪缺勤，是指职工虽然缺勤但企业仍向其支付报酬的安排，包括年休假、病假、婚假、产假、丧假、探亲假等。长期带薪缺勤属于其他长期职工福利。

（7）短期利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

（8）其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

（二）离职后福利

离职后福利是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

（三）辞退福利

辞退福利是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

（四）其他长期职工福利

其他长期职工福利是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，

包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

二、应付职工薪酬的科目设置

企业应设置“应付职工薪酬”科目，核算应付职工薪酬的计提、结算、使用等情况。该科目的贷方登记已分配计入有关成本费用项目的职工薪酬，借方登记实际发放的职工薪酬，包括扣还的款项等；期末贷方余额，反映企业应付未付的职工薪酬。

“应付职工薪酬”科目应按照“工资”“职工福利费”“非货币性福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费”“职工教育经费”“带薪缺勤”“利润分享计划”“设定提存计划”“设定受益计划”“辞退福利”等职工薪酬项目设置明细账进行明细核算。


三、短期薪酬的核算

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

（一）货币性职工薪酬

1. 职工工资、奖金、津贴和补贴


对于职工工资、奖金、津贴和补贴等货币性职工薪酬，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的职工工资、奖金、津贴和补贴等，根据职工提供服务的受益对象，将应确认的职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“合同履约成本”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——工资”科目。

 **【例3-13】** 甲企业2×19年7月份应付职工工资总额为693 000元，“工资费用分配汇总表”中列示的产品生产人员工资为480 000元，车间管理人员工资为105 000元，企业行政管理人员工资为90 600元，专设销售机构人员工资为17 400元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	480 000
制造费用	105 000
管理费用	90 600
销售费用	17 400
贷：应付职工薪酬——工资	693 000

实务中，企业一般在每月发放工资前，根据“工资费用分配汇总表”中的“实发金额”栏的合计数，通过开户银行支付给职工或从开户银行提取现金，然后再向职工发放。

企业按照有关规定向职工支付工资、奖金、津贴、补贴等，借记“应付职工薪酬——工资”科目，贷记“银行存款”“库存现金”等科目；企业从应付职工薪酬中扣还的各种款项（代垫的家属药费、个人所得税等），借记“应付职工薪酬”科目，贷记“银行存款”“库存现金”“其他应收款”“应交税费——应交个人所得税”等科目。

 **【例3-14】** 承【例3-13】，甲企业根据“工资费用分配汇总表”结算本月应付职工工资总额693 000元，其中企业代垫职工房租32 000元、代垫职工家属医药费8 000

元，实发工资 653 000 元。甲企业应编制如下会计分录：

(1) 向银行提取现金：

借：库存现金	653 000
贷：银行存款	653 000

(2) 用现金发放工资：

借：应付职工薪酬——工资	653 000
贷：库存现金	653 000

如果通过银行发放工资，该企业应编制如下会计分录：


借：应付职工薪酬——工资	653 000
贷：银行存款	653 000

(3) 结转代垫款项：

借：应付职工薪酬——工资	40 000
贷：其他应收款——职工房租	32 000
——代垫医药费	8 000


2. 职工福利费

对于职工福利费，企业应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——职工福利费”科目。

 **【例 3-15】** 乙企业下设一所职工食堂，每月根据在岗职工数量及岗位分布情况、相关历史经验数据等计算需要补贴食堂的金额，从而确定企业每期因补贴职工食堂需要承担的福利费金额。2×19 年 9 月，企业在岗职工共计 200 人，其中管理部门 30 人，生产车间生产人员 170 人，企业的历史经验数据表明，每个职工每月需补贴食堂 150 元。乙企业应编制如下会计分录：

借：生产成本	25 500
管理费用	4 500
贷：应付职工薪酬——职工福利费	30 000

本例中，乙企业应确认的职工福利费 = 150 × 200 = 30 000（元）。

 **【例 3-16】** 承【例 3-15】，2×19 年 10 月，乙企业支付 30 000 元补贴给食堂。乙企业应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬——职工福利费	30 000
贷：银行存款	30 000

3. 国家规定计提标准的职工薪酬


(1) 工会经费和职工教育经费。

根据《工会法》的规定，企业按每月全部职工工资总额的 2% 向工会拨缴经费，并在成本费用中列支，主要用于为职工服务和工会活动。

职工教育经费一般由企业按照每月工资总额的 8% 计提，主要用于职工接受岗位培

训、继续教育等方面的支出。

期末,企业根据规定的计提基础和比例计算确定应付工会经费、职工教育经费,借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“在建工程”“研发支出”等科目,贷记“应付职工薪酬——工会经费”“应付职工薪酬——职工教育经费”科目;实际上缴或发生实际开支时,借记“应付职工薪酬——工会经费”“应付职工薪酬——职工教育经费”,贷记“银行存款”等科目。

【例3-17】承【例3-13】,2×19年7月份,甲企业根据相关规定,分别按照职工工资总额的2%和8%的计提标准,确认应付工会经费和职工教育经费。甲企业应编制如下会计分录:

借: 生产成本——基本生产成本	48 000
制造费用	10 500
管理费用	9 060
销售费用	1 740
贷: 应付职工薪酬——工会经费	13 860
——职工教育经费	55 440

本例中,应确认的应付职工薪酬 $= (480\,000 + 105\,000 + 90\,600 + 17\,400) \times (2\% + 8\%) = 69\,300$ (元),其中,工会经费为13 860元、职工教育经费为55 440元。


本例中,应记入“生产成本”科目的金额 $= 480\,000 \times (2\% + 8\%) = 48\,000$ (元);应记入“制造费用”科目的金额 $= 105\,000 \times (2\% + 8\%) = 10\,500$ (元);应记入“管理费用”科目的金额 $= 90\,600 \times (2\% + 8\%) = 9\,060$ (元);应记入“销售费用”科目的金额 $= 17\,400 \times (2\% + 8\%) = 1\,740$ (元)。

(2) 社会保险费和住房公积金。

社会保险费包括医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费。企业承担的社会保险费,除养老保险费和失业保险费按规定确认为离职后福利外,其他的社会保险作为企业的短期薪酬。

住房公积金分为职工所在单位为职工缴存和职工个人缴存两部分,但其全部属于职工个人所有。

期末,对于企业应缴纳的社会保险费(不含基本养老费和失业保险费)和住房公积金,应按照国家规定的计提基础和比例,在职工提供服务期间根据受益对象计入当期损益或相关资产成本,并确认相应的应付职工薪酬金额,借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“在建工程”“研发支出”等科目,贷记“应付职工薪酬——社会保险费、住房公积金”科目;对于职工个人承担的社会保险费和住房公积金,由职工所在企业每月从其工资中代扣代缴,借记“应付职工薪酬——工资”科目,贷记“其他应付款——社会保险费(医疗保险、工伤保险)、住房公积金”科目。

【例3-18】承【例3-13】2×19年7月,该企业根据国家规定的计提标准,计算应由企业负担的向社会保险经办机构缴纳社会保险费(不含基本养老险和失业保险费)共计

83 160 元。按照规定标准计提住房公积金为 76 230 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	110 400
制造费用	24 150
管理费用	20 838
销售费用	4 002
贷：应付职工薪酬——社会保险费	83 160
——住房公积金	76 230

本例中，应确认的应付职工薪酬 = $83\,160 + 76\,230 = 159\,390$ （元），应记入“生产成本”科目的金额 = $159\,390 \times (480\,000 \div 693\,000) = 110\,400$ （元）；应记入“制造费用”科目的金额 = $159\,390 \times (105\,000 \div 693\,000) = 24\,150$ （元）；应记入“管理费用”科目的金额 = $159\,390 \times (90\,600 \div 693\,000) = 20\,838$ （元）；应记入“销售费用”科目的金额 = $159\,390 - 110\,400 - 24\,150 - 20\,838 = 4\,002$ （元）。


假定该企业从应付职工薪酬中代扣个人应缴纳的社会保险费（不含基本养老金和失业保险）20 790 元、住房公积金为 76 230 元，共计 97 020 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬——工资	97 020
贷：其他应付款——社会保险费	20 790
——住房公积金	76 230

4. 短期带薪缺勤

对于职工带薪缺勤，企业应当根据其性质及职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理。如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，企业应当作为其他长期职工福利处理。

（1）累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。确认累积带薪缺勤时，借记“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤”科目。

 **【例 3-19】** 丁企业从 2×18 年 1 月 1 日起实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 5 个工作日带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个公历年度，超过 1 年未使用的权利作废，在职工离开企业时也无权获得现金支付；职工休年假时，首先使用当年可享受的权利，不足部分再从上年结转的带薪年休假中扣除。

至 2×18 年 12 月 31 日丁企业有 2 000 名职工未享受当年的带薪年休假，丁企业预计 2×19 年其中有 1 900 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假，剩余 100 名职工每人将平均享受 6 天半年休假，假定这 100 名职工全部为总部各部门经理，该企业平均每名职工每个工作日工资为 300 元。不考虑其他相关因素。2×18 年 12 月 31 日，丁企业应编制如下会计分录：

借：管理费用	45 000
--------	--------

贷：应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤 45 000


丁企业在2×18年12月31日应当预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致的预期支付的金额，即相当于150天 $[100 \times (6.5 - 5)]$ 的年休假工资金额45 000元 (150×300) 。

(2) 非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债。为此，企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

企业确认职工享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬，视同职工出勤确认的当期损益或相关资产成本。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。


(二) 非货币性职工薪酬

企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的含税公允价值计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。将企业拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，并且同时借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“累计折旧”科目。租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。难以认定受益对象的非货币性福利，直接计入当期损益和应付职工薪酬。

 **【例3-20】** 甲公司为家电生产企业，共有职工200名，其中170名为直接参加生产的职工，30名为总部管理人员。2×19年12月，甲公司以其生产的每台成本为900元的电暖器作为春节福利发放给公司每名职工。该型号的电暖器不含增值税的市场售价为每台1 000元，甲公司销售商品适用的增值税税率为13%。甲公司应编制如下会计分录：

借：生产成本	192 100
管理费用	33 900
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	226 000

本例中，应确认的应付职工薪酬 $= 200 \times 1\,000 + 200 \times 1\,000 \times 13\% = 226\,000$ （元）。其中，应记入“生产成本”科目的金额 $= 170 \times 1\,000 + 170 \times 1\,000 \times 13\% = 192\,100$ （元）；应记入“管理费用”科目的金额 $= 30 \times 1\,000 + 30 \times 1\,000 \times 13\% = 33\,900$ （元）。

 **【例3-21】** 甲公司为总部各部门经理级别以上职工提供汽车免费使用，同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。甲公司总部共有部门经理以上职工20名，每人

提供一辆桑塔纳汽车免费使用,假定每辆桑塔纳汽车每月计提折旧1 000元;该公司共有副总裁以上高级管理人员5名,公司为其每人租赁一套面积为200平方米的公寓,月租金为每套8 000元(含税)。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 确认提供汽车的非货币性福利:

借: 管理费用	20 000
贷: 应付职工薪酬——非货币性福利	20 000
借: 应付职工薪酬——非货币性福利	20 000
贷: 累计折旧	20 000


公司提供汽车供职工使用的非货币性福利 = $20 \times 1\,000 = 20\,000$ (元)

(2) 确认为职工租赁住房的非货币性福利:

借: 管理费用	40 000
贷: 应付职工薪酬——非货币性福利	40 000

公司租赁住房供职工使用的非货币性福利 = $5 \times 8\,000 = 40\,000$ (元)

企业以自产产品作为职工薪酬发放给职工时,应确认主营业务收入,借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目,贷记“主营业务收入”科目,同时结转相关成本,涉及增值税销项税额的,还应进行相应的处理,借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。企业支付租赁住房等资产供职工无偿使用所发生的租金,借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目,贷记“银行存款”等科目。

 【例3-22】承【例3-20】和【例3-21】,甲公司向职工发放电暖器作为非货币性福利,应确认主营业务收入,同时根据现行增值税制度规定,计算增值税销项税额。甲公司应编制如下会计分录:

借: 应付职工薪酬——非货币性福利	226 000
贷: 主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	26 000
借: 主营业务成本	180 000
贷: 库存商品——电暖器	180 000

甲公司应确认的主营业务收入 = $200 \times 1\,000 = 200\,000$ (元)

甲公司应确认的增值税销项税额 = $200 \times 1\,000 \times 13\% = 26\,000$ (元)

甲公司应结转的销售成本 = $200 \times 900 = 180\,000$ (元)

甲公司每月支付副总裁以上高级管理人员住房租金时,应编制如下会计分录:

借: 应付职工薪酬——非货币性福利	40 000
贷: 银行存款	40 000

四、设定提存计划的核算

对于设定提存计划,企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金,确认为应付职工薪酬,并计入当期损益或相关资产成

本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——设定提存计划”科目。

【例 3-23】承【例 3-13】，甲企业根据所在地政府规定，按照职工工资总额的 16% 计提基本养老保险费，缴存当地社会保险经办机构。2×19 年 7 月份，甲企业缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 76 800 元，应计入制造费用的金额为 16 800 元，应计入管理费用的金额为 14 496 元，应计入销售费用的金额为 2 784 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	76 800
制造费用	16 800
管理费用	14 496
销售费用	2 784
贷：应付职工薪酬——设定提存计划——基本养老保险费	110 880

第四节 应交税费

一、应交税费概述

企业根据税法规定应交纳的各种税费包括：增值税、消费税、企业所得税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、教育费附加、印花税、耕地占用税、契税、车辆购置税等。

企业应通过“应交税费”科目，核算各种税费的应交、交纳等情况。该科目贷方登记应交纳的各种税费等，借方登记实际交纳的税费；期末余额一般在贷方，反映企业尚未交纳的税费，期末余额如在借方，反映企业多交或尚未抵扣的税费。本科目按应交税费项目设置明细科目进行明细核算。

企业代扣代缴的个人所得税，也通过“应交税费”科目核算，而企业交纳的印花税、耕地占用税等不需要预计应交数的税金，不通过“应交税费”科目核算。

二、应交增值税

（一）增值税概述

1. 增值税征税范围和纳税义务人

增值税是以商品（含应税劳务、应税行为）在流转过程中实现的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。按照我国现行增值税制度的规定，在我国境内销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产以及进口货物的企业、单位和个人为增值税的纳税人。其中，“服务”是指提供交通运输服务、建筑服务、邮政服务、电信服务、金融服务、现代服务、生活服务。

根据经营规模大小及会计核算水平的健全程度，增值税纳税人分为一般纳税人和小

规模纳税人。

一般纳税人是指年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准的增值税一般纳税人。小规模纳税人是指年应税销售额未超过规定标准，并且会计核算不健全，不能够提供准确税务资料的增值税一般纳税人。

2. 增值税的计税方法

计算增值税的方法分为一般计税方法和简易计税方法。

增值税的一般计税方法，是先按当期销售额和适用的税率计算出销项税额，然后以该销项税额对当期购进项目支付的税款（即进项税额）进行抵扣，间接算出当期的应纳税额。应纳税额的计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

公式中的“当期销项税额”是指纳税人当期销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产时按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税税额。其中，销售额是指纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。当期销项税额的计算公式：

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{增值税税率}$$

公式中的“当期进项税额”是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税税额。下列进项税额准予从销项税额中抵扣：（1）从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税税额。（2）从海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额。（3）购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算的进项税额；如用于生产销售或委托加工13%税率货物的农产品，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和10%的扣除率计算的进项税额。（4）从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，从税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税税额。（5）一般纳税人支付的道路、桥、闸通行费，凭取得的通行费发票上注明的收费金额和规定的方法计算的可抵扣的增值税进项税额。

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

一般纳税人采用的税率分为13%、9%、6%和零税率。

一般纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物，税率为13%。

一般纳税人销售或者进口粮食等农产品、食用植物油、食用盐、自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品、图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物、饲料、化肥、农药、农机、农膜以及国务院及其有关部门规定的其他货物，税率为9%；提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，税率为9%；其他应税行为，税率为6%。

一般纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。境内单位和个人发生的跨境应税行为税率为零，具体范围由财政部和国家税务总局另行规定。

增值税的简易计税方法是按照销售额与征收率的乘积计算应纳税额，不得抵扣进项税额。应纳税额的计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

公式中的销售额不包括其应纳税额，如果纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，应按照公式“销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率)”还原为不含税销售额计算。

增值税一般纳税人计算增值税大多采用一般计税方法；小规模纳税人一般采用简易计税方法；一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税销售行为，也可以选择简易计税方式计税，但是不得抵扣进项税额。

采用简易计税方式的增值税征收率为3%，国家另有规定的除外。

（二）一般纳税人的账务处理

1. 增值税核算应设置的会计科目

为了核算企业应交增值税的发生、抵扣、交纳、退税及转出等情况，增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”“未交增值税”“预交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“待转销项税额”“增值税留抵税额”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”等明细科目。

（1）“应交增值税”明细科目，核算一般纳税人进项税额、销项税额抵减、已交税金、转出未交增值税、减免税款、出口抵减内销产品应纳税额、销项税额、出口退税、进项税额转出、转出多交增值税等情况。该明细账设置以下专栏：①“进项税额”专栏，记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税税额；②“销项税额抵减”专栏，记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额；③“已交税金”专栏，记录一般纳税人当月已交纳的应交增值税税额；④“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏，分别记录一般纳税人月度终了转出当月应交未交或多交的增值税税额；⑤“减免税款”专栏，记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税税额；⑥“出口抵减内销产品应纳税额”专栏，记录实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额；⑦“销项税额”专栏，记录一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税税额；⑧“出口退税”专栏，记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税税额；⑨“进项税额转出”专栏，记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。

（2）“未交增值税”明细科目，核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预交的增值税税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税税额。

（3）“预交增值税”明细科目，核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，以及其他按现行

增值税制度规定应预交的增值税税额。

(4) “待抵扣进项税额”明细科目,核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证,按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。

(5) “待认证进项税额”明细科目,核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。包括:一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣,但尚未经税务机关认证的进项税额;一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

(6) “待转销项税额”明细科目,核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已确认相关收入(或利得)但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税税额。

(7) “简易计税”明细科目,核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。


(8) “转让金融商品应交增值税”明细科目,核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税税额。

(9) “代扣代缴增值税”明细科目,核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

2. 取得资产、接受劳务或服务

(1) 一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,按应计入相关成本费用或资产的金额,借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”“生产成本”“无形资产”“固定资产”“管理费用”等科目,按当月已认证的可抵扣增值税税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按当月未认证的可抵扣增值税额,借记“应交税费——待认证进项税额”科目,按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。购进货物等发生的退货,应根据税务机关开具的红字增值税专用发票编制相反的会计分录,如原增值税专用发票未做认证,应将发票退回并作相反的会计分录。

企业购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算的进项税额;购进用于生产销售或委托加工13%税率货物的农产品,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和10%的扣除率计算的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按农产品买价扣除进项税额后的差额,借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目,按照应付或实际支付的价款,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。

 **【例3-24】** 甲公司为增值税一般纳税人,销售商品适用的增值税税率为13%,原材料按实际成本核算,销售商品价格为不含增值税的公允价格。2×19年6月份发生交易或事项以及相关的会计分录如下:

①5日,购入原材料一批,增值税专用发票上注明的价款为120 000元,增值税税额为15 600元,材料尚未到达,全部款项已用银行存款支付。

借：在途物资	120 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	15 600
贷：银行存款	135 600

②10日，收到5日购入的原材料并验收入库，实际成本总额为120 000元。同日，与运输公司结清运输费用，增值税专用发票上注明的运输费用为5 000元，增值税税额为450元，运输费用和增值税税额已用转账支票付讫。

借：原材料	125 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	450
贷：银行存款	5 450
在途物资	120 000

③15日，购入不需要安装的生产设备一台，增值税专用发票上注明的价款为30 000元，增值税税额为3 900元，款项尚未支付。

借：固定资产	30 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 900
贷：应付账款	33 900

④20日，购入农产品一批，农产品收购发票上注明的买价为200 000元，规定的扣除率为9%，货物尚未到达，价款已用银行存款支付。

借：在途物资	182 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	18 000
贷：银行存款	200 000

进项税额 = 购买价款 × 扣除率 = 200 000 × 9% = 18 000（元）

⑤25日，企业管理部门委托外单位修理机器设备，取得对方开具的增值税专用发票上注明的修理费用为20 000元，增值税税额为2 600元，款项已用银行存款支付。

借：管理费用	20 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	2 600
贷：银行存款	22 600

⑥25日，该公司购进一幢简易办公楼作为固定资产核算，并投入使用。已取得增值税专用发票并经税务机关认证，增值税专用发票上注明的价款为1 500 000元，增值税税额为135 000元，全部款项以银行存款支付。不考虑其他相关因素。

借：固定资产	1 500 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	135 000
贷：银行存款	1 635 000

（2）货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证。企业购进的货物等已到达并验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的，应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账。下月初，用红字冲销原暂估入账金额，待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“原材料”“库存商品”“固定资产”“无形资产”等科目，按可抵扣的增值税

额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。

💡【例3-25】承【例3-24】,2×19年6月30日,甲公司购进原材料一批已验收入库,但尚未收到增值税扣税凭证,款项也未支付。随货同行的材料清单列明的原材料销售价格为260 000元。甲公司应编制如下会计分录:

借: 原材料	260 000
贷: 应付账款	260 000

下月初,用红字冲销原暂估入账金额:

借: 原材料	260 000
贷: 应付账款	260 000

7月10日,取得相关增值税专用发票上注明的价款为260 000元,增值税税额为33 800元,增值税专用发票已经认证。全部款项以银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录:

借: 原材料	260 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	33 800
贷: 银行存款	293 800

(3) 进项税额转出。企业已单独确认进项税额的购进货物、加工修理修配劳务或者服务、无形资产或者不动产但其事后改变用途(如用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、非增值税应税项目等),或发生非正常损失,原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额,按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣。这里所说的“非正常损失”,根据现行增值税制度规定,是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质,以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

进项税额转出的账务处理为,借记“待处理财产损溢”“应付职工薪酬”“固定资产”“无形资产”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”“应交税费——待抵扣进项税额”或“应交税费——待认证进项税额”科目。属于转作待处理财产损失的进项税额,应与非正常损失的购进货物、在产品或库存商品、固定资产或无形资产的成本一并处理。

💡【例3-26】承【例3-24】,2×19年6月份,甲公司发生进项税额转出事项如下:


①10日,库存材料因管理不善发生火灾损失,材料实际成本为20 000元,相关增值税专用发票上注明的增值税税额为2 600元。甲公司将毁损库存材料作为待处理财产损溢入账。

借: 待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	22 600
贷: 原材料	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	2 600

②18日,领用一批外购原材料用于集体福利,该批原材料的实际成本为60 000元,相关增值税专用发票上注明的增值税税额为7 800元。

借：应付职工薪酬——职工福利费	67 800
贷：原材料	60 000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	7 800

需要说明的是，一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，即使取得的增值税专用发票上已注明增值税进项税额，该税额按照现行增值税制度规定也不得从销项税额中抵扣的，取得增值税专用发票时，应将待认证的目前不可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。经税务机关认证为不可抵扣的增值税进项税额时，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——待认证进项税额”科目；同时，将增值税进项税额转出，借记相关成本费用或资产科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

 【例3-27】承《例3-24》，2×19年6月28日，甲公司外购空调扇300台作为福利发放给直接从事生产的职工，取得的增值税专用发票上注明的价款为150 000元、增值税税额为19 500元，以银行存款支付了购买空调扇的价款和增值税进项税额，增值税专用发票尚未经税务机关认证。甲公司应编制如下会计分录：

①购入时：

借：库存商品——空调扇	150 000
应交税费——待认证进项税额	19 500
贷：银行存款	169 500

②经税务机关认证不可抵扣时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	19 500
贷：应交税费——待认证进项税额	19 500

同时，

借：库存商品——空调扇	19 500
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	19 500

③实际发放时：


借：应付职工薪酬——非货币性福利	169 500
贷：库存商品——空调扇	169 500

3. 销售等业务的账务处理

（1）企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，应当按应收或已收的金额，借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目，按取得的收益金额，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”“固定资产清理”等科目，按现行增值税制度规定计算的销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税额），贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目。

企业销售货物等发生销售退回的，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票作相反的会计分录。根据会计准则相关规定的收入或利得确认时点早于按照现行增值税制度

确认增值税纳税义务发生时点的,应将相关销项税额记入“应交税费——待转销项税额”科目,待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目。按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于根据会计准则相关规定收入或利得确认时点的,应将应纳增值税额,借记“应收账款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目,根据会计准则相关规定确认收入或利得时,应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入或利得。

 **【例 3-28】** 承【例 3-24】,2×19 年 6 月份,甲公司发生与销售相关的交易或事项如下:


①15 日,销售产品一批,开具增值税专用发票上注明的价款为 3 000 000 元,增值税税额为 390 000 元,提货单和增值税专用发票已交给买方,款项尚未收到。

借: 应收账款	3 390 000
贷: 主营业务收入	3 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	390 000

②28 日,为外单位代加工电脑桌 500 个,每个收取加工费 80 元,已加工完成。开具增值税专用发票上注明的价款为 40 000 元,增值税税额为 5 200 元,款项已收到并存入银行。

借: 银行存款	45 200
贷: 主营业务收入	40 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 200

(2) 视同销售。企业有些交易和事项按照现行增值税制度规定,应视同对外销售处理,计算应交增值税。视同销售需要交纳增值税的事项主要有:企业将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费、作为投资提供给其他单位或个体工商户、分配给股东或投资者、对外捐赠等。在这些情况下,企业应当根据视同销售的具体内容,按照现行增值税制度规定计算的销项税额(或采用简易计税方法计算的应纳增值税税额),借记“长期股权投资”“应付职工薪酬”“利润分配”“营业外支出”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目。

 **【例 3-29】** 承【例 3-24】,2×19 年 6 月份,甲公司发生的视同销售交易或事项如下:

①10 日,以公司生产的产品对外捐赠,该批产品的实际成本为 200 000 元,市场不含税售价为 250 000 元,开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为 32 500 元。

借: 营业外支出	232 500
贷: 库存商品	200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	32 500

甲公司自产产品对外捐赠应交的增值税销项税额 = 250 000 × 13% = 32 500 (元)

②25 日,甲公司用一批原材料对外进行长期股权投资。该批原材料实际成本为 600 000

元，双方协商不含税价值为 750 000 元，开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为 97 500 元。

借：长期股权投资	847 500
贷：其他业务收入	750 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	97 500


同时，

借：其他业务成本	600 000
贷：原材料	600 000

甲公司对外投资原材料应交的增值税销项税额 = $750\,000 \times 13\% = 97\,500$ （元）

4. 交纳增值税

企业交纳当月应交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目，贷记“银行存款”科目；企业交纳以前期间未交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

 【例 3-30】承【例 3-24】至【例 3-29】，2×19 年 6 月份，甲公司当月发生增值税销项税额合计为 525 200 元，增值税进项税额转出合计为 29 900 元，增值税进项税额合计为 195 050 元。甲公司当月应交增值税计算结果如下：


当月应交增值税 = $525\,200 + 29\,900 - 195\,050 = 360\,050$ （元）

甲公司当月实际交纳增值税税款 310 050 元，编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（已交税金）	310 050
贷：银行存款	310 050

5. 月末转出多交增值税和未交增值税

月度终了，企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。对于当月应交未交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（转出未交增值税）”科目，贷记“应交税费——未交增值税”科目；对于当月多交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“应交税费——应交增值税（转出多交增值税）”科目。

 【例 3-31】承【例 3-30】，2×19 年 6 月 30 日，甲公司将尚未交纳的其余增值税税款 50 000 元进行转账。甲公司编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）	50 000
贷：应交税费——未交增值税	50 000

7 月份，甲公司交纳 6 月未交的增值税 50 000 元，编制如下会计分录：

借：应交税费——未交增值税	50 000
贷：银行存款	50 000

需要说明的是，企业购入材料、商品等不能取得增值税专用发票的，发生的增值税应计入材料采购成本，借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人核算增值税采用简化的方法，即购进货物、应税服务或应税行为，取得增值税专用发票上注明的增值税，一律不予抵扣，直接计入相关成本费用或资产。小规模纳税人销售货物、应税服务或应税行为时，按照不含税的销售额和规定的增值税征收率计算应缴纳的增值税（即应纳税额），但不得开具增值税专用发票。


一般来说，小规模纳税人采用销售额和应纳税额合并定价的方法并向客户结算款项，销售货物、应税劳务或应税行为后，应进行价税分离，确定不含税的销售额。不含税的销售额计算公式：

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

$$\text{应纳税额} = \text{不含税销售额} \times \text{征收率}$$

小规模纳税人进行账务处理时，只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，该明细科目不再设置增值税专栏。“应交税费——应交增值税”科目贷方登记应缴纳的增值税，借方登记已缴纳的增值税；期末贷方余额，反映小规模纳税人尚未缴纳的增值税，期末借方余额，反映小规模纳税人多缴纳的增值税。

小规模纳税人购进货物、应税服务或应税行为，按照应付或实际支付的全部款项（包括支付的增值税税额），借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目；销售货物、应税服务或应税行为，应按全部价款（包括应交的增值税税额），借记“银行存款”等科目，按不含税的销售额，贷记“主营业务收入”等科目，按应交增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税”科目。

 **【例 3-32】** 某企业为增值税小规模纳税人，适用增值税征收率为 3%，原材料按实际成本核算。该企业发生经济交易如下：购入原材料一批，取得增值税专用发票上注明的价款为 30 000 元，增值税税额为 3 900 元，全部款项以银行存款支付，材料已验收入库。销售产品一批，开具的普通发票上注明的货款（含税）为 51 500 元，款项已存入银行。用银行存款交纳增值税 1 500 元。该企业应编制如下会计分录：

（1）购入原材料：

借：原材料	33 900
贷：银行存款	33 900

（2）销售产品：

借：银行存款	51 500
贷：主营业务收入	50 000
应交税费——应交增值税	1 500

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率}) = 51\,500 \div (1 + 3\%) = 50\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳增值税} = \text{不含税销售额} \times \text{征收率} = 50\,000 \times 3\% = 1\,500 \text{ (元)}$$

（3）交纳增值税：


借：应交税费——应交增值税	1 500
贷：银行存款	1 500

（四）差额征税的账务处理

根据财政部和国家税务总局“营改增”相关规定，对于企业发生的某些业务（金融商品转让、经纪代理服务、融资租赁和融资性售后回租业务、一般纳税人提供客运场站服务、试点纳税人提供旅游服务、选择简易计税方法提供建筑服务等）无法通过抵扣机制避免重复征税的，应采用差额征税方式计算交纳增值税。

1. 企业按规定相关成本费用允许扣减销售额的账务处理

按现行增值税制度规定，企业发生相关成本费用允许扣减销售额的，发生成本费用时，按应付或实际支付的金额，借记“主营业务成本”等科目，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额抵减）”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“主营业务成本”等科目。

 **【例3-33】**某旅行社为增值税一般纳税人，应交增值税采用差额征税方式核算。2×19年7月份，该旅行社为乙公司提供职工境内旅游服务，向乙公司收取含税价款318 000元，其中增值税18 000元，全部款项已收妥入账。旅行社以银行存款支付其他接团旅游企业的旅游费用和其他单位相关费用共计254 400元，其中，因允许扣减销售额而减少的销项税额14 400元。该旅行社应编制如下会计分录：

（1）确认旅游服务收入：

借：银行存款	318 000
贷：主营业务收入	300 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	18 000

（2）支付旅游费用等：

借：主营业务成本	254 400
贷：银行存款	254 400

（3）根据增值税扣税凭证抵减销项税额，并调整成本：

借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减）	14 400
贷：主营业务成本	14 400

上述分录（2）、（3）可合并编制如下会计分录：

借：主营业务成本	240 000
应交税费——应交增值税（销项税额抵减）	14 400
贷：银行存款	254 400

2. 企业转让金融商品按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额

按现行增值税制度规定，企业实际转让金融商品，月末，如产生转让收益，则按应纳税额，借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目；如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额，借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“投资收益”等科目。交纳增值税时，应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。年末，“应交税费——转让金融


商品应交增值税”科目如有借方余额，则借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

（五）增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的账务处理

按现行增值税制度规定，企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减。增值税税控系统专用设备，包括增值税防伪税控系统设备（如金税卡、IC卡、读卡器或金税盘和报税盘）、货物运输业增值税专用发票税控系统设备（如税控盘和报税盘）、机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统的设备（如税控盘和传输盘）。

企业初次购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“管理费用”等科目。

企业发生增值税税控系统专用设备技术维护费，应按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“管理费用”等科目。

 **【例3-34】**某公司为增值税一般纳税人，初次购买数台增值税税控系统专用设备作为固定资产核算，取得增值税专用发票上注明的价款为38 000元，增值税税额为4 940元，价款和税款以银行存款支付。该公司应编制如下会计分录：

（1）取得设备，支付价款和税款时：

借：固定资产	42 940
贷：银行存款	42 940

（2）按规定抵减增值税应纳税额时：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）	42 940
贷：管理费用	42 940

小微企业在取得销售收入时，应当按照现行增值税制度的规定计算应交增值税，并确认为应交税费，在达到增值税制度规定的免征增值税条件时，将有关应交增值税转入当期损益。

三、应交消费税

（一）消费税概述

消费税是指在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，按其流转额交纳的一种税。消费税有从价定率、从量定额、从价定率和从量定额复合计税（简称“复合计税”）三种征收方法。采取从价定率方法征收的消费税，以不含增值税的销售额为税基，按照税法规定的税率计算。企业的销售收入包含增值税的，应将其换算为不含增值税的销售额。采取从量定额计征的消费税，按税法确定的企业应税消费品的数量和单位应税消费品应缴纳的消费税计算确定。采取复合计税计征的消费税，由以不含增值


税的销售额为税基,按照税法规定的税率计算的消费税和根据按税法确定的企业应税消费品的数量和单位应税消费品应缴纳的消费税计算的消费税合计确定。

(二) 应交消费税的账务处理

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目,核算应交消费税的发生、交纳情况。该科目贷方登记应交纳的消费税,借方登记已交纳的消费税,期末贷方余额,反映企业尚未交纳的消费税,期末借方余额,反映企业多交纳的消费税。

1. 销售应税消费品

企业销售应税消费品应交的消费税,应借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

 **【例 3-35】** 甲企业销售所生产的化妆品,价款 1 000 000 元(不含增值税),开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为 130 000 元,适用的消费税税率为 15%,款项已存入银行。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 取得价款和税款时:

借: 银行存款	1 130 000
贷: 主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	130 000


(2) 计算应交纳的消费税:

应纳消费税税额 = 1 000 000 × 15% = 150 000 (元)


借: 税金及附加	150 000
贷: 应交税费——应交消费税	150 000

2. 自产自用应税消费品

企业将生产的应税消费品用于在建工程等非生产机构时,按规定应交纳的消费税,借记“在建工程”等科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

 **【例 3-36】** 乙企业在建工程领用自产柴油,成本为 50 000 元,应纳消费税 6 000 元。不考虑其他相关税费。乙企业应编制如下会计分录:

借: 在建工程	56 000
贷: 库存商品	50 000
应交税费——应交消费税	6 000

 **【例 3-37】** 丙企业下设的职工食堂享受企业提供的补贴,本月领用自产产品一批,该产品的成本为 20 000 元,市场不含税售价为 30 000 元,适用的增值税税率为 13%、消费税税率为 10%。丙企业应编制如下会计分录:


借: 应付职工薪酬——职工福利费	33 900
税金及附加	3 000
贷: 主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 900
——应交消费税	3 000

同时,

借: 主营业务成本	20 000
贷: 库存商品	20 000

3. 委托加工应税消费品

企业如有应交消费税的委托加工物资,一般应由受托方代收代缴消费税。委托加工物资收回后,直接用于销售的,应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本,借记“委托加工物资”等科目,贷记“应付账款”“银行存款”等科目;委托加工物资收回后用于连续生产应税消费品的,按规定准予抵扣的,应按已由受托方代收代缴的消费税,借记“应交税费——应交消费税”科目,贷记“应付账款”“银行存款”等科目,待用委托加工的应税消费品生产出应纳消费税的产品销售时,再缴纳消费税。

 **【例 3-38】** 甲企业委托乙企业代为加工一批应交消费税的材料(非金银首饰)。甲企业发出材料的成本为 2 000 000 元,应付加工费为 400 000 元,增值税税率为 13%,由乙企业代收代缴的消费税为 160 000 元。材料已经加工完成,并由甲企业收回验收入库,加工费及相关税金尚未支付。甲企业采用实际成本法进行原材料的核算。甲企业应编制如下会计分录:

(1) 委托加工物资收回继续用于生产应税消费品:

借: 委托加工物资	2 000 000
贷: 原材料	2 000 000
借: 委托加工物资	400 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	52 000
——应交消费税	160 000
贷: 应付账款	612 000
借: 原材料	2 400 000
贷: 委托加工物资	2 400 000

(2) 如果委托加工物资收回直接对外销售:

借: 委托加工物资	2 000 000
贷: 原材料	2 000 000
借: 委托加工物资	560 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	52 000
贷: 应付账款	612 000
借: 原材料	2 560 000
贷: 委托加工物资	2 560 000

4. 进口应税消费品

企业进口应税物资交纳的消费税由海关代征。应交的消费税按照组成计税价格和规定的税率计算,消费税计入该项物资成本,借记“在途物资”“材料采购”“原材料”“库存商品”科目,贷记“银行存款”等科目。



【例3-39】甲企业从国外进口一批需要交纳消费税的商品，已知该商品关税完税价格为540 000元，按规定应交纳关税108 000元，假定进口的应税消费品的消费税税率为10%、增值税税率为13%。货物报关后，自海关取得的“海关进口消费税专用缴款书”注明的消费税为72 000元、“海关进口增值税专用缴款书”注明的增值税为93 600元。进口商品已验收入库，全部货款和税款已用银行存款支付。甲企业应编制如下会计分录：

进口商品的入账成本 = $540\,000 + 108\,000 + 72\,000 = 720\,000$ （元）

借：库存商品	720 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	93 600
贷：银行存款	813 600

本例中，应交消费税税额 = $[(540\,000 + 108\,000) \div (1 - 10\%)] \times 10\% = 72\,000$ （元）；应交增值税税额 = $(540\,000 + 108\,000 + 72\,000) \times 13\% = 93\,600$ （元）。

四、其他应交税费

其他应交税费是指除上述应交税费以外的其他各种应上交国家的税费，包括应交资源税、应交城市维护建设税、应交土地增值税、应交所得税、应交房产税、应交土地使用税、应交车船税、应交教育费附加、应交个人所得税等。企业应当在“应交税费”科目下设置相应的明细科目进行核算，贷方登记应交纳的有关税费，借方登记已交纳的有关税费，期末贷方余额，反映企业尚未交纳的有关税费。

（一）应交资源税

资源税是对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的税。对外销售应税产品应交纳的资源税应记入“税金及附加”科目，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目；自产自用应税产品应交纳的资源税应记入“生产成本”“制造费用”等科目，借记“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目。



【例3-40】甲企业本期对外销售资源税应税矿产品3 600吨、将自产资源税应税矿产品800吨用于其产品生产，税法规定每吨矿产品应交资源税5元。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算对外销售应税矿产品应交资源税：

借：税金及附加	18 000
贷：应交税费——应交资源税	18 000

企业对外销售应税产品而应交的资源税 = $3\,600 \times 5 = 18\,000$ （元）

（2）计算自用应税矿产品应交资源税：

借：生产成本	4 000
贷：应交税费——应交资源税	4 000

企业自产自用应税矿产品而应交纳的资源税 = $800 \times 5 = 4\,000$ （元）

（3）交纳资源税：

借：应交税费——应交资源税	22 000
---------------	--------

贷：银行存款


22 000

(二) 应交城市维护建设税

城市维护建设税是以增值税和消费税为计税依据征收的一种税。其纳税人为缴纳增值税和消费税的单位和个人，以纳税人实际缴纳的增值税和消费税税额为计税依据，并分别与两项税金同时缴纳。税率因纳税人所在地不同从1%~7%不等。应纳税计算公式为：

应纳税额 = (实际缴纳的增值税 + 实际缴纳的消费税) × 适用税率

企业按规定计算出应缴纳的城市维护建设税，借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交城市维护建设税”科目。缴纳城市维护建设税，借记“应交税费——应交城市维护建设税”科目，贷记“银行存款”科目。

 **【例3-41】** 2×19年5月份，甲企业实际缴纳增值税510 000元、消费税240 000元，适用的城市维护建设税税率为7%。甲企业应编制如下会计分录：

(1) 计算应交城市维护建设税：

借：税金及附加	52 500
贷：应交税费——应交城市维护建设税	52 500


应交的城市维护建设税 = (510 000 + 240 000) × 7% = 52 500 (元)

(2) 用银行存款缴纳城市维护建设税：

借：应交税费——应交城市维护建设税	52 500
贷：银行存款	52 500

(三) 应交教育费附加

教育费附加是指为了加快发展地方教育事业、扩大地方教育经费资金来源而向企业征收的附加费用。教育费附加以各单位实际缴纳的增值税、消费税的税额为计征依据，按其一定比例分别与增值税、消费税同时缴纳。企业按规定计算出应缴纳的教育费附加，借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交教育费附加”科目。

 **【例3-42】** 甲企业按税法规定计算，2×19年第四季度应缴纳教育费附加300 000元。款项已经用银行存款支付。甲企业应编制如下会计分录：

(1) 计算应缴纳的教育费附加：

借：税金及附加	300 000
贷：应交税费——应交教育费附加	300 000

(2) 缴纳教育费附加：

借：应交税费——应交教育费附加	300 000
贷：银行存款	300 000


(四) 应交土地增值税

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（简称“转让房地产”）并取得增值性收入的单位和个人所征收的一种税。

土地增值税按照转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收。转让房地产的增值额是转让收入减去税法规定扣除项目金额后的余额，其中，转让收入包括货币收入、

实物收入和其他收入；扣除项目主要包括取得土地使用权所支付的金额、开发土地的成本及费用、新建房及配套设施的成本及费用、与转让房地产有关的税金、旧房及建筑物的评估价格、财政部确定的其他扣除项目等。土地增值税采用四级超率累进税率，其中最低税率为30%，最高税率为60%。

根据企业对房地产核算方法不同，企业应交土地增值税的账务处理也有所区别：企业转让的土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的，转让时应交的土地增值税，借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；土地使用权在“无形资产”科目核算的，借记“银行存款”“累计摊销”“无形资产减值准备”科目，按应交的土地增值税，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，同时冲销土地使用权的账面价值，贷记“无形资产”科目，按其差额，借记或贷记“资产处置损益”科目；房地产开发经营企业销售房地产应交纳的土地增值税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。交纳土地增值税，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

 **【例3-43】**甲企业对外转让一栋厂房，根据税法规定计算的应交土地增值税为25 000元。甲企业应编制如下会计分录：

(1) 计算应交土地增值税：

借：固定资产清理	25 000
贷：应交税费——应交土地增值税	25 000

(2) 用银行存款交纳土地增值税：

借：应交税费——应交土地增值税	25 000
贷：银行存款	25 000


(五) 应交房产税、城镇土地使用税和车船税

房产税是国家对在城市、县城、建制镇和工矿区征收的由产权所有人缴纳的一种税。房产税依照房产原值一次减除10%~30%后的余额计算交纳。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定；房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

城镇土地使用税是以城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人为纳税人，以其实际占用的土地面积和规定税额计算征收。

车船税是以车辆、船舶（简称“车船”）为课征对象，向车船的所有人或者管理人征收的一种税。

企业应交的房产税、城镇土地使用税、车船税，记入“税金及附加”科目，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交房产税、应交城镇土地使用税、应交车船税”科目。

 **【例3-44】**某企业按税法规定本期应交纳房产税160 000元、车船税38 000元、城镇土地使用税45 000元。该企业应编制如下会计分录：

(1) 计算应交纳上述税金:


借: 税金及附加	243 000
贷: 应交税费——应交房产税	160 000
——应交城镇土地使用税	45 000
——应交车船税	38 000

(2) 用银行存款交纳上述税金:

借: 应交税费——应交房产税	160 000
——应交城镇土地使用税	45 000
——应交车船税	38 000
贷: 银行存款	243 000

(六) 应交个人所得税

企业职工按规定应交纳的个人所得税通常由单位代扣代缴。企业按规定计算的代扣代缴的职工个人所得税, 借记“应付职工薪酬”科目, 贷记“应交税费——应交个人所得税”科目; 企业交纳个人所得税时, 借记“应交税费——应交个人所得税”科目, 贷记“银行存款”等科目。

 **【例 3-45】** 某企业结算本月应付职工工资总额 300 000 元, 按税法规定应代扣代缴的职工个人所得税共计 3 000 元, 实发工资 297 000 元。该企业应编制如下会计分录:

(1) 代扣个人所得税:

借: 应付职工薪酬——工资	3 000
贷: 应交税费——应交个人所得税	3 000

(2) 交纳个人所得税:

借: 应交税费——应交个人所得税	3 000
贷: 银行存款	3 000

第四章 所有者权益

所有者权益按其来源可分为所有者投入的资本、其他综合收益、留存收益等，通常由实收资本（或股本）、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、专项储备、留存收益构成。本章重点介绍实收资本、资本公积和留存收益的有关内容。

第一节 实收资本或股本

一、实收资本或股本概述

实收资本是指企业按照章程规定或合同、协议约定，接受投资者投入企业的资本。实收资本的构成比例或股东的股份比例，是确定所有者在企业所有者权益中份额的基础，也是企业进行利润或股利分配的主要依据。

我国《公司法》规定，股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。企业应当对作为出资的非货币财产评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。股东不按照前款规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。企业收到所有者投入企业的资本后，应根据有关原始凭证（如投资清单、银行通知单等），分别不同的出资方式进行会计处理。

二、实收资本或股本的账务处理


股份有限公司应设置“股本”科目，其他各类企业应设置“实收资本”科目，反映和监督企业实际收到的投资者投入资本的情况。“实收资本”科目贷方登记企业收到投资者符合注册资本的出资额；借方登记企业按照法定程序报经批准减少的注册资本额；期末余额在贷方，反映企业实有的资本额。“实收资本”科目应按照投资者设置明细账进行明细核算。

（一）接受现金资产投资

1. 股份有限公司以外的企业接受现金资产投资

企业接受现金资产投资时，应以实际收到的金额或存入企业开户银行的金额，借记“银行存款”等科目，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本中所占份额的部分，贷记“实收资本”科目，企业实际收到或存入开户银行的金额超过投资者在企业注

册资本中所占份额的部分,贷记“资本公积——资本溢价”科目。

【例4-1】甲、乙、丙共同投资设立A有限责任公司,注册资本为2 000 000元,甲、乙、丙持股比例分别为60%、25%和15%。按照章程规定,甲、乙、丙投入资本分别为1 200 000元、500 000元和300 000元。A有限责任公司已如期收到各投资者一次缴足的款项。A有限责任公司应编制如下会计分录:

借:银行存款	2 000 000
贷:实收资本——甲	1 200 000
——乙	500 000
——丙	300 000


实收资本的构成比例即投资者的出资比例或股东的股份比例,通常是确定所有者在企业所有者权益中所占的份额和参与企业生产经营决策的基础,也是企业进行利润分配或股利分配的依据,同时还是企业清算时确定所有者对净资产的要求权的依据。

2. 股份有限公司接受现金资产投资

为了反映和监督股份有限公司股本情况,股份有限公司应设置“股本”科目。该科目贷方登记已发行的股票面值;借方登记经批准核销的股票面值;期末贷方余额反映发行在外的股票面值。“股本”科目应当按照股票的类别设置明细账进行明细核算。

股份有限公司发行股票时,既可以按面值发行股票,也可以溢价发行(我国目前不允许折价发行)。股份有限公司在核定的股本总额及核定的股份总额的范围内发行股票时,应在实际收到现金资产时进行会计处理。股份有限公司发行股票收到现金资产时,借记“银行存款”等科目,按每股股票面值和发行股份总数的乘积计算的金额,贷记“股本”科目,实际收到的金额与该股本之间的差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。

股份有限公司发行股票发生的手续费、佣金等交易费用,应从溢价中抵扣,冲减资本公积(股本溢价)。

【例4-2】B股份有限公司发行普通股10 000 000股,每股面值1元,每股发行价格5元。假定股票发行成功,股款50 000 000元已全部收到,不考虑发行过程中的税费等因素。根据上述资料,B股份有限公司应编制如下会计分录:

应记入“资本公积”科目的金额 = $50\,000\,000 - 10\,000\,000 \times 1 = 40\,000\,000$ (元)

借:银行存款	50 000 000
贷:股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	40 000 000


本例中,B股份有限公司发行股票实际收到的款项为50 000 000元,应借记“银行存款”科目;实际发行的股票面值总额为10 000 000元,应贷记“股本”科目,按其差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。

(二) 接受非现金资产投资

1. 接受投入固定资产

企业接受投资者作价投入的房屋、建筑物、机器设备等固定资产,应按投资合同或

协议约定的价值（不公允的除外）作为固定资产的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账，投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。


 **【例 4-3】** 甲有限责任公司于设立时收到乙公司作为资本投入的不需要安装的机器设备一台，合同约定该机器设备的价值为 2 000 000 元，增值税进项税额为 260 000 元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。经约定，甲有限责任公司接受乙公司的投入资本为 2 260 000 元，全部作为实收资本。合同约定的固定资产价值与公允价值相符，不考虑其他因素。甲有限责任公司应编制如下会计分录：

借：固定资产	2 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	260 000
贷：实收资本——乙公司	2 260 000

本例中，该项固定资产合同约定的价值与公允价值相符，甲有限责任公司接受乙公司投入的固定资产按合同约定金额与增值税进项税额作为实收资本，因此，应按 2 260 000 元的金额贷记“实收资本”科目。

2. 接受投入材料物资

企业接受投资者作价投入的材料物资，应按投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）作为材料物资的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账，投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。

 **【例 4-4】** 乙有限责任公司于设立时收到 B 公司作为资本投入的原材料一批，该批原材料投资合同或协议约定价值（不含可抵扣的增值税进项税额部分）为 100 000 元，增值税进项税额为 13 000 元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。合同约定的价值与公允价值相符，不考虑其他因素。乙有限责任公司对原材料按实际成本进行日常核算。乙有限责任公司应编制如下会计分录：


借：原材料	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 000
贷：实收资本——B 公司	113 000

本例中，原材料的合同约定价值与公允价值相符，因此，按 100 000 元的金额借记“原材料”科目；同时，该进项税额允许抵扣，因此，增值税专用发票上注明的增值税进项税额为 13 000 元，应借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。乙有限责任公司接受的 B 公司投入的原材料按合同约定金额与增值税进项税额之和作为实收资本，因此，按 113 000 元的金额贷记“实收资本”科目。

3. 接受投入无形资产

企业收到以无形资产方式投入的资本，应按投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）作为无形资产的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中

所占份额的部分作为实收资本或股本入账, 投资合同或协议约定的价值(不公允的除外)超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分, 计入资本公积(资本溢价或股本溢价)。

 **【例 4-5】** 丙有限责任公司于设立时收到 A 公司作为资本投入的非专利技术一项, 该非专利技术投资合同约定价值为 60 000 元, 增值税进项税额为 3 600 元(由投资方支付税款, 并提供或开具增值税专用发票); 同时收到 B 公司作为资本投入的土地使用权一项, 投资合同约定价值为 80 000 元, 增值税进项税额为 7 200 元(由投资方支付税款, 并提供或开具增值税专用发票)。合同约定的资产价值与公允价值相符, 不考虑其他因素。丙有限责任公司应编制如下会计分录:

借: 无形资产——非专利技术	60 000
——土地使用权	80 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	10 800
贷: 实收资本——A 公司	63 600
——B 公司	87 200

本例中, 非专利技术和土地使用权的合同约定价值均与其公允价值相符, 因此, 应分别按 60 000 元和 80 000 元的金额借记“无形资产”科目; 同时, 该进项税额允许抵扣, 因此, 增值税专用发票上注明的增值税税额分别为 3 600 元和 7 200 元, 应借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。A、B 公司投入的非专利技术和土地使用权按合同约定金额作为实收资本, 因此应分别按 63 600 元和 87 200 元的金额贷记“实收资本”科目。

(三) 实收资本(或股本)的增减变动

一般情况下, 企业的实收资本应相对固定不变, 但在某些特定情况下, 实收资本也可能发生增减变化。我国《企业法人登记管理条例实施细则》规定, 除国家另有规定外, 企业的注册资金应当与实收资本相一致, 当实收资本比原注册资金增加或减少超过 20% 时, 应持资金使用证明或者验资证明, 向原登记主管机关申请变更登记。如擅自改变注册资本或抽逃资金, 要受到工商行政管理部门的处罚。


1. 实收资本(或股本)的增加

一般企业增加资本主要有三个途径: 接受投资者追加投资、资本公积转增资本和盈余公积转增资本。

企业按规定接受投资者追加投资时, 其核算方法与投资者初次投入时相同。

企业采用资本公积或盈余公积转增资本时, 应按转增的资本金额确认实收资本或股本。用资本公积转增资本时, 借记“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”科目, 贷记“实收资本”(或“股本”)科目。用盈余公积转增资本时, 借记“盈余公积”科目, 贷记“实收资本”(或“股本”)科目。


需要注意的是, 由于资本公积和盈余公积均属于所有者权益, 用其转增资本时, 如果是独资企业比较简单, 直接结转即可。如果是股份有限公司或有限责任公司应该按照原投资者各自出资比例相应增加各投资者的出资额。

 **【例 4-6】** 甲、乙、丙三人共同投资设立了 A 有限责任公司, 原注册资本为 4 000 000

元,甲、乙、丙分别出资 500 000 元、2 000 000 元和 1 500 000 元。为扩大经营规模,经批准,A 有限责任公司注册资本扩大为 5 000 000 元,甲、乙、丙按照原出资比例分别追加投资 125 000 元、500 000 元和 375 000 元。A 有限责任公司如期收到甲、乙、丙追加的现金投资。A 有限责任公司应编制如下会计分录:


借:银行存款	1 000 000
贷:实收资本——甲	125 000
——乙	500 000
——丙	375 000

本例中,甲、乙、丙三人按原出资比例追加实收资本,因此,A 有限责任公司应分别按照 125 000 元、500 000 元和 375 000 元的金额,贷记“实收资本”科目中甲、乙、丙明细分类账。

【例 4-7】承【例 4-6】,因扩大经营规模需要,经批准,A 有限责任公司按原出资比例将资本公积 1 000 000 元转增资本。A 有限责任公司应编制如下会计分录:

借:资本公积	1 000 000
贷:实收资本——甲	125 000
——乙	500 000
——丙	375 000

本例中,资本公积 1 000 000 元按原出资比例转增实收资本,因此,A 有限责任公司应分别按照 125 000 元、500 000 元和 375 000 元的金额,贷记“实收资本”科目中甲、乙、丙明细分类账。

【例 4-8】承【例 4-6】,因扩大经营规模需要,经批准,A 有限责任公司按原出资比例将盈余公积 1 000 000 元转增资本。A 有限责任公司应编制如下会计分录:


借:盈余公积	1 000 000
贷:实收资本——甲	125 000
——乙	500 000
——丙	375 000

本例中,盈余公积 1 000 000 元按原出资比例转增实收资本,因此,A 有限责任公司应分别按照 125 000 元、500 000 元和 375 000 元的金额,贷记“实收资本”科目中甲、乙、丙明细分类账。

2. 实收资本(或股本)的减少

企业按法定程序报经批准减少注册资本的,按减少的注册资本金额减少实收资本。股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的,通过“库存股”科目核算回购股份的金额。减资时,按股票面值和注销股数计算的股票面值总额,借记“股本”科目,按注销库存股的账面余额,贷记“库存股”科目,按其差额,借记“资本公积——股本溢价”科目。股本溢价不足冲减的,应借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。如果回购股票支付的价款低于面值总额的,应按股票面值总额,借记“股本”科目,按所注销的库存

股账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

 **【例 4-9】** A 上市公司 2×19 年 12 月 31 日的股本为 100 000 000 元（面值为 1 元），资本公积（股本溢价）为 30 000 000 元，盈余公积为 40 000 000 元。经股东大会批准，A 上市公司以现金回购方式回购本公司股票 20 000 000 股并注销。假定 A 上市公司按每股 2 元回购股票，不考虑其他因素。A 上市公司应编制如下会计分录：

（1）回购本公司股份时：


库存股成本 = 20 000 000 × 2 = 40 000 000（元）

借：库存股	40 000 000
贷：银行存款	40 000 000

（2）注销本公司股份时：

应冲减的资本公积 = 20 000 000 × 2 - 20 000 000 × 1 = 20 000 000（元）

借：股本	20 000 000
资本公积——股本溢价	20 000 000
贷：库存股	40 000 000

 **【例 4-10】** 承【例 4-9】，假定 A 上市公司按每股 3 元回购股票，其他条件不变，A 上市公司应编制如下会计分录：

（1）回购本公司股份时：

库存股成本 = 20 000 000 × 3 = 60 000 000（元）


借：库存股	60 000 000
贷：银行存款	60 000 000

（2）注销本公司股份时：

应冲减的资本公积 = 20 000 000 × 3 - 20 000 000 × 1 = 40 000 000（元）

借：股本	20 000 000
资本公积——股本溢价	30 000 000
盈余公积	10 000 000
贷：库存股	60 000 000

本例中，由于应冲减的金额大于公司现有的资本公积，所以只能冲减资本公积 30 000 000 元，剩余的 10 000 000 元应冲减盈余公积。

 **【例 4-11】** 承【例 4-9】，假定 A 上市公司按每股 0.9 元回购股票，其他条件不变，A 上市公司应编制如下会计分录：

（1）回购本公司股份时：

库存股成本 = 20 000 000 × 0.9 = 18 000 000（元）

借：库存股	18 000 000
贷：银行存款	18 000 000

（2）注销本公司股份时：

应增加的资本公积 = 20 000 000 × 1 - 20 000 000 × 0.9 = 2 000 000（元）

借：股本	20 000 000
贷：库存股	18 000 000
资本公积——股本溢价	2 000 000

本例中，由于折价回购，股本与库存股成本的差额 2 000 000 元应作增加资本公积处理。

第二节 资本公积

一、资本公积概述

（一）资本公积的来源

资本公积是企业收到投资者出资额超出其在注册资本（或股本）中所占份额的部分，以及其他资本公积等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和其他资本公积等。

形成资本溢价（或股本溢价）的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。

其他资本公积是指除资本溢价（或股本溢价）、净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动。比如，企业的长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等），投资企业按应享有份额而增加或减少的资本公积，直接计入投资方所有者权益（资本公积——其他资本公积）。

根据国家有关规定企业实行股权激励的，如果在等待期内取消了授予的权益工具，企业应在进行权益工具加速行权处理时，将剩余等待期内应确认的金额计入当期损益，并同时确认资本公积（其他资本公积）。企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，如结算企业为接受服务企业的投资者，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

资本公积的核算包括资本溢价（或股本溢价）的核算、其他资本公积的核算和资本公积转增资本的核算等内容。

（二）资本公积与实收资本（或股本）、留存收益、其他综合收益的区别

1. 资本公积与实收资本（或股本）的区别

（1）从来源和性质看。实收资本（或股本）是指投资者按照企业章程或合同、协议的约定，实际投入企业并依法进行注册的资本，它体现了企业所有者对企业的基本产权关系。资本公积是投资者的出资额超出其在注册资本中所占份额的部分（即资本溢价或股本溢价），以及其他资本公积，它不直接表明所有者对企业的基本产权关系。

（2）从用途看。实收资本（或股本）的构成比例是确定所有者参与企业财务经营决策的基础，也是企业进行利润分配或股利分配的依据，同时还是企业清算时确定所有者对净资产的要求权的依据。资本公积的用途主要是用来转增资本（或股本）。资本公积

不体现各所有者的占有比例，也不能作为所有者参与企业财务经营决策或进行利润分配（或股利分配）的依据。

2. 资本公积与留存收益的区别

资本公积的来源不是企业实现的利润，而主要来自资本溢价（或股本溢价）等。留存收益是企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累，来源于企业生产经营活动实现的利润。

3. 资本公积与其他综合收益的区别

其他综合收益是指企业根据企业会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。资本公积和其他综合收益都会引起企业所有者权益发生增减变动，资本公积中资本溢价（或股本溢价）不会影响企业的损益，而部分其他综合收益项目则在满足企业会计准则规定的条件时，可以重分类进损益，从而成为企业利润的一部分。


二、资本公积的账务处理

为了反映和监督企业资本公积的增减变动情况，企业应设置“资本公积”科目。该科目贷方登记资本公积的增加额；借方登记资本公积的减少额；期末贷方余额反映企业资本公积结余额。该科目的明细账按资本公积的类别设置。

（一）资本溢价（或股本溢价）

1. 资本溢价

除股份有限公司外的其他类型的企业，在企业创立时，投资者认缴的出资额与注册资本一致，一般不会产生资本溢价。但在企业重组或有新的投资者加入时，常常会出现资本溢价。因为在企业进行正常生产经营后，其资本利润率通常要高于企业初创阶段，另外，企业有内部积累，新投资者加入企业后，对这些积累将来也要分享，所以新加入的投资者往往要付出大于原投资者的出资额，才能取得与原投资者相同的出资比例。投资者多缴的部分就形成了资本溢价。

 **【例 4-12】** A 有限责任公司由两位投资者投资 200 000 元设立，每人各出资 100 000 元。一年后，为扩大经营规模，经批准，A 有限责任公司注册资本增加到 300 000 元，并引入第三位投资者加入。按照投资协议，新投资者需缴入现金 110 000 元，同时享有该公司 1/3 的股份。A 有限责任公司已收到该现金投资。假定不考虑其他因素。A 有限责任公司应编制如下会计分录：

借：银行存款	110 000
贷：实收资本	100 000
资本公积——资本溢价	10 000

本例中，A 有限责任公司收到第三位投资者的现金投资 110 000 元中，100 000 元属于第三位投资者在注册资本中所享有的份额，应记入“实收资本”科目，10 000 元属于资本溢价，应记入“资本公积——资本溢价”科目。


2. 股本溢价

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本的，股票可按面值发行，也可按溢价发

行,我国目前不准折价发行。与其他类型的企业不同,股份有限公司在成立时可能会溢价发行股票,因而在成立之初,就可能会产生股本溢价。股本溢价的数额等于股份有限公司发行股票时实际收到的款额超过股票面值总额的部分。

在按面值发行股票的情况下,企业发行股票取得的收入,应全部作为股本处理;在溢价发行股票的情况下,企业发行股票取得的收入,等于股票面值部分计入股本,超出股票面值的溢价收入计入股本溢价。

发行股票相关的手续费、佣金等交易费用,如果是溢价发行股票的,应从溢价中抵扣,冲减资本公积(股本溢价);无溢价发行股票或溢价金额不足以抵扣的,应将不足抵扣的部分冲减盈余公积,盈余公积不足抵扣的冲减未分配利润。

 **【例4-13】** B股份有限公司首次公开发行普通股 50 000 000 股,每股面值 1 元,每股发行价格为 4 元。B股份有限公司与证券公司约定,按发行收入的 3% 收取佣金,从发行收入中扣除。假定收到的股款已存入银行。B股份有限公司应编制如下会计分录:

公司收到证券公司转来的发行收入 $= 50\,000\,000 \times 4 \times (1 - 3\%) = 194\,000\,000$ (元)


应记入“资本公积”科目的金额 $= \text{溢价收入} - \text{发行佣金} = 50\,000\,000 \times (4 - 1) - 50\,000\,000 \times 4 \times 3\% = 144\,000\,000$ (元)

借:银行存款	194 000 000
贷:股本	50 000 000
资本公积——股本溢价	144 000 000

(二) 其他资本公积

本书以因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动为例,介绍相关的其他资本公积的核算。

企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算的,在持股比例不变的情况下,对因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动,应按持股比例计算其应享有或应分担被投资单位所有者权益的增减数额,调整长期股权投资的账面价值和资本公积(其他资本公积)。在处置长期股权投资时,应转销与该笔投资相关的其他资本公积。

 **【例4-14】** C有限责任公司于 2×19 年 1 月 1 日向 F 公司投资 8 000 000 元,拥有该公司 20% 的股份,并对该公司有重大影响,对 F 公司长期股权投资采用权益法核算。2×19 年 12 月 31 日, F 公司除净损益、其他综合收益和利润分配之外的所有者权益增加了 1 000 000 元。假定除此以外, F 公司的所有者权益没有变化, C 有限责任公司的持股比例没有变化, F 公司资产的账面价值与公允价值一致,不考虑其他因素。C 有限责任公司应编制如下会计分录:

C 有限责任公司对 F 公司投资增加的资本公积 $= 1\,000\,000 \times 20\% = 200\,000$ (元)

借:长期股权投资——F 公司	200 000
贷:资本公积——其他资本公积	200 000

本例中, C 有限责任公司对 F 公司的长期股权投资采用权益法核算,持股比例未发

生变化，F公司发生了除净损益、其他综合收益和利润分配之外的所有者权益的其他变动，C有限责任公司应按其持股比例计算应享有的F公司权益的数额200 000元作为增加其他资本公积处理。

（三）资本公积转增资本

经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时，应冲减资本公积，同时按照转增资本前的实收资本（或股本）的结构或比例，将转增的金额记入“实收资本”（或“股本”）科目下各所有者的明细分类账。

有关账务处理，参见本章【例4-7】的有关内容。

第三节 留存收益

一、留存收益概述

留存收益是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累，包括盈余公积和未分配利润两类。

盈余公积是指企业按照有关规定从净利润中提取的积累资金。公司制企业的盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积。法定盈余公积是指企业按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积。任意盈余公积是指企业按照股东会或股东大会决议提取的盈余公积。

企业提取的盈余公积经批准可用于弥补亏损、转增资本或发放现金股利或利润等。

未分配利润是指企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的、历年结存的利润。相对于所有者权益的其他部分来说，企业对于未分配利润的使用有较大的自主权。

二、留存收益的账务处理

（一）利润分配

利润分配是指企业根据国家有关规定和企业章程、投资者协议等，对企业当年可供分配的利润所进行的分配。

$$\begin{aligned} \text{可供分配的利润} &= \text{当年实现的净利润} + \text{年初未分配利润} + \text{其他转入} \\ &\quad \text{(或净亏损)} \quad \quad \quad \text{(或-年初未弥补亏损)} \end{aligned}$$

利润分配的顺序依次是：（1）提取法定盈余公积；（2）提取任意盈余公积；（3）向投资者分配利润。

企业应通过“利润分配”科目，核算企业利润的分配（或亏损的弥补）和历年分配（或弥补）后的未分配利润（或未弥补亏损）。该科目应分别“提取法定盈余公积”“提取任意盈余公积”“应付现金股利或利润”“盈余公积补亏”“未分配利润”等进行明细核算。企业未分配利润通过“利润分配——未分配利润”明细科目进行核算。年度终了，企业应将全年实现的净利润或发生的净亏损，自“本年利润”科目转入“利润分配——

未分配利润”科目，并将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额，转入“未分配利润”明细科目。结转后，“利润分配——未分配利润”科目如为贷方余额，表示累积未分配的利润金额；如为借方余额，则表示累积未弥补的亏损金额。

【例4-15】甲股份有限公司年初未分配利润为0，本年实现净利润2 000 000元，本年提取法定盈余公积200 000元，宣告发放现金股利800 000元，假定不考虑其他因素。甲股份有限公司应编制如下会计分录：

(1) 结转实现净利润时：

借：本年利润	2 000 000
贷：利润分配——未分配利润	2 000 000

(2) 提取法定盈余公积、宣告发放现金股利时：

借：利润分配——提取法定盈余公积	200 000
——应付现金股利或利润	800 000
贷：盈余公积	200 000
应付股利	800 000

(3) 将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额结转至“未分配利润”明细科目：

借：利润分配——未分配利润	1 000 000
贷：利润分配——提取法定盈余公积	200 000
——应付现金股利或利润	800 000

本例中，“利润分配——未分配利润”明细科目的余额在贷方，此贷方余额1 000 000元（本年利润2 000 000 - 提取法定盈余公积200 000 - 应付现金股利800 000）即为甲股份有限公司本年年末的累积未分配利润。

需要说明的是如企业当年发生亏损，则应借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“本年利润”科目。

（二）盈余公积


按照《公司法》有关规定，公司制企业应按照净利润（减弥补以前年度亏损，下同）的10%提取法定盈余公积。非公司制企业法定盈余公积的提取比例可超过净利润的10%。法定盈余公积累计额已达注册资本的50%时可以不再提取。值得注意的是，如果以前年度未分配利润有盈余（即年初未分配利润余额为正数），在计算提取法定盈余公积的基数时，不应包括企业年初未分配利润；如果以前年度有亏损（即年初未分配利润余额为负数），应先弥补以前年度亏损再提取盈余公积。

公司制企业可根据股东会或股东大会的决议提取任意盈余公积。非公司制企业经类似权力机构批准，也可提取任意盈余公积。法定盈余公积和任意盈余公积的区别在于其各自计提的依据不同，前者以国家的法律法规为依据；后者由企业的权力机构自行决定。

为了反映和监督盈余公积的形成和使用情况，企业应设置“盈余公积”科目。该科目贷方登记按规定提取的盈余公积数额；借方登记用盈余公积弥补亏损和转增资本的实际数额；贷方余额反映企业的盈余公积。“盈余公积”科目应按照盈余公积形成的来源分设“法定盈余公积”和“任意盈余公积”两个明细科目。

1. 提取盈余公积


企业按规定提取盈余公积时,应通过“利润分配”和“盈余公积”等科目核算。

 **【例 4-16】** 乙股份有限公司本年实现净利润为 5 000 000 元,年初未分配利润为 0。经股东大会批准,乙股份有限公司按当年净利润的 10% 提取法定盈余公积。假定不考虑其他因素。乙股份有限公司应编制如下会计分录:

借: 利润分配——提取法定盈余公积	500 000
贷: 盈余公积——法定盈余公积	500 000


本年提取法定盈余公积金额 = 5 000 000 × 10% = 500 000 (元)

2. 盈余公积补亏

 **【例 4-17】** 经股东大会批准,丙股份有限公司用以前年度提取的盈余公积弥补当年亏损,当年弥补亏损的金额为 600 000 元。假定不考虑其他因素。丙股份有限公司应编制如下会计分录:


借: 盈余公积	600 000
贷: 利润分配——盈余公积补亏	600 000

3. 盈余公积转增资本

 **【例 4-18】** 因扩大经营规模需要,经股东大会批准,丁股份有限公司将盈余公积 400 000 元转增股本。假定不考虑其他因素。丁股份有限公司应编制如下会计分录:

借: 盈余公积	400 000
贷: 股本	400 000

4. 用盈余公积发放现金股利或利润

 **【例 4-19】** 戊股份有限公司 2×18 年 12 月 31 日股本为 50 000 000 元(每股面值 1 元),可供投资者分配的利润为 6 000 000 元,盈余公积为 20 000 000 元。2×19 年 3 月 20 日,股东大会批准了 2×18 年度利润分配方案,按每 10 股 2 元发放现金股利。戊公司共需要分派 10 000 000 元现金股利,其中动用可供投资者分配的利润 6 000 000 元、盈余公积 4 000 000 元。假定不考虑其他因素。戊股份有限公司应编制如下会计分录:

(1) 发放现金股利时:

借: 利润分配——应付现金股利或利润	6 000 000
盈余公积	4 000 000
贷: 应付股利	10 000 000

(2) 支付股利时:

借: 应付股利	10 000 000
贷: 银行存款	10 000 000

本例中,戊股份有限公司经股东大会批准,以未分配利润和盈余公积发放现金股利,其中,属于以未分配利润发放现金股利的部分 6 000 000 元应记入“利润分配——应付现金股利或利润”科目,属于以盈余公积发放现金股利的部分 4 000 000 元应记入“盈余公积”科目。

第五章 收入、费用和利润

第一节 收 入

企业在确认和计量收入时，应遵循的基本原则是：确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或提供服务的模式，收入的金额应当反映企业因转让商品或提供服务而预期有权收取的对价金额。通过收入确认和计量能进一步如实地反映企业的生产经营成果，准确核算企业实现的损益。

一、收入的确认和计量

（一）收入确认的原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指客户能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。取得商品控制权包括三个要素：一是客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。如果客户只能在未来的某一期间主导该商品的使用并从中获益，则表明其尚未取得该商品的控制权。二是客户有能力主导该商品的使用，即客户在其活动中有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。三是客户能够获得商品几乎全部的经济利益。商品的经济利益是指商品的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流出的减少。客户可以通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。

需要说明的是，本章所称的客户是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方；所称的商品包括商品和服务。本章的收入不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利以及保费收入等。

（二）收入确认的前提条件

企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- （1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- （2）该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；
- （3）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- （4）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分

布或金额；

(5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

(三) 收入确认和计量的步骤

根据《企业会计准则第14号——收入》(2018)，收入确认和计量大致分为五步：

第一步，识别与客户订立的合同。合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。合同的存在是企业确认客户合同收入的前提，企业与客户之间的合同一经签订，企业即享有从客户取得与转移商品和服务对价的权利，同时负有向客户转移商品和服务的履约义务。

第二步，识别合同中的单项履约义务。履约义务是指合同中企业向客户转让可明确区分商品或服务的承诺。企业应当将向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺以及向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺作为单项履约义务。例如，企业与客户签订合同，向其销售商品并提供安装服务，该安装服务简单，除该企业外其他供应商也可以提供此类安装服务，该合同中销售商品和提供安装服务为两项单项履约义务。若该安装服务复杂且商品需要按客户定制要求修改，则合同中销售商品和提供安装服务合并为单项履约义务。

第三步，确定交易价格。交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额，不包括企业代第三方收取的款项（如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项。合同条款所承诺的对价，可能是固定金额、可变金额或两者兼有。例如，甲公司与客户签订合同为其建造一栋厂房，约定的价款为100万元，4个月完工，交易价格就是固定金额100万元；假如合同中约定若提前1个月完工，客户将额外奖励甲公司10万元，甲公司对合同估计工程提前1个月完工的概率为95%，则甲公司预计有权收取的对价为110万元，因此交易价格包括固定金额100万元和可变金额10万元，总计为110万元。

第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务。当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，分摊的方法是在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价（企业向客户单独销售商品的价格）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。通过分摊交易价格，使企业分摊至各单项履约义务的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而有权收取的对价金额。例如，企业与客户签订合同，向其销售A、B、C三件产品，不含增值税的合同总价款为10 000元。A、B、C产品的不含增值税单独售价分别为5 000元、3 500元和7 500元，合计16 000元。按照交易价格分摊原则，A产品应当分摊的交易价格为3 125元（ $5\,000 \div 16\,000 \times 10\,000$ ），B产品应当分摊的交易价格为2 187.5元（ $3\,500 \div 16\,000 \times 10\,000$ ），C产品应当分摊的交易价格为4 687.5元（ $7\,500 \div 16\,000 \times 10\,000$ ）。

第五步，履行各单项履约义务时确认收入。当企业将商品转移给客户，客户取得了相关商品的控制权，意味着企业履行了合同履约义务，此时，企业应确认收入。企业将商品控制权转移给客户，可能是在某一时段内（即履行履约义务的过程中）发生，也可能在某一时点（即履约义务完成时）发生。企业应当根据实际情况，首先判断履约义务

是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

收入确认和计量五个步骤中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

需要说明的是，一般而言，确认和计量任何一项合同收入应考虑全部五个步骤。但履行某些合同义务确认收入不一定都经过五个步骤，如企业按照第二步确定某项合同仅为单项履约义务时，可以从第三步直接进入第五步确认收入，不需要第四步（分摊交易价格）。

二、收入核算应设置的会计科目

为了核算企业与客户之间的合同产生的收入及相关的成本费用，一般需要设置“主营业务收入”“其他业务收入”“主营业务成本”“其他业务成本”“合同取得成本”“合同履约成本”“合同资产”“合同负债”等科目。其中：

“主营业务收入”科目核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。该科目贷方登记企业主营业务收入活动实现的收入，借方登记期末转入“本年利润”科目的主营业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。

“其他业务收入”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料等实现的收入。该科目贷方登记企业其他业务活动实现的收入，借方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进行明细核算。

“主营业务成本”科目核算企业确认销售商品、提供服务等主营业务收入时应结转的成本。该科目借方登记企业应结转的主营业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的主营业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。

“其他业务成本”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所形成的成本，包括出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额、销售材料的成本等。该科目借方登记企业应结转的其他业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进行明细核算。

“合同取得成本”科目核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。该科目借方登记发生的合同取得成本，贷方登记摊销的合同取得成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同取得成本。该科目可按合同进行明细核算。

“合同履约成本”科目核算企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照收入准则应当确认为一项资产的成本。该科目借方登记发生的合同履约成本，贷方登记摊销的合同履约成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同履约成本。该科目可按合同分别“服务成本”“工程施工”等进行明细核算。

“合同资产”科目核算企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取

决于时间流逝之外的其他因素（如履行合同中的其他履约义务）。该科目借方登记因已转让商品而有权收取的对价金额，贷方登记取得无条件收款权的金额，期末借方余额，反映企业已向客户转让商品而有权收取的对价金额。该科目按合同进行明细核算。

“合同负债”科目核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。该科目贷方登记企业在向客户转让商品之前，已经收到或已经取得无条件收取合同对价权利的金额；借方登记企业向客户转让商品时冲销的金额；期末贷方余额，反映企业在向客户转让商品之前，已经收到的合同对价或已经取得的无条件收取合同对价权利的金额。该科目按合同进行明细核算。

此外，企业发生减值的，还应当设置“合同履约成本减值准备”“合同取得成本减值准备”“合同资产减值准备”等科目进行核算。

三、履行履约义务确认收入的账务处理

（一）在某一时刻履行履约义务确认收入

对于在某一时刻履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断控制权是否转移时，企业应当综合考虑下列迹象：

（1）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。例如，甲企业与客户签订销售商品合同，约定客户有权定价且在收到商品无误后10日内付款。在客户收到甲企业开具的发票、商品验收入库后，客户能够自主确定商品的销售价格或商品的使用情况，此时甲企业享有收款权利，客户负有现时付款义务。

（2）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。例如，房地产企业向客户销售商品房，在客户付款后取得房屋产权证时，表明企业已将该商品房的法定所有权转移给客户。


（3）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。例如，企业与客户签订交款提货合同，在企业销售商品并送货到客户指定地点，客户验收合格并付款，表明企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。

（4）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。例如，甲房地产公司向客户销售商品房办理产权转移手续后，该商品房价格上涨或下跌带来的利益或损失全部属于客户，表明客户已取得该商品房所有权上的主要风险和报酬。

（5）客户已接受该商品。例如，企业向客户销售为其定制生产的节能设备，客户收到并验收合格后办理入库手续，表明客户已接受该商品。

（6）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

1. 一般销售商品业务收入的账务处理

 **【例5-1】** 甲公司向乙公司销售商品一批，开具的增值税专用发票上注明售价为400 000元，增值税税额为52 000元；甲公司收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票一张，票面金额为452 000元，期限为2个月；甲公司以银行存款支付代垫运费，增值税专用发票上注明运输费2 000元，增值税税额为180元，所垫运费尚未收到；该批商品成本

为 320 000 元；乙公司收到商品并验收入库。

本例中甲公司已经收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，销售商品为单项履约义务且属于在某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确认收入时：


借：应收票据	452 000
贷：主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	52 000
借：主营业务成本	320 000
贷：库存商品	320 000

(2) 代垫运费时：

借：应收账款	2 180
贷：银行存款	2 180

2. 已经发出商品但不能确认收入的账务处理

企业按合同发出商品，合同约定客户只有在商品售出取得价款后才支付货款。企业向客户转让商品的对价未达到“很可能收回”收入确认条件。在发出商品时，企业不应确认收入，将发出商品的成本记入“发出商品”科目，借记“发出商品”科目，贷记“库存商品”科目。如已发出的商品被客户退回，应编制相反的会计分录。“发出商品”科目核算企业商品已发出但客户没有取得商品的控制权的商品成本。当收到货款或取得收取货款权利时，确认收入，借记“银行存款”“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，同时结转已销商品成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“发出商品”科目。

 **【例 5-2】** 甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。2×19 年 6 月 3 日，甲公司与乙公司签订委托代销合同，甲公司委托乙公司销售 W 商品 1 000 件，W 商品已经发出，每件商品成本为 70 元。合同约定乙公司应按每件 100 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在 W 商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的 W 商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户。至 2×19 年 6 月 30 日，乙公司实际对外销售 1 000 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元。

本例中，甲公司将 W 商品发送至乙公司后，乙公司虽然已经承担 W 商品的实物保管责任，但仅为接受甲公司的委托销售 W 商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户，乙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由乙公司控制，乙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将 W 商品发送至乙公司时，不应确认收入，而应当在乙公司将 W 商品销售给最终客户时确认收入。

(1) 2×19 年 6 月 3 日，甲公司按合同约定发出商品时，应编制如下会计分录：

借：发出商品——乙公司 70 000
贷：库存商品——W 商品 70 000

(2) 2×19 年 6 月 30 日，甲公司收到乙公司开具的代销清单时，应编制如下会计分录：

借：应收账款 113 000
贷：主营业务收入 100 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 13 000
借：主营业务成本 70 000
贷：发出商品 70 000
借：销售费用 10 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 600
贷：应收账款 10 600

(3) 收到乙公司支付的货款时：

借：银行存款 102 400
贷：应收账款 102 400

3. 商业折扣、现金折扣和销售退回的账务处理

(1) 商业折扣。

商业折扣是指企业为促进商品销售而给予的价格扣除。例如，企业为鼓励客户多买商品，可能规定购买 100 件以上商品给予客户 10% 的折扣。此外，企业为了尽快出售一些残次、陈旧、冷背的商品，也可能降价（即打折）销售。商业折扣在销售前即已发生，并不构成最终成交价格的一部分，企业应当按照扣除商业折扣后的金额确定商品销售价格和销售商品收入金额。

(2) 现金折扣。

现金折扣是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。现金折扣一般用符号“折扣率/付款期限”表示，例如，“2/10，1/20，N/30”表示：销货方允许客户最长的付款期限为 30 天，如果客户在 10 天内付款，销货方可按商品售价给予客户 2% 的折扣；如果客户在 11～20 天内付款，销货方可按商品售价给予客户 1% 的折扣；如果客户在 21～30 天内付款，将不能享受现金折扣。

现金折扣发生在商品销售之后，是否发生以及发生多少要视客户的付款情况而定，企业在确认销售商品收入时不能确定现金折扣金额。因此，企业销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣实际上是企业为了尽快回笼资金而发生的理财费用，应在实际发生时计入当期财务费用。

在计算现金折扣时，还应注意是按不含增值税的价款计算确定，还是按含增值税的价款计算确定，两种情况下客户享有的折扣金额不同。例如，销售价格为 1 000 元的商品，增值税税额为 130 元，如计算现金折扣不考虑增值税，按 1% 折扣率计算，客户享有的现金折扣金额为 10 元；如果企业与客户约定计算现金折扣时一并考虑增值税，则客户享有的现金折扣金额为 11.3 元。



【例 5-3】甲公司为增值税一般纳税人，2×19 年 9 月 1 日销售 A 商品 5 000 件并开具增值税专用发票，每件商品的标价为 200 元（不含增值税），A 商品适用的增值税税率为 13%；每件商品的实际成本为 120 元；由于是成批销售，甲公司给予客户 10% 的商业折扣，并在销售合同中规定现金折扣条件为 2/10，1/20，N/30；A 商品于 9 月 1 日发出，客户于 9 月 9 日付款。该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务。假定计算现金折扣不考虑增值税。

本例涉及商业折扣和现金折扣问题，销售商品收入的金额应是未扣除现金折扣但扣除商业折扣后的金额，现金折扣应在实际发生时计入当期财务费用。因此，甲公司应确认的销售商品收入的金额为 900 000 元（ $200 \times 5\,000 - 200 \times 5\,000 \times 10\%$ ），增值税销项税额为 117 000 元（ $900\,000 \times 13\%$ ）。客户在 10 日内付款，享有的现金折扣为 18 000 元（ $900\,000 \times 2\%$ ）。甲公司应编制如下会计分录：

①9 月 1 日确认收入时：

借：应收账款	1 017 000
贷：主营业务收入	900 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	117 000
借：主营业务成本	600 000
贷：库存商品	600 000

②9 月 9 日收到货款时：

借：银行存款	999 000
财务费用	18 000
贷：应收账款	1 017 000

本例中，若客户于 9 月 19 日付款，则享受的现金折扣为 9 000 元（ $900\,000 \times 1\%$ ），收到货款时，甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款	1 008 000
财务费用	9 000
贷：应收账款	1 017 000


若客户于 9 月底付款，则应按全额付款，收到货款时，甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款	1 017 000
贷：应收账款	1 017 000

（3）销售退回。

销售退回是指企业因售出商品在质量、规格等方面不符合销售合同规定条款的要求，客户要求企业予以退货。企业销售商品发生退货，表明企业履约义务的减少和客户商品控制权及其相关经济利益的丧失。已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，除属于资产负债表日后事项的外，企业收到退回的商品时，应退回货款或冲减应收账款，并冲减主营业务收入和增值税销项税额，借记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目，贷记“银行存款”“应收票据”“应收账款”等科目。收到退回商品验收入库，按照商品成本，借记“库存商品”科目，贷记“主营业务成本”科

目。如该项销售退回已发生现金折扣，应同时调整相关财务费用的金额。

 **【例 5-4】** 甲公司 2×19 年 5 月 20 日销售 A 商品一批，增值税专用发票上注明售价为 350 000 元，增值税税额为 45 500 元，该批商品成本为 182 000 元。A 商品于 2×19 年 5 月 20 日发出，客户于 5 月 27 日付款。该项业务属于在某一时刻履行的履约义务并确认销售收入。2×19 年 9 月 16 日，该商品质量出现严重问题，客户将该批商品全部退回给甲公司。甲公司同意退货，于退货当日支付了退货款，并按规定向客户开具了增值税专用发票（红字）。假定不考虑其他因素，甲公司应编制如下会计分录：

① 2×19 年 5 月 20 日确认收入时：

借：应收账款	395 500
贷：主营业务收入	350 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	45 500
借：主营业务成本	182 000
贷：库存商品	182 000

② 2×19 年 5 月 27 日收到货款时：


借：银行存款	395 500
贷：应收账款	395 500

③ 2×19 年 9 月 16 日销售退回时：

借：主营业务收入	350 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	45 500
贷：银行存款	395 500
借：库存商品	182 000
贷：主营业务成本	182 000

4. 销售材料等存货的账务处理

企业在日常活动中会发生对外销售不需用的原材料、随同商品对外销售单独计价的包装物等业务。企业销售原材料、包装物等存货取得收入的确认和计量原则比照商品销售。企业销售原材料、包装物等存货确认的收入作为其他业务收入处理，结转的相关成本作为其他业务成本处理。

 **【例 5-5】** 甲公司向乙公司销售一批原材料，开具的增值税专用发票上注明售价为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元；甲公司收到乙公司支付的款项存入银行；该批原材料的实际成本为 90 000 元；乙公司收到原材料并验收入库。

本例中甲公司已经收到乙公司支付的货款，客户乙公司收到原材料并验收入库，因此，该项业务为单项履约义务且属于在某一时刻履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确认收入时：

借：银行存款	113 000
贷：其他业务收入	100 000

应交税费——应交增值税（销项税额）

13 000

（2）结转原材料成本：

借：其他业务成本

90 000


贷：原材料

90 000

（二）在某一时段内履行履约义务确认收入

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

企业应当考虑商品的性质，采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标，或采用投入的材料数量、花费的人工工时、机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。资产负债表日，企业按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认当期收入。

 【例 5-6】甲公司为增值税一般纳税人，装修服务适用增值税税率为 9%。2×19 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项为期 3 个月的装修合同，合同约定装修价款为 500 000 元，增值税税额为 45 000 元，装修费用每月末按完工进度支付。2×19 年 12 月 31 日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为 25%；乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税款。截至 2×19 年 12 月 31 日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本 100 000 元（假定均为装修人员薪酬），估计还将发生劳务成本 300 000 元。

假定该业务属于甲公司的主营业务，全部由其自行完成；该装修服务构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务；甲公司按照实际测量的完工进度确定履约进度。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本 100 000 元：

借：合同履约成本

100 000

贷：应付职工薪酬

100 000

（2）2×19 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本：

2×19 年 12 月 31 日确认的劳务收入 = 500 000 × 25% - 0 = 125 000（元）

借：银行存款

136 250

贷：主营业务收入

125 000

应交税费——应交增值税（销项税额）

11 250

借：主营业务成本

100 000

贷：合同履约成本

100 000

2×20 年 1 月 31 日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为 70%；乙公司按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2×20 年 1 月，为完成该合同发生劳务成本 180 000 元（假定均为装修人员薪酬），为完成该合同估计还将发生劳务成本 120 000

元。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 实际发生劳务成本 180 000 元：

借：合同履约成本	180 000
贷：应付职工薪酬	180 000

(2) 2×20 年 1 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本：

2×20 年 1 月 31 日确认的劳务收入 = 500 000 × 70% - 125 000 = 225 000 (元)

借：银行存款	245 250
贷：主营业务收入	225 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	20 250
借：主营业务成本	180 000
贷：合同履约成本	180 000

2×20 年 2 月 28 日，装修完工；乙公司验收合格，按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2×20 年 2 月，为完成该合同发生劳务成本 120 000 元（假定均为装修人员薪酬）。甲公司应编制如下会计分录：


(1) 实际发生劳务成本 120 000 元：

借：合同履约成本	120 000
贷：应付职工薪酬	120 000

(2) 2×20 年 2 月 28 日确认劳务收入并结转劳务成本：

2×20 年 2 月 28 日确认的劳务收入 = 500 000 - 125 000 - 225 000 = 150 000 (元)

借：银行存款	163 500
贷：主营业务收入	150 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13 500
借：主营业务成本	120 000
贷：合同履约成本	120 000

 【例 5-7】甲公司经营一家健身俱乐部。2×19 年 7 月 1 日，某客户与甲公司签订合同，成为甲公司的会员，并向甲公司支付会员费 3 600 元（不含税价），可在未来的 12 个月内在该俱乐部健身，且没有次数的限制。该业务适用的增值税税率为 6%。

本例中，客户在会籍期间可随时来俱乐部健身，且没有次数限制，客户已使用俱乐部健身的次数不会影响其未来继续使用的次数，甲公司在该合同下的履约义务是承诺随时准备在客户需要时为其提供健身服务，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，并且该履约义务在会员的会籍期间内随时间的流逝而被履行。因此，甲公司按照直线法确认收入，每月应当确认的收入为 300 元（3 600 ÷ 12）。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 2×19 年 7 月 1 日收到会员费时：

借：银行存款	3 600
贷：合同负债	3 600

本例中，客户签订合同时支付了合同对价，可在未来的 12 个月内在该俱乐部进行健身

消费，且没有次数的限制。企业在向客户转让商品之前已经产生一项负债，即合同负债。

(2) 2×19年7月31日确认收入，开具增值税专用发票并收到税款时：

借：合同负债	300
银行存款	18
贷：主营业务收入	300
应交税费——应交增值税（销项税额）	18

2×19年8月至2×20年6月，每月确认收入同上。

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

四、合同成本


企业在与客户之间建立合同关系过程中发生的成本主要有合同取得成本和合同履约成本。

（一）合同取得成本

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本是指企业不取得合同就不会发生的成本，也就是企业发生的与合同直接相关，但又不是所签订合同的对象或内容（如建造商品或提供服务）本身所直接发生的费用。如销售佣金，若预期可通过未来的相关服务收入予以补偿，该销售佣金（即增量成本）应在发生时确认为一项资产，即合同取得成本。

企业取得合同发生的增量成本已经确认为资产的，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

 **【例5-8】** 甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个服务期为5年的客户，该客户每年末支付含税咨询费1 908 000元。为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用15 000元，为投标而发生的差旅费10 000元，支付销售人员佣金60 000元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金10 000元。

在本例中，甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产；甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费以及向销售部门经理支付的年度奖金（不能直接归属于可识别的合同）不属于增量成本，应当于发生时直接计入当期损益。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 支付与取得合同相关的费用：

借：合同取得成本	60 000
----------	--------

管理费用	25 000
贷：银行存款	85 000
(2) 每月确认服务收入，摊销销售佣金：	
服务收入 = $1\,908\,000 \div (1 + 6\%) \div 12 = 150\,000$ (元)	
销售佣金摊销额 = $60\,000 \div 5 \div 12 = 1\,000$ (元)	
借：应收账款	159 000
销售费用	1 000
贷：合同取得成本	1 000
主营业务收入	150 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	9 000

(二) 合同履约成本

合同履约成本是指企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、属于《企业会计准则第 14 号——收入》(2018) 规范范围并且按照该准则应当确认为一项资产的成本。

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于《企业会计准则第 14 号——收入》(2018) 准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括：

①与合同直接相关的成本。包括：A. 直接人工（如支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）；B. 直接材料（如为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）；C. 制造费用或类似费用（如组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括车间管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、临时设施摊销费等）。

②明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（如支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。

(2) 该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。

(3) 该成本预期能够收回。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。三是与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

企业发生合同履约成本时，借记“合同履约成本”科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“原材料”等科目；对合同履约成本进行摊销时，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目，贷记“合同履约成本”科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

【例 5-9】甲公司为增值税一般纳税人，经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2×19 年 12 月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧 120 000 元、酒店土地使用权摊销费用 65 000 元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入 424 000 元，全部存入银行。

本例中，甲公司经营酒店主要是通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，这些资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的合同履约成本。已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。甲公司应编制如下会计分录：

①确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履约成本	185 000
贷：累计折旧	120 000
累计摊销	65 000

②12 月确认酒店服务收入并摊销合同履约成本：

借：银行存款	424 000
贷：主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	24 000
借：主营业务成本	185 000
贷：合同履约成本	185 000

第二节 费 用

费用包括企业日常活动所发生的经济利益的总流出，主要指企业为取得营业收入进行产品销售等营业活动所发生的营业成本、税金及附加和期间费用。企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认销售商品收入、提供劳务收入等时，将已销售商品、已提供劳务的成本确认为营业成本（包括主营业务成本和其他业务成本）。期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。


一、营业成本

营业成本是指企业为生产产品、提供服务等发生的可归属于产品成本、服务成本等的费用，应当在确认销售商品收入、提供服务收入等时，将已销售商品、已提供服务的成本等计入当期损益。营业成本包括主营业务成本和其他业务成本。

（一）主营业务成本

主营业务成本是指企业销售商品、提供服务等经常性活动所发生的成本。企业一般在确认销售商品、提供服务等主营业务收入时，或在月末，将已销售商品、已提供服务的成本转入主营业务成本。企业应当设置“主营业务成本”科目，用于核算企业因销售商品、提供服务等日常活动而发生的实际成本，该科目按主营业务的种类进行明细核算。

企业结转已销售商品或提供服务成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”“合同履约成本”等科目。期末,将主营业务成本的余额转入“本年利润”科目,借记“本年利润”科目,贷记“主营业务成本”科目,结转后,“主营业务成本”科目无余额。


 **【例 5-10】** 2×19 年 5 月 20 日,甲公司向乙公司销售一批产品,开具的增值税专用发票上注明的价款为 200 000 元,增值税税额为 26 000 元;甲公司已收到乙公司支付的款项 226 000 元,并将提货单送交乙公司;该批产品成本为 190 000 元。该项销售业务属于某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 销售实现时:

借:银行存款	226 000
贷:主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	26 000
借:主营业务成本	190 000
贷:库存商品	190 000

(2) 期末,将主营业务成本结转至本年利润时:

借:本年利润	190 000
贷:主营业务成本	190 000


 **【例 5-11】** 2×19 年 5 月 10 日,某公司销售甲产品 100 件,单价 1 000 元,单位成本 800 元,开具的增值税专用发票上注明的价款为 100 000 元,增值税税额为 13 000 元,购货方尚未付款,该项销售业务属于某一时点履行的履约义务。7 月 25 日,因产品质量问题购货方退货,并开具增值税专用发票(红字)。假定不考虑其他因素,该公司应编制如下会计分录:

(1) 销售产品时:

借:应收账款	113 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	13 000
借:主营业务成本	80 000
贷:库存商品——甲产品	80 000

(2) 销售退回时:

借:主营业务收入	100 000
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	13 000
应收账款	113 000
借:库存商品——甲产品	80 000
贷:主营业务成本	80 000

 **【例 5-12】** 2×19 年 8 月末,某公司计算已销售的甲、乙、丙三种产品的实际成本,分别为 10 000 元、20 000 元和 25 000 元。该公司月末结转已销甲、乙、丙产品成本时,


应编制如下会计分录：

借：主营业务成本	55 000
贷：库存商品——甲产品	10 000
——乙产品	20 000
——丙产品	25 000

（二）其他业务成本

其他业务成本是指企业确认的除主营业务活动以外的其他日常经营活动所发生的支出。其他业务成本包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额等。采用成本模式计量投资性房地产的，其投资性房地产计提的折旧额或摊销额，也构成其他业务成本。

企业应当设置“其他业务成本”科目，核算企业确认的除主营业务活动以外的其他日常经营活动所发生的支出。“其他业务成本”科目按其他业务成本的种类进行明细核算。企业发生的其他业务成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”“周转材料”“累计折旧”“累计摊销”“应付职工薪酬”“银行存款”等科目。期末，“其他业务成本”科目余额转入“本年利润”科目，结转后，“其他业务成本”科目无余额。


 **【例 5-13】** 2×19 年 5 月 10 日，某公司销售一批原材料，开具的增值税专用发票上注明的价款为 10 000 元，增值税税额为 1 300 元，款项已由银行收妥。该批原材料的实际成本为 7 000 元。该项销售业务属于某一时点履行的履约义务。该公司应编制如下会计分录：

（1）销售实现时：


借：银行存款	11 300
贷：其他业务收入	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 300
借：其他业务成本	7 000
贷：原材料	7 000

（2）期末，将其他业务成本结转至本年利润时：

借：本年利润	7 000
贷：其他业务成本	7 000

 **【例 5-14】** 2×19 年 1 月 5 日，甲公司将自行开发完成的非专利技术出租给一家公司，该非专利技术成本为 240 000 元，双方约定的租赁期限为 10 年，甲公司每月应摊销 2 000 元（ $240\,000 \div 10 \div 12$ ）。甲公司每月摊销非专利技术成本时，应编制如下会计分录：

借：其他业务成本	2 000
贷：累计摊销	2 000

 **【例 5-15】** 2×19 年 11 月 22 日，某公司因销售商品领用单独计价的包装物的实际成本为 40 000 元，开具的增值税专用发票上注明价款为 100 000 元，增值税税额为

13 000 元,款项已存入银行。销售商品领用单独计价包装物属于销售商品和包装物两项履约义务,且属于某一时点履行的履约义务。该公司确认商品销售收入的同时应编制如下会计分录:

(1) 出售包装物时:

借:银行存款	113 000
贷:其他业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	13 000

(2) 结转出售包装物成本时:

借:其他业务成本	40 000
贷:周转材料——包装物	40 000


(3) 期末,将其他业务成本结转至本年利润时:

借:本年利润	40 000
贷:其他业务成本	40 000

二、税金及附加

税金及附加是指企业经营活动应负担的相关税费,包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等。

企业应当设置“税金及附加”科目,核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等相关税费。其中,按规定计算确定的与经营活动相关的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加、房产税、城镇土地使用税、车船税等税费,企业应借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费”科目。期末,应将“税金及附加”科目余额转入“本年利润”科目,结转后,“税金及附加”科目无余额。企业缴纳的印花税,不会发生应付未付税款的情况,不需要预计应纳税金额,同时也不存在与税务机关结算或者清算的问题。因此,企业缴纳的印花税不通过“应交税费”科目核算,于购买印花税票时,直接借记“税金及附加”科目,贷记“银行存款”科目。

 **【例 5-16】** 2×19 年 8 月 1 日,某公司取得应纳消费税的销售商品收入 3 000 000 元,该商品适用的消费税税率为 25%。该公司应编制如下会计分录:


(1) 计算确认应交消费税税额:

消费税税额 = 3 000 000 × 25% = 750 000 (元)

借:税金及附加	750 000
贷:应交税费——应交消费税	750 000

(2) 实际交纳消费税时:

借:应交税费——应交消费税	750 000
贷:银行存款	750 000

 **【例 5-17】** 2×19 年 9 月,某公司当月实际缴纳的增值税 450 000 元、消费税 150 000

元,适用的城市维护建设税税率为7%,教育费附加征收比率为3%。该公司应编制与城市维护建设税、教育费附加有关的会计分录如下:

(1) 计算确认应交城市维护建设税和教育费附加时:


城市维护建设税 = $(450\,000 + 150\,000) \times 7\% = 42\,000$ (元)

教育费附加 = $(450\,000 + 150\,000) \times 3\% = 18\,000$ (元)

借: 税金及附加	60 000
贷: 应交税费——应交城市维护建设税	42 000
——应交教育费附加	18 000

(2) 实际交纳城市维护建设税和教育费附加时:

借: 应交税费——应交城市维护建设税	42 000
——应交教育费附加	18 000
贷: 银行存款	60 000


 【例5-18】2×19年12月,某公司一幢房产的原值为2 000 000元,已知房产税税率为1.2%,当地规定的房产税扣除比例为30%。该公司应编制如下会计分录:

(1) 计算应交房产税税额16 800元 [$2\,000\,000 \times (1 - 30\%) \times 1.2\%$]:

借: 税金及附加	16 800
贷: 应交税费——应交房产税	16 800

(2) 实际交纳房产税时:

借: 应交税费——应交房产税	16 800
贷: 银行存款	16 800

 【例5-19】2×19年12月,某公司按规定当月实际应交车船税24 000元,应交城镇土地使用税50 000元。该公司应编制如下会计分录:

(1) 计算应交纳的车船税、城镇土地使用税时:

借: 税金及附加	74 000
贷: 应交税费——应交车船税	24 000
——应交城镇土地使用税	50 000

(2) 实际交纳车船税、城镇土地使用税时:

借: 应交税费——应交车船税	24 000
——应交城镇土地使用税	50 000
贷: 银行存款	74 000

三、期间费用

(一) 期间费用概述

期间费用是指企业日常活动发生的不能计入特定核算对象的成本,而应计入发生当期损益的费用。

期间费用是企业日常活动中所发生的经济利益的流出,通常不计入特定的成本核算

对象,是因为期间费用是企业为组织和管理整个经营活动所发生的费用,与可以确定特定成本核算对象的材料采购、产成品生产等没有直接关系,因而期间费用不计入有关核算对象的成本,而是直接计入当期损益。

期间费用包含以下两种情况:一是企业发生的不符合或者不再符合资产确认条件的支出,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。二是企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债,而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用计入当期损益。

(二) 期间费用的账务处理


期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。

1. 销售费用


销售费用是指企业销售商品和材料、提供服务的过程中发生的各种费用,包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。企业发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出也属于销售费用。

销售费用是与企业销售商品活动有关的费用,但不包括销售商品本身的成本,该成本属于主营业务成本。


企业应设置“销售费用”科目,核算销售费用的发生和结转情况。该科目借方登记企业所发生的各项销售费用,贷方登记期末转入“本年利润”科目的销售费用,结转后,“销售费用”科目应无余额。“销售费用”科目应按销售费用的费用项目进行明细核算。

 **【例 5-20】** 某公司为增值税一般纳税人,2×19 年 6 月 1 日为宣传新产品发生广告费,取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 000 元,增值税税额为 6 000 元,价税款项用银行存款支付。该公司应编制如下会计分录:


借:销售费用——广告费	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	6 000
贷:银行存款	106 000

 **【例 5-21】** 某公司为增值税一般纳税人,2×19 年 6 月 12 日销售一批产品,取得的增值税专用发票上注明的运输费为 7 000 元,增值税税额为 630 元,取得的增值税普通发票上注明的装卸费价税合计为 3 000 元,上述款项均用银行存款支付。该公司应编制如下会计分录:


借:销售费用	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	630
贷:银行存款	10 630

 **【例 5-22】** 某公司为增值税一般纳税人,2×19 年 6 月 15 日用银行存款支付所销产品保险费合计 10 600 元,取得的增值税专用发票上注明的保险费为 10 000 元,增值税税额为 600 元。该公司应编制如下会计分录:

借：销售费用——保险费	10 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	600
贷：银行存款	10 600

 【例 5-23】某公司销售部 2×19 年 6 月份共发生费用 220 000 元，其中：销售人员薪酬 100 000 元，销售部专用办公设备和房屋的折旧费 50 000 元，业务费 70 000 元（用银行存款支付）。假设不考虑其他因素，该公司应编制如下会计分录：

借：销售费用	220 000
贷：应付职工薪酬	100 000
累计折旧	50 000
银行存款	70 000


 【例 5-24】承【例 5-20】至【例 5-23】，某公司 2×19 年 6 月 30 日将“销售费用”科目余额 340 000 元结转至“本年利润”科目。该公司应编制如下会计分录：

借：本年利润	340 000
贷：销售费用	340 000


2. 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理生产经营发生的各种费用，包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的以及应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等）、行政管理部门负担的工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、研究费用等。企业生产车间（部门）和行政管理部门发生的固定资产修理费用等后续支出，也作为管理费用核算。

企业应设置“管理费用”科目，核算管理费用的发生和结转情况。“管理费用”科目借方登记企业发生的各项管理费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的管理费用，结转后，“管理费用”科目应无余额。“管理费用”科目按管理费用的费用项目进行明细核算。商品流通企业管理费用不多的，可不设“管理费用”科目，相关核算内容可并入“销售费用”科目核算。

 【例 5-25】2×19 年 4 月 10 日，某公司为拓展产品销售市场发生业务招待住宿费 50 000 元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 3 000 元，已用银行存款支付全部款项。该公司应编制如下会计分录：

借：管理费用——业务招待费	50 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 000
贷：银行存款	53 000

 【例 5-26】某公司行政部 2×19 年 4 月份共发生费用 179 000 元，其中：行政人员薪酬 150 000 元，报销行政人员差旅费 21 000 元（假定报销人员均未预借差旅费），其他办公、水电费 8 000 元（均用银行存款支付）。假设不考虑增值税等因素，该公司应编制

如下会计分录：

借：管理费用	179 000
贷：应付职工薪酬	150 000
库存现金	21 000
银行存款	8 000

💡【例 5-27】2×19 年 4 月 30 日，某公司计提管理部门固定资产折旧 50 000 元，摊销公司管理部门用无形资产成本 80 000 元。该公司应编制如下会计分录：

借：管理费用	130 000
贷：累计折旧	50 000
累计摊销	80 000

💡【例 5-28】承【例 5-25】至【例 5-27】，某公司 2×19 年 4 月 30 日将“管理费用”科目余额 359 000 元结转至“本年利润”科目。该公司应编制如下会计分录：

借：本年利润	359 000
贷：管理费用	359 000

3. 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

企业应设置“财务费用”科目，核算财务费用的发生和结转情况。“财务费用”科目借方登记企业发生的各项财务费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的财务费用，结转后，“财务费用”科目应无余额。“财务费用”科目应按财务费用的费用项目进行明细核算。

💡【例 5-29】某公司于 2×19 年 12 月 1 日向银行借入生产经营用短期借款 360 000 元，期限 6 个月，年利率 5%，该借款本金到期后一次归还，利息分月预提，按季支付。该公司应编制如下会计分录：

每月末，预提当月应计利息： $360\,000 \times 5\% \div 12 = 1\,500$ （元）

借：财务费用——利息支出	1 500
贷：应付利息	1 500

💡【例 5-30】某公司 2×19 年 12 月 30 日用银行存款支付本月应负担的短期借款利息 25 440 元。该公司应编制如下会计分录：

借：财务费用——利息支出	25 440
贷：银行存款	25 440

💡【例 5-31】2×19 年 12 月 30 日，某公司在购买材料业务中，获得对方给予的现金折扣 4 000 元（假定不考虑增值税）。该公司应编制如下会计分录：

借：应付账款	4 000
贷：财务费用	4 000

💡【例 5-32】承【例 5-29】至【例 5-31】，2×19 年 12 月 31 日，甲公司将“财务费用”科目余额 22 940 元结转至“本年利润”科目。该公司应编制如下会计分录：

借：本年利润	22 940
贷：财务费用	22 940

第三节 利 润

一、利润的构成

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。未计入当期利润的利得和损失扣除所得税影响后的净额计入其他综合收益项目。净利润与其他综合收益的合计金额为综合收益总额。利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

与利润相关的计算公式主要如下：

（一）营业利润

营业利润 = 营业收入 - 营业成本 - 税金及附加 - 销售费用 - 管理费用 - 研发费用 - 财务费用 + 其他收益 + 投资收益（- 投资损失）+ 净敞口套期收益（- 净敞口套期损失）+ 公允价值变动收益（- 公允价值变动损失）- 信用减值损失 - 资产减值损失 + 资产处置收益（- 资产处置损失）

其中：

营业收入是指企业经营业务所实现的收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入。

营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额，包括主营业务成本和其他业务成本。

研发费用是指企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。

其他收益主要是指与企业日常活动相关，除冲减相关成本费用以外的政府补助。

投资收益（或损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益（或损失）。

公允价值变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（或损失）。

信用减值损失是指企业计提各项金融工具信用减值准备所确认的信用损失。

资产减值损失是指企业计提有关资产减值准备所形成的损失。

资产处置收益（或损失）反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失，还包括非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失。

（二）利润总额

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

其中：

营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失。

（三）净利润

净利润 = 利润总额 - 所得税费用

其中，所得税费用是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

二、营业外收支

（一）营业外收入

1. 营业外收入核算的内容

营业外收入是指企业确认的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外收入并不是企业经营资金耗费所产生的，实际上是经济利益的净流入，不需要与有关费用进行配比。营业外收入主要包括非流动资产毁损报废收益、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。

其中：非流动资产毁损报废收益，指因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废非流动资产所产生的清理收益。

与企业日常活动无关的政府补助指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，且与企业日常活动无关的利得。


盘盈利得，指企业对现金等资产清查盘点时发生盘盈，报经批准后计入营业外收入的金额。

捐赠利得，指企业接受捐赠产生的利得。

2. 营业外收入的账务处理

企业应设置“营业外收入”科目，核算营业外收入的取得及结转情况。该科目贷方登记企业确认的营业外收入，借方登记期末将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目的营业外收入，结转后“营业外收入”科目无余额。“营业外收入”科目可按营业外收入项目进行明细核算。

（1）企业确认处置非流动资产毁损报废收益时，借记“固定资产清理”“银行存款”“待处理财产损溢”等科目，贷记“营业外收入”科目。

 **【例 5-33】** 某企业将固定资产报废清理的净收益 179 800 元转作营业外收入，应编制如下会计分录：

借：固定资产清理	179 800
贷：营业外收入——非流动资产毁损报废收益	179 800

（2）企业确认盘盈利得、捐赠利得计入营业外收入时，借记“库存现金”“待处理财产损溢”等科目，贷记“营业外收入”科目。



【例 5-34】某企业在现金清查中盘盈 200 元，按管理权限报经批准后转入营业外收入，应编制如下会计分录：

①发现盘盈时：

借：库存现金	200
贷：待处理财产损溢	200

②经批准转入营业外收入时：

借：待处理财产损溢	200
贷：营业外收入	200

(3) 期末，应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目，借记“营业外收入”科目，贷记“本年利润”科目。结转后，“营业外收入”科目应无余额。



【例 5-35】承【例 5-33】和【例 5-34】，某企业本期营业外收入总额为 180 000 元，期末结转本年利润，应编制如下会计分录：

借：营业外收入	180 000
贷：本年利润	180 000

(二) 营业外支出

1. 营业外支出的核算内容

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产毁损报废损失、捐赠支出、盘亏损失、非常损失、罚款支出等。

其中：非流动资产毁损报废损失，指因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废非流动资产所产生的清理损失。

捐赠支出，指企业对外进行捐赠发生的支出。

盘亏损失，主要指对于财产清查盘点中盘亏的资产，查明原因并报经批准计入营业外支出的损失。

非常损失，指企业对于因客观因素（如自然灾害等）造成的损失，扣除保险公司赔偿后应计入营业外支出的净损失。

罚款支出，指企业支付的行政罚款、税务罚款，以及其他违反法律法规、合同协议等而支付的罚款、违约金、赔偿金等支出。

2. 营业外支出的账务处理

企业应设置“营业外支出”科目，核算营业外支出的发生及结转情况。该科目借方登记确认的营业外支出，贷方登记期末将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目的营业外支出，结转后“营业外支出”科目无余额。“营业外支出”科目可按营业外支出项目进行明细核算。

(1) 企业确认处置非流动资产毁损报废损失时，借记“营业外支出”科目，贷记“固定资产清理”“无形资产”等科目。




【例 5-36】2×17 年 2 月 1 日，某公司取得一项价值 1 000 000 元的非专利技术并确认为无形资产，采用直线法摊销，摊销期限为 10 年。2×19 年 2 月 1 日，由于该技术已

被其他新技术所替代，公司决定将其转入报废处理，报废时已摊销 200 000 元，未计提减值准备。该公司应编制如下会计分录：

借：累计摊销	200 000
营业外支出	800 000
贷：无形资产	1 000 000

(2) 确认盘亏、罚款支出计入营业外支出时，借记“营业外支出”科目，贷记“待处理财产损溢”“库存现金”等科目。


 **【例 5-37】** 某企业发生原材料自然灾害损失 270 000 元，经批准全部转作营业外支出。该企业对原材料采用实际成本进行日常核算，应编制如下会计分录：

发生原材料自然灾害损失时：

借：待处理财产损溢	270 000
贷：原材料	270 000


批准处理时：

借：营业外支出	270 000
贷：待处理财产损溢	270 000

 **【例 5-38】** 某企业用银行存款支付税款滞纳金 30 000 元，应编制如下会计分录：

借：营业外支出	30 000
贷：银行存款	30 000

(3) 期末，应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“营业外支出”科目。结转后，“营业外支出”科目应无余额。

 **【例 5-39】** 某企业本期营业外支出总额为 840 000 元，期末结转本年利润，应编制如下会计分录：

借：本年利润	840 000
贷：营业外支出	840 000

三、所得税费用

企业的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个部分，其中，当期所得税是指当期应交所得税。递延所得税包括递延所得税资产和递延所得税负债。递延所得税资产是指以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限确认的一项资产。递延所得税负债是指根据应纳税暂时性差异计算的未来期间应付所得税的金额。

(一) 应交所得税的计算

应交所得税是指企业按照企业所得税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。应纳税所得额是在企业税前会计利润（即利润总额）的基础上调整确定的，计算公式为：


应纳税所得额 = 税前会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额

纳税调整增加额主要包括企业所得税法规定允许扣除项目中,企业已计入当期费用但超过税法规定扣除标准的金额(如超过企业所得税法规定标准的职工福利费、工会经费、职工教育经费、业务招待费、公益性捐赠支出、广告费和业务宣传费等),以及企业已计入当期损失但企业所得税法规定不允许扣除项目的金额(如税收滞纳金、罚金、罚款等)。

纳税调整减少额主要包括按企业所得税法规定允许弥补的亏损和准予免税的项目,如前5年内未弥补亏损和国债利息收入等。

企业当期应交所得税的计算公式为:

$$\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$$

 **【例5-40】** 甲公司2×19年度利润总额(税前会计利润)为19 800 000元,所得税税率为25%。甲公司全年实发工资、薪金为2 000 000元,职工福利费300 000元,工会经费50 000元,职工教育经费210 000元;经查,甲公司当年营业外支出中有120 000元为税收滞纳金。假定甲公司全年无其他纳税调整因素。


企业所得税法规定,企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除;企业发生的职工福利费支出,不超过工资、薪金总额14%的部分准予扣除;企业拨缴的工会经费,不超过工资、薪金总额2%的部分准予扣除;除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资、薪金总额8%的部分准予扣除,超过部分准予结转以后纳税年度扣除。

本例中,按企业所得税法规定,企业在计算当期应纳税所得额时,可以扣除工资、薪金支出2 000 000元,扣除职工福利费支出280 000元($2\,000\,000 \times 14\%$),工会经费支出40 000元($2\,000\,000 \times 2\%$),职工教育经费支出160 000元($2\,000\,000 \times 8\%$)。甲公司有二种纳税调整因素:一是已计入当期费用但超过企业所得税法规定标准的费用支出;二是已计入当期营业外支出但按企业所得税法规定不允许扣除的税收滞纳金,这两种因素均应调整增加应纳税所得额。甲公司当期所得税的计算如下:

$$\begin{aligned} \text{纳税调整增加额} &= (300\,000 - 280\,000) + (50\,000 - 40\,000) + (210\,000 - 160\,000) + \\ &120\,000 = 200\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{税前会计利润} + \text{纳税调整增加额} = 19\,800\,000 + 200\,000 = 20\,000\,000 \\ &\text{(元)} \end{aligned}$$

$$\text{当期应交所得税额} = 20\,000\,000 \times 25\% = 5\,000\,000 \text{ (元)}$$

 **【例5-41】** 甲公司2×19年全年利润总额(即税前会计利润)为10 200 000元,其中包括本年实现的国债利息收入200 000元,所得税税率为25%。假定甲公司全年无其他纳税调整因素。

按照企业所得税法的有关规定,企业购买国债的利息收入免交所得税,即在计算应纳税所得额时可将其扣除。甲公司当期所得税的计算如下:

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{税前会计利润} - \text{纳税调整减少额} = 10\,200\,000 - 200\,000 = 10\,000\,000 \\ &\text{(元)} \end{aligned}$$

当期应交所得税额 = $10\,000\,000 \times 25\% = 2\,500\,000$ (元)


(二) 所得税费用的账务处理

企业根据企业会计准则的规定, 计算确定的当期所得税和递延所得税之和, 即为应从当期利润总额中扣除的所得税费用。即:

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

其中, 递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)

企业应设置“所得税费用”科目, 核算企业所得税费用的确认及其结转情况。期末, 应将“所得税费用”科目的余额转入“本年利润”科目, 借记“本年利润”科目, 贷记“所得税费用”科目, 结转后, “所得税费用”科目应无余额。

 **【例 5-42】** 2×19 年, 甲公司当年应交所得税税额为 5 000 000 元; 递延所得税负债年初数为 400 000 元, 年末数为 500 000 元; 递延所得税资产年初数为 250 000 元, 年末数为 200 000 元。

甲公司所得税费用的计算如下:

递延所得税 = $(500\,000 - 400\,000) - (200\,000 - 250\,000) = 150\,000$ (元)

所得税费用 = $5\,000\,000 + 150\,000 = 5\,150\,000$ (元)

甲公司应编制如下会计分录:

借: 所得税费用	5 150 000
贷: 应交税费——应交所得税	5 000 000
递延所得税负债	100 000
递延所得税资产	50 000

四、本年利润

(一) 结转本年利润的方法

会计期末, 结转本年利润的方法有表结法和账结法两种。

1. 表结法

表结法下, 各损益类科目每月末只需结计出本月发生额和月末累计余额, 不结转到“本年利润”科目, 只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。但每月月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏, 同时将本月末累计余额填入利润表的本年累计数栏, 通过利润表计算反映各期的利润 (或亏损)。表结法下, 年中损益类科目无须结转入“本年利润”科目, 从而减少了转账环节和工作量, 同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。

2. 账结法

账结法下, 每月末均需编制转账凭证, 将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目。结转后“本年利润”科目的本月余额反映当月实现的利润或发生的亏损, “本年利润”科目的本年余额反映本年累计实现的利润或发生的亏损。账结法

在各月均可通过“本年利润”科目提供当月及本年累计的利润（或亏损）额，但增加了转账环节和工作量。

（二）结转本年利润的账务处理

企业应设置“本年利润”科目，核算企业本年度实现的净利润（或发生的净亏损）。

会计期末，企业应将“主营业务收入”“其他业务收入”“其他收益”“营业外收入”等科目的余额分别转入“本年利润”科目的贷方，将“主营业务成本”“其他业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”“信用减值损失”“资产减值损失”“营业外支出”“所得税费用”等科目的余额分别转入“本年利润”科目的借方。企业还应将“投资收益”“公允价值变动损益”“资产处置损益”科目的净收益转入“本年利润”科目的贷方，将“投资收益”“公允价值变动损益”“资产处置损益”科目的净损失转入“本年利润”科目的借方。结转后“本年利润”科目如为贷方余额，表示当年实现的净利润；如为借方余额，表示当年发生的净亏损。

年度终了，企业还应将“本年利润”科目的本年累计余额转入“利润分配——未分配利润”科目。如“本年利润”为贷方余额，借记“本年利润”科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为借方余额，作相反的会计分录，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“本年利润”科目。结转后，“本年利润”科目应无余额。


 **【例 5-43】** 乙公司 2×19 年有关损益类科目的年末余额如表 5-1 所示（该企业采用表结法年末一次结转损益类科目，所得税税率为 25%）。

表 5-1

单位：元

科目名称	借或贷	结账前余额
主营业务收入	贷	6 000 000
其他业务收入	贷	700 000
其他收益	贷	150 000
投资收益	贷	1 000 000
营业外收入	贷	50 000
主营业务成本	借	4 000 000
其他业务成本	借	400 000
税金及附加	借	80 000
销售费用	借	500 000
管理费用	借	770 000
财务费用	借	300 000
营业外支出	借	250 000

乙公司 2×19 年末结转本年利润，应编制如下会计分录：

（1）将各损益类科目年末余额结转至“本年利润”科目：

①结转各项收入、利得类科目：

借：主营业务收入	6 000 000
其他业务收入	700 000
其他收益	150 000
投资收益	1 000 000
营业外收入	50 000
贷：本年利润	7 900 000

②结转各项费用、损失类科目：

借：本年利润	6 300 000
贷：主营业务成本	4 000 000
其他业务成本	400 000
税金及附加	80 000
销售费用	500 000
管理费用	770 000
财务费用	300 000
营业外支出	250 000

(2) 经过上述结转后，“本年利润”科目的贷方发生额合计 7 900 000 元减去借方发生额合计 6 300 000 元即为税前会计利润 1 600 000 元。

(3) 假设乙公司 2×19 年度不存在所得税纳税调整以及递延所得税因素。

(4) 应交所得税 = $1\,600\,000 \times 25\% = 400\,000$ (元)

①确认所得税费用：

借：所得税费用	400 000
贷：应交税费——应交所得税	400 000

②将所得税费用转入“本年利润”科目：

借：本年利润	400 000
贷：所得税费用	400 000

(5) 将“本年利润”科目年末余额 1 200 000 元 ($7\,900\,000 - 6\,300\,000 - 400\,000$) 转入“利润分配——未分配利润”科目：

借：本年利润	1 200 000
贷：利润分配——未分配利润	1 200 000

第六章 财务报表

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注。本章重点介绍一般企业资产负债表、利润表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注的有关内容。

第一节 资产负债表

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的报表，是企业经营活动的静态反映。资产负债表是根据“资产 = 负债 + 所有者权益”这一平衡公式，依照一定的分类标准和一定的次序，将某一特定日期的资产、负债、所有者权益的具体项目予以适当的排列编制而成。资产负债表主要反映资产、负债和所有者权益三方面的内容。通过资产负债表，可以反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权，帮助财务报表使用者全面了解企业的财务状况、分析企业的偿债能力等情况，从而为其作出经济决策提供依据。

一、资产负债表的结构

资产负债表一般由表头、表体两部分组成。表头部分应列明报表名称、编制单位名称、资产负债表日、报表编号和计量单位；表体部分是资产负债表的主体，列示了用以说明企业财务状况的各个项目。资产负债表的表体格式一般有两种：报告式资产负债表和账户式资产负债表。报告式资产负债表是上下结构，上半部分列示资产各项目，下半部分列示负债和所有者权益各项目。账户式资产负债表是左右结构，左边列示资产各项目，反映全部资产的分布及存在状态；右边列示负债和所有者权益各项目，反映全部负债和所有者权益的内容及构成情况。不管采取什么格式，资产各项目的合计一定等于负债和所有者权益各项目的合计。

我国企业的资产负债表采用账户式结构，分为左右两方，左方为资产项目，大体按资产的流动性大小排列，流动性大的资产如“货币资金”“交易性金融资产”等排在前面，流动性小的资产如“长期股权投资”“固定资产”等排在后面。右方为负债及所有者权益项目，一般按要求清偿时间的先后顺序排列，“短期借款”“应付票据”“应付账款”等需要在一年以内或者长于一年的一个正常营业周期内偿还的流动负债排在前面，“长期借款”等在一年以上才需偿还的非流动负债排在中间，在企业清算之前不需要偿

还的所有者权益项目排在后面。

账户式资产负债表中的资产各项目的合计等于负债和所有者权益各项目的合计,即资产负债表左方和右方平衡。通过账户式资产负债表,可以反映资产、负债、所有者权益之间的内在关系,即“资产=负债+所有者权益”。我国一般企业资产负债表格式如表6-1所示。

表 6-1

资产负债表

会企 01 表

编制单位:

____年__月__日

单位:元

资产	期末 余额	上年年末 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	上年年末 余额
流动资产:			流动负债:		
货币资金			短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
衍生金融资产			衍生金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
应收款项融资			预收款项		
预付款项			合同负债		
其他应收款			应付职工薪酬		
存货			应交税费		
合同资产			其他应付款		
持有待售资产			持有待售负债		
一年内到期的非流动资产			一年内到期的非流动负债		
其他流动资产			其他流动负债		
流动资产合计			流动负债合计		
非流动资产:			非流动负债:		
债权投资			长期借款		
其他债权投资			应付债券		
长期应收款			其中:优先股		
长期股权投资			永续债		
其他权益工具投资			租赁负债		
其他非流动金融资产			长期应付款		
投资性房地产			预计负债		
固定资产			递延收益		
在建工程			递延所得税负债		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计		

续表

资产	期末 余额	上年年末 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	上年年末 余额
使用权资产			负债合计		
无形资产			所有者权益(或股东权益):		
开发支出			实收资本(或股本)		
商誉			其他权益工具		
长期待摊费用			其中:优先股		
递延所得税资产			永续债		
其他非流动资产			资本公积		
非流动资产合计			减:库存股		
			其他综合收益		
			专项储备		
			盈余公积		
			未分配利润		
			所有者权益(或股东权益) 合计		
资产总计			负债和所有者权益 (或股东权益) 总计		

二、资产负债表的编制

(一) 资产负债表项目的填列方法

资产负债表各项目均需填列“期末余额”和“上年年末余额”两栏。

资产负债表的“上年年末余额”栏内各项数字,应根据上年年末资产负债表的“期末余额”栏内所列数字填列。如果上年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容与本年度不相一致,应按照本年度的规定对上年年末资产负债表各项目的名称和数字进行调整,填入本表“上年年末余额”栏内。

资产负债表的“期末余额”栏主要有以下几种填列方法:

(1) 根据总账科目余额填列。如“短期借款”“资本公积”等项目,根据“短期借款”“资本公积”各总账科目的余额直接填列;有些项目则需根据几个总账科目的期末余额计算填列,如“货币资金”项目,需根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”三个总账科目的期末余额的合计数填列。

(2) 根据明细账科目余额计算填列。如“应付账款”项目,需要根据“应付账款”和“预付账款”两个科目所属的相关明细科目的期末贷方余额计算填列;“预付款项”项目,需要根据“应付账款”科目和“预付账款”科目所属的相关明细科目的期末借方余额减去与“预付账款”有关的坏账准备贷方余额计算填列;“预收款项”项目,需要

根据“应收账款”科目和“预收账款”科目所属相关明细科目的期末贷方金额合计填列；“开发支出”项目，需要根据“研发支出”科目所属的“资本化支出”明细科目期末余额计算填列；“应付职工薪酬”项目，需要根据“应付职工薪酬”科目的明细科目期末余额计算填列；“一年内到期的非流动资产”“一年内到期的非流动负债”项目，需要根据相关非流动资产和非流动负债项目的明细科目余额计算填列。

(3) 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列。如“长期借款”项目，需要根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列；“其他非流动资产”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）收回数后的金额计算填列；“其他非流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的金额计算填列。


(4) 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。如资产负债表中“应收票据”“应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等项目，应当根据“应收票据”“应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等科目的期末余额减去“坏账准备”“长期股权投资减值准备”“在建工程减值准备”等备抵科目余额后的净额填列。“投资性房地产”（采用成本模式计量）、“固定资产”项目，应当根据“投资性房地产”“固定资产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧”“投资性房地产减值准备”“累计折旧”“固定资产减值准备”等备抵科目的期末余额，以及“固定资产清理”科目期末余额后的净额填列；“无形资产”项目，应当根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”“无形资产减值准备”等备抵科目余额后的净额填列。

(5) 综合运用上述填列方法分析填列。如资产负债表中的“存货”项目，需要根据“原材料”“库存商品”“委托加工物资”“周转材料”“材料采购”“在途物资”“发出商品”“材料成本差异”等总账科目期末余额的分析汇总数，再减去“存货跌价准备”科目余额后的净额填列。

（二）资产负债表项目的填列说明

1. 资产项目的填列说明


(1) “货币资金”项目，反映企业库存现金、银行结算户存款、外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等的合计数。本项目应根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”科目期末余额的合计数填列。

 **【例 6-1】** 2×19 年 12 月 31 日，甲公司“库存现金”科目余额为 0.1 万元，“银行存款”科目余额为 100.9 万元，“其他货币资金”科目余额为 99 万元，则 2×19 年 12 月 31 日，甲公司资产负债表中“货币资金”项目“期末余额”栏的列报金额 = 0.1 + 100.9 + 99 = 200（万元）。

(2) “交易性金融资产”项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，以及企业持有的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末账面价值。该项目应根据“交易性金融资产”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允

价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值，在“其他非流动金融资产”项目反映。

(3) “应收票据”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因销售商品、提供服务等收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。该项目应根据“应收票据”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

 【例 6-2】2×19 年 12 月 31 日，甲公司“应收票据”科目的余额为 1 300 万元；“坏账准备”科目中有关应收票据计提的坏账准备余额为 45 万元，则 2×19 年 12 月 31 日，甲公司资产负债表中“应收票据”项目“期末余额”栏的列报金额 = 1 300 - 45 = 1 255（万元）。


(4) “应收账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因销售商品、提供服务等经营活动应收取的款项。该项目应根据“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

(5) “应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

(6) “预付款项”项目，反映企业按照购货合同规定预付给供应单位的款项等。本项目应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关预付账款计提的坏账准备期末余额后的净额填列。如“预付账款”科目所属明细科目期末为贷方余额的，应在资产负债表“应付账款”项目内填列。

(7) “其他应收款”项目，反映企业除应收票据、应收账款、预付账款等经营活动以外的其他各种应收、暂付的款项。本项目应根据“应收利息”、“应收股利”和“其他应收款”科目的期末余额合计数，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列。其中的“应收利息”仅反映相关金融工具已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。


(8) “存货”项目，反映企业期末在库、在途和在加工中的各种存货的可变现净值或成本（成本与可变现净值孰低）。存货包括各种材料、商品、在产品、半成品、包装物、低值易耗品、发出商品等。本项目应根据“材料采购”“原材料”“库存商品”“周转材料”“委托加工物资”“发出商品”“生产成本”“受托代销商品”等科目的期末余额合计数，减去“受托代销商品款”“存货跌价准备”科目期末余额后的净额填列。材料采用计划成本核算，以及库存商品采用计划成本核算或售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。

 【例 6-3】2×19 年 12 月 31 日，甲公司有关科目余额如下：“发出商品”科目借方余额为 800 万元，“生产成本”科目借方余额为 300 万元，“原材料”科目借方余额为 100 万元，“委托加工物资”科目借方余额为 200 万元，“材料成本差异”科目贷方余额为 25 万元，“存货跌价准备”科目贷方余额为 100 万元，“受托代销商品”科目借方余额 400 万元，“受托代销商品款”科目贷方余额为 400 万元，则 2×19 年 12 月 31 日，甲公司资产负债表中“存货”项目“期末余额”栏的列报金额 = 800 + 300 + 100 + 200 - 25 -

$100 + 400 - 400 = 1\ 275$ (万元)。

(9) “合同资产”项目,反映企业按照《企业会计准则第14号——收入》(2018)的相关规定,根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示的合同资产。“合同资产”项目应根据“合同资产”科目的相关明细科目期末余额分析填列,同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示,其中净额为借方余额的,应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列,已计提减值准备的,还应以减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列;其中净额为贷方余额的,应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

(10) “持有待售资产”项目,反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。该项目应根据“持有待售资产”科目的期末余额,减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

 【例6-4】甲公司计划出售一项固定资产,该固定资产于2×19年12月31日被划分为持有待售固定资产,其账面价值为315万元,从划归为持有待售的下个月起停止计提折旧,不考虑其他因素,则2×19年12月31日,甲公司资产负债表中“持有待售资产”项目“期末余额”栏的列报金额为315万元。

(11) “一年内到期的非流动资产”项目,反映企业预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

(12) “债权投资”项目,反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“债权投资”科目的相关明细科目期末余额,减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值,在“一年内到期的非流动资产”项目反映。企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值,在“其他流动资产”项目反映。


(13) “其他债权投资”项目,反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值,在“一年内到期的非流动资产”项目反映。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值,在“其他流动资产”项目反映。

(14) “长期应收款”项目,反映企业租赁产生的应收款项和采用递延方式分期收款、实质上具有融资性质的销售商品和提供劳务等经营活动产生的应收款项。本项目应根据“长期应收款”科目的期末余额,减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

(15) “长期股权投资”项目,反映投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额,减去“长期股权投资减值准备”科目的期末余额后的净额填列。

(16) “其他权益工具投资”项目,反映资产负债表日企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。该项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。


(17) “固定资产”项目,反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和企业尚未清理完毕的固定资产清理净损益。该项目应根据“固定资产”科目的期末余额,减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额,以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

 【例 6-5】2×19 年 12 月 31 日,甲公司“固定资产”科目借方余额为 4 000 万元,“累计折旧”科目贷方余额为 2 000 万元,“固定资产减值准备”科目贷方余额为 500 万元,“固定资产清理”科目借方余额为 500 万元,则 2×19 年 12 月 31 日,甲公司资产负债表中“固定资产”项目“期末余额”栏的列报金额=4 000-2 000-500+500=2 000(万元)。

(18) “在建工程”项目,反映资产负债表日企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的期末账面价值和企业为在建工程准备的各种物资的期末账面价值。该项目应根据“在建工程”科目的期末余额,减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额,以及“工程物资”科目的期末余额,减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

(19) “使用权资产”项目,反映资产负债表日承租人企业持有的使用权资产的期末账面价值。该项目应根据“使用权资产”科目的期末余额,减去“使用权资产累计折旧”和“使用权资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

(20) “无形资产”项目,反映企业持有的专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等无形资产的成本减去累计摊销和减值准备后的净值。本项目应根据“无形资产”科目的期末余额,减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的净额填列。

 【例 6-6】2×19 年 12 月 31 日,甲公司“无形资产”科目借方余额为 800 万元,“累计摊销”科目贷方余额为 200 万元,“无形资产减值准备”科目贷方余额为 100 万元,则 2×19 年 12 月 31 日,甲公司资产负债表中“无形资产”项目“期末余额”栏的列报金额=800-200-100=500(万元)。

(21) “开发支出”项目,反映企业开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分。本项目应当根据“研发支出”科目所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列。


(22) “长期待摊费用”项目,反映企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额,减去将于一年内(含一年)摊销的数额后的金额分析填列。但长期待摊费用的摊销年限只剩一年或不足一年的,或预计在一年内(含一年)进行摊销的部分,不得归类为流动资产,仍在各该非流动资产项目中填列,不转入“一年内到期的非流动资产”项目。

(23) “递延所得税资产”项目,反映企业根据所得税准则确认的可抵扣暂时性差异产生的所得税资产。本项目应根据“递延所得税资产”科目的期末余额填列。

(24) “其他非流动资产”项目,反映企业除上述非流动资产以外的其他非流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额填列。


2. 负债项目的填列说明

(1) “短期借款”项目,反映企业向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下(含一年)的各种借款。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

 **【例 6-7】** 2×19 年 12 月 31 日,甲公司“短期借款”科目的余额如下所示:银行质押借款 10 万元,信用借款 40 万元,则 2×19 年 12 月 31 日,甲公司资产负债表中“短期借款”项目“期末余额”栏的列报金额 = 10 + 40 = 50 (万元)。

(2) “交易性金融负债”项目,反映企业资产负债表日承担的交易性金融负债,以及企业持有的直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的期末账面价值。该项目应根据“交易性金融负债”科目的相关明细科目期末余额填列。

(3) “应付票据”项目,反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等开出、承兑的商业汇票,包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。该项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。


 **【例 6-8】** 2×19 年 12 月 31 日,甲公司“应付票据”科目的余额如下所示:25 万元的银行承兑汇票,10 万元的商业承兑汇票,则 2×19 年 12 月 31 日,甲公司资产负债表中“应付票据”项目“期末余额”栏的列报金额 = 25 + 10 = 35 (万元)。

(4) “应付账款”项目,反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等经营活动应支付的款项。该项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属的相关明细科目的期末贷方余额合计数填列。

(5) “预收款项”项目,反映企业按照合同规定预收的款项。本项目应根据“预收账款”和“应收账款”科目所属各明细科目的期末贷方余额合计数填列。如“预收账款”科目所属明细科目期末为借方余额的,应在资产负债表“应收账款”项目内填列。

(6) “合同负债”项目,反映企业按照《企业会计准则第 14 号——收入》(2018)的相关规定,根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示的合同负债。“合同负债”项目应根据“合同负债”的相关明细科目期末余额分析填列。

(7) “应付职工薪酬”项目,反映企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。本项目应根据“应付职工薪酬”科目所属各明细科目的期末贷方余额分析填列。外商投资企业按规定从净利润中提取的职工奖励及福利基金,也在本项目列示。

 **【例 6-9】** 2×19 年 12 月 31 日,甲公司“应付职工薪酬”科目明细项目为:工资 70 万元,社会保险费(含医疗保险、工伤保险)4.1 万元,设定提存计划(含基本养老保险费)2.5 万元,住房公积金 2 万元,工会经费 1.4 万元,则 2×19 年 12 月 31 日,甲公司资产负债表中“应付职工薪酬”项目“期末余额”栏的列报金额 = 70 + 4.1 + 2.5 + 2 + 1.4 = 80 (万元)。

(8) “应交税费”项目,反映企业按照税法规定计算应交纳的各种税费,包括增值


税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、企业所得税、资源税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、车船税等。企业代扣代缴的个人所得税，也通过本项目列示。企业所缴纳的税金不需要预计应交数的，如印花税、耕地占用税等，不在本项目列示。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列。需要说明的是，“应交税费”科目下的“应交增值税”“未交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示；“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示；“应交税费”科目下的“未交增值税”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

(9) “其他应付款”项目，反映企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项。本项目应根据“应付利息”“应付股利”“其他应付款”科目的期末余额合计数填列。其中，“应付利息”科目仅反映相关金融工具已到期应支付但于资产负债表日尚未支付的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

(10) “持有待售负债”项目，反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。本项目应根据“持有待售负债”科目的期末余额填列。

(11) “一年内到期的非流动负债”项目，反映企业非流动负债中将于资产负债表日后一年内到期部分的金额，如将于一年内偿还的长期借款。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

(12) “长期借款”项目，反映企业向银行或其他金融机构借入的期限在一年以上（不含一年）的各项借款。本项目应根据“长期借款”科目的期末余额，扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在资产负债表日起一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列。

 **【例 6-10】** 2×19 年 12 月 31 日，甲公司“长期借款”科目余额为 155 万元，其中自乙银行借入的 5 万元借款将于一年内到期，甲公司不具有自主展期清偿的权利，则甲公司 2×19 年 12 月 31 日资产负债表中“长期借款”项目“期末余额”栏的列报金额 = 155 - 5 = 150（万元），“一年内到期的非流动负债”项目“期末余额”栏的列报金额为 5 万元。

(13) “应付债券”项目，反映企业为筹集长期资金而发行的债券本金及应付的利息。本项目应根据“应付债券”科目的期末余额分析填列。对于资产负债表日企业发行的金融工具，分类为金融负债的，应在本项目填列，对于优先股和永续债还应在本项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

(14) “租赁负债”项目，反映资产负债表日承租人企业尚未支付的租赁付款额的期末账面价值。该项目应根据“租赁负债”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值，在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

(15) “长期应付款”项目，应根据“长期应付款”科目的期末余额，减去相关的“未确认融资费用”科目的期末余额后的金额，以及“专项应付款”科目的期末余额填列。

(16) “预计负债”项目,反映企业根据或有事项等相关准则确认的各项预计负债,包括对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务以及固定资产和矿区权益弃置义务等产生的预计负债。本项目应根据“预计负债”科目的期末余额填列。企业按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(2018)的相关规定,对贷款承诺等项目计提的损失准备,应当在本项目中填列。


(17) “递延收益”项目,反映尚待确认的收入或收益。本项目核算包括企业根据政府补助准则确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助金额、售后租回形成融资租赁的售价与资产账面价值差额等其他递延性收入。本项目应根据“递延收益”科目的期末余额填列。本项目中摊销期限只剩一年或不足一年的,或预计在一年内(含一年)进行摊销的部分,不得归类为流动负债,仍在本项目中填列,不转入“一年内到期的非流动负债”项目。

(18) “递延所得税负债”项目,反映企业根据所得税准则确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。本项目应根据“递延所得税负债”科目的期末余额填列。

(19) “其他非流动负债”项目,反映企业除以上非流动负债以外的其他非流动负债。本项目应根据有关科目期末余额,减去将于一年内(含一年)到期偿还数后的余额分析填列。非流动负债各项目中将于一年内(含一年)到期的非流动负债,应在“一年内到期的非流动负债”项目内反映。

3. 所有者权益项目的填列说明

(1) “实收资本(或股本)”项目,反映企业各投资者实际投入的资本(或股本)总额。本项目应根据“实收资本(或股本)”科目的期末余额填列。

 **【例6-11】** 甲公司是由A公司于2×01年3月1日注册成立的有限责任公司,注册资本为人民币5 000万元,A公司以货币资金人民币5 000万元出资,占注册资本的100%,持有甲公司100%的权益。上述实收资本已于2×01年3月1日经相关会计师事务所出具的验资报告验证。该资本投入自2×01年至2×19年末未发生变动,则2×19年12月31日,甲公司资产负债表中“实收资本(或股本)”项目“期末余额”栏的列报金额为5 000万元。

(2) “其他权益工具”项目,反映资产负债表日企业发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值,并下设“优先股”和“永续债”两个项目,分别反映企业发行的分类为权益工具的优先股和永续债的账面价值。

(3) “资本公积”项目,反映企业收到投资者出资超出其在注册资本或股本中所占的份额以及直接计入所有者权益的利得和损失等。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

(4) “其他综合收益”项目,反映企业其他综合收益的期末余额。本项目应根据“其他综合收益”科目的期末余额填列。

(5) “专项储备”项目,反映高危行业企业按国家规定提取的安全生产费的期末账面价值。本项目应根据“专项储备”科目的期末余额填列。

(6) “盈余公积”项目,反映企业盈余公积的期末余额。本项目应根据“盈余公积”

科目的期末余额填列。

(7) “未分配利润”项目，反映企业尚未分配的利润。本项目应根据“本年利润”科目和“利润分配”科目的余额计算填列。未弥补的亏损在本项目内以“-”号填列。

💡【例 6-12】承【例 6-1】至【例 6-11】，甲公司编制的 2×19 年 12 月 31 日的资产负债表如表 6-2 所示。

表 6-2		资产负债表		会企 01 表	
编制单位：甲公司		2×19 年 12 月 31 日		单位：元	
资产	期末余额	上年年末 余额 (略)	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末余额	上年年末 余额 (略)
流动资产：			流动负债：		
货币资金	2 000 000		短期借款	500 000	
交易性金融资产			交易性金融负债		
衍生金融资产			衍生金融负债		
应收票据	12 550 000		应付票据	350 000	
应收账款			应付账款		
应收款项融资			预收款项		
预付款项			合同负债		
其他应收款			应付职工薪酬	800 000	
存货	12 750 000		应交税费		
合同资产			其他应付款		
持有待售资产	3 150 000		持有待售负债		
一年内到期的非流动资产			一年内到期的非流动负债	50 000	
其他流动资产			其他流动负债		
流动资产合计	30 450 000		流动负债合计	1 700 000	
非流动资产：			非流动负债：		
债权投资			长期借款	1 500 000	
其他债权投资			应付债券		
长期应收款			其中：优先股		
长期股权投资			永续债		
其他权益工具投资			租赁负债		
其他非流动金融资产			长期应付款		
投资性房地产			预计负债		
固定资产	20 000 000		递延收益		
在建工程			递延所得税负债		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计	1 500 000	

续表

资产	期末余额	上年年末 余额 (略)	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末余额	上年年末 余额 (略)
使用权资产			负债合计	3 200 000	
无形资产	5 000 000		所有者权益(或股东权益):		
开发支出			实收资本(或股本)	50 000 000	
商誉			其他权益工具		
长期待摊费用			其中:优先股		
递延所得税资产			永续债		
其他非流动资产			资本公积		
非流动资产合计	25 000 000		减:库存股		
			其他综合收益		
			专项储备		
			盈余公积		
			未分配利润	2 250 000	
			所有者权益(或股东权益) 合计	52 250 000	
资产总计	55 450 000		负债和所有者权益 (或股东权益) 总计	55 450 000	

第二节 利 润 表

利润表,又称损益表,是反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。

通过利润表,可以反映企业在一定会计期间收入、费用、利润(或亏损)的金额和构成情况,为财务报表使用者全面了解企业的经营成果、分析企业的获利能力及盈利增长趋势、作出经济决策提供依据。

一、利润表的结构

利润表的结构有单步式和多步式两种。单步式利润表是将当期所有的收入列在一起,所有的费用列在一起,然后将两者相减得出当期净损益。我国企业的利润表采用多步式格式,即通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类,按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标,分步计算当期净损益,以便财务报表使用者理解企业经营成果的不同来源。

利润表一般由表头、表体两部分组成。表头部分应列明报表名称、编制单位名称、编制日期、报表编号和计量单位。表体部分为利润表的主体,列示了形成经营成果的各个项目和计算过程。

为了使财务报表使用者通过比较不同期间利润的实现情况，判断企业经营成果的未来发展趋势，企业需要提供比较利润表。为此，利润表金额栏分为“本期金额”和“上期金额”两栏分别填列。我国一般企业利润表的格式如表 6-3 所示。

表 6-3

利润表

会企 02 表

编制单位：_____年__月

单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
税金及附加		
销售费用		
管理费用		
研发费用		
财务费用		
其中：利息费用		
利息收入		
加：其他收益		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益（损失以“-”号填列）		
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
（一）不能重分类进损益的其他综合收益		

续表

项 目	本期金额	上期金额
1. 重新计量设定受益计划变动额		
2. 权益法下不能转损益的其他综合收益		
3. 其他权益工具投资公允价值变动		
4. 企业自身信用风险公允价值变动		
.....		
(二) 将重分类进损益的其他综合收益		
1. 权益法下可转损益的其他综合收益		
2. 其他债权投资公允价值变动		
3. 金融资产重分类计入其他综合收益的金额		
4. 其他债权投资信用减值准备		
5. 现金流量套期		
6. 外币财务报表折算差额		
.....		
六、综合收益总额		
七、每股收益		
(一) 基本每股收益		
(二) 稀释每股收益		

二、利润表的编制

利润表编制的原理是“收入 - 费用 = 利润”的会计平衡公式和收入与费用的配比原则。企业在生产经营中不断地取得各项收入，同时发生各种费用，收入减去费用剩余部分为企业的盈利。如果企业经营不善，发生的生产经营费用超过取得的收入，超过部分为企业的亏损。将取得的收入和发生的相关费用进行对比，对比结果表现为企业的经营成果。企业将经营成果的核算过程和结果编成报表，即利润表。

(一) 利润表项目的填列方法

我国一般企业利润表的主要编制步骤和内容如下：

第一步，以营业收入为基础，减去营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用，加上其他收益、投资收益（或减去投资损失）、净敞口套期收益（或减去净敞口套期损失）、公允价值变动收益（或减去公允价值变动损失）、资产减值损失、信用减值损失、资产处置收益（或减去资产处置损失），计算出营业利润。

第二步，以营业利润为基础，加上营业外收入，减去营业外支出，计算出利润总额。

第三步，以利润总额为基础，减去所得税费用，计算出净利润（或净亏损）。


第四步，以净利润（或净亏损）为基础，计算出每股收益。

第五步，以净利润（或净亏损）和其他综合收益为基础，计算出综合收益总额。


利润表各项目均需填列“本期金额”和“上期金额”两栏。其中“上期金额”栏内各项数字，应根据上年该期利润表的“本期金额”栏内所列数字填列。“本期金额”栏内各期数字，除“基本每股收益”和“稀释每股收益”项目外，应当按照相关科目的发生额分析填列。如“营业收入”项目，根据“主营业务收入”“其他业务收入”科目的发生额分析计算填列；“营业成本”项目，根据“主营业务成本”“其他业务成本”科目的发生额分析计算填列。

（二）利润表主要项目的填列说明


（1）“营业收入”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。本项目应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”科目的发生额分析填列。

 **【例 6-13】** 乙公司为热电企业，其经营范围包括电、热的生产和销售；发电、输变电工程的技术咨询；电力设备及相关产品的采购、开发、生产和销售等。乙公司 2×19 年度“主营业务收入”科目发生额明细如下所示：电力销售收入合计 8 000 万元，热力销售收入合计 1 400 万元；“其他业务收入”科目发生额合计 600 万元。则乙公司 2×19 年度利润表中“营业收入”项目“本期金额”栏的列报金额 = 8 000 + 1 400 + 600 = 10 000（万元）。

（2）“营业成本”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所发生的成本总额。本项目应根据“主营业务成本”和“其他业务成本”科目的发生额分析填列。


 **【例 6-14】** 乙公司 2×19 年度“主营业务成本”科目发生额合计 7 500 万元、“其他业务成本”科目发生额合计 500 万元，则乙公司 2×19 年度利润表中“营业成本”项目“本期金额”栏的列报金额 = 7 500 + 500 = 8 000（万元）。

（3）“税金及附加”项目，反映企业经营业务应负担的消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等相关税费。本项目应根据“税金及附加”科目的发生额分析填列。

 **【例 6-15】** 乙公司 2×19 年度“税金及附加”科目的发生额如下：城市维护建设税合计 50 万元，教育费附加合计 30 万元，房产税合计 400 万元，城镇土地使用税合计 20 万元，则乙公司 2×19 年度利润表中“税金及附加”项目“本期金额”栏的列报金额 = 50 + 30 + 400 + 20 = 500（万元）。

（4）“销售费用”项目，反映企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。本项目应根据“销售费用”科目的发生额分析填列。


（5）“管理费用”项目，反映企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。

 **【例 6-16】** 乙公司 2×19 年度“管理费用”科目发生额合计数为 600 万元。则乙公司 2×19 年度利润表中“管理费用”项目“本期金额”栏的列报金额为 600 万元。

（6）“研发费用”项目，反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。本项目应根据“管理费用”科目下的“研发费


用”明细科目的发生额以及“管理费用”科目下“无形资产摊销”明细科目的发生额分析填列。

(7) “财务费用”项目,反映企业为筹集生产经营所需资金等而发生的应予费用化的利息支出。本项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目发生额分析填列。其中:“利息费用”项目,反映企业为筹集生产经营所需资金等而发生的应予费用化的利息支出,本项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列。“利息收入”项目,反映企业应冲减财务费用的利息收入,本项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

 **【例 6-17】** 乙公司 2×19 年度“财务费用”科目的发生额如下所示:银行长期借款利息费用合计 400 万元,银行短期借款利息费用 90 万元,银行存款利息收入合计 8 万元,银行手续费支出合计 18 万元,则乙公司 2×19 年度利润表中“财务费用”项目“本期金额”栏的列报金额 = $400 + 90 - 8 + 18 = 500$ (万元)。

(8) “其他收益”项目,反映计入其他收益的政府补助,以及其他与日常活动相关且计入其他收益的项目。本项目应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。企业作为个人所得税的扣缴义务人,根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费,应作为其他与日常活动相关的收益在本项目中填列。

(9) “投资收益”项目,反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。本项目应根据“投资收益”科目的发生额分析填列。如为投资损失,本项目以“-”号填列。


 **【例 6-18】** 乙公司 2×19 年度“投资收益”科目的发生额如下所示:按权益法核算的长期股权投资收益合计 290 万元,按成本法核算的长期股权投资收益合计 200 万元,处置长期股权投资发生的投资损失合计 500 万元,则乙公司 2×19 年度利润表中“投资收益”项目“本期金额”栏的列报金额 = $290 + 200 - 500 = -10$ (万元)。

(10) “净敞口套期收益”项目,反映净敞口套期下被套期项目累计公允价值变动转入当期损益的金额或现金流量套期储备转入当期损益的金额。本项目应根据“净敞口套期损益”科目的发生额分析填列;如为套期损失,本项目以“-”号填列。

(11) “公允价值变动收益”项目,反映企业应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动收益。本项目应根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列,如为净损失,本项目以“-”号填列。

(12) “信用减值损失”项目,反映企业按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2018)的要求计提的各项金融工具信用减值准备所确认的信用损失。本项目应根据“信用减值损失”科目的发生额分析填列。

(13) “资产减值损失”项目,反映企业有关资产发生的减值损失。本项目应根据“资产减值损失”科目的发生额分析填列。


 **【例 6-19】** 乙公司 2×19 年度“资产减值损失”科目的发生额如下所示:存货减值损失合计 85 万元,固定资产减值损失合计 189 万元,无形资产减值损失合计 26 万元,则乙公司 2×19 年度利润表中“资产减值损失”项目“本期金额”栏的列报金额 = $85 +$

$189 + 26 = 300$ (万元)。


(14) “资产处置收益”项目,反映企业出售划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组(子公司和业务除外)时确认的处置利得或损失,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)产生的利得或损失也包括在本项目内。本项目应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列;如为处置损失,本科目以“-”号填列。

(15) “营业利润”项目,反映企业实现的营业利润。如为亏损,本科目以“-”号填列。

(16) “营业外收入”项目,反映企业发生的除营业利润以外的收益,主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得(企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠,经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外)等。本项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。


 **【例6-20】**乙公司2×19年度“营业外收入”科目的发生额如下所示:接受无偿捐赠利得68万元,现金盘盈利得合计2万元,则乙公司2×19年度利润表中“营业外收入”项目“本期金额”栏的列报金额 $= 68 + 2 = 70$ (万元)。

(17) “营业外支出”项目,反映企业发生的除营业利润以外的支出,主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。本项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。

 **【例6-21】**乙公司2×19年度“营业外支出”科目的发生额如下所示:固定资产盘亏损失14万元,罚没支出合计10万元,捐赠支出合计4万元,其他支出2万元,则乙公司2×19年度利润表中“营业外支出”项目“本期金额”栏的列报金额 $= 14 + 10 + 4 + 2 = 30$ (万元)。

(18) “利润总额”项目,反映企业实现的利润。如为亏损,本项目以“-”号填列。

(19) “所得税费用”项目,反映企业应从当期利润总额中扣除的所得税费用。本项目应根据“所得税费用”科目的发生额分析填列。

 **【例6-22】**乙公司2×19年度“所得税费用”科目的发生额合计36万元,则乙公司2×19年度利润表中“所得税费用”项目“本期金额”栏的列报金额为36万元。

(20) “净利润”项目,反映企业实现的净利润。如为亏损,本项目以“-”号填列。

(21) “其他综合收益的税后净额”项目,反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。

(22) “综合收益总额”项目,反映企业净利润与其他综合收益(税后净额)的合计金额。

(23) “每股收益”项目,包括基本每股收益和稀释每股收益两项指标,反映普通股

或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处在公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业的每股收益信息。

【例 6-23】承【例 6-13】至【例 6-22】，乙公司编制的 2×19 年度利润表如表 6-4 所示。

表 6-4

利润表

会企 02 表

编制单位：乙公司

2×19 年

单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入	100 000 000	
减：营业成本	80 000 000	
税金及附加	5 000 000	
销售费用		
管理费用	6 000 000	
研发费用		
财务费用	5 000 000	
其中：利息费用	5 080 000	
利息收入	80 000	
加：其他收益		
投资收益（损失以“-”号填列）	-100 000	
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	2 900 000	
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益（损失以“-”号填列）		
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）	-3 000 000	
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	900 000	
加：营业外收入	700 000	
减：营业外支出	300 000	
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	1 300 000	
减：所得税费用	360 000	
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	940 000	
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）	940 000	
（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
（一）不能重分类进损益的其他综合收益		

续表

项 目	本期金额	上期金额
1. 重新计量设定受益计划变动额		
2. 权益法下不能转损益的其他综合收益		
3. 其他权益工具投资公允价值变动		
4. 企业自身信用风险公允价值变动		
.....		
(二) 将重分类进损益的其他综合收益		
1. 权益法下可转损益的其他综合收益		
2. 其他债权投资公允价值变动		
3. 金融资产重分类计入其他综合收益的金额		
4. 其他债权投资信用减值准备		
5. 现金流量套期		
6. 外币财务报表折算差额		
.....		
六、综合收益总额	940 000	
七、每股收益		
(一) 基本每股收益		
(二) 稀释每股收益		

第三节 所有者权益变动表

所有者权益变动表是指反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的报表。

通过所有者权益变动表,既可以为财务报表使用者提供所有者权益总量增减变动的信息,也能为其提供所有者权益增减变动的结构性信息,特别是能够让财务报表使用者理解所有者权益增减变动的根源。

一、所有者权益变动表的结构

在所有者权益变动表上,企业至少应当单独列示反映下列信息的项目:(1)综合收益总额;(2)会计政策变更和差错更正的累积影响金额;(3)所有者投入资本和向所有者分配利润等;(4)提取的盈余公积;(5)实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

所有者权益变动表以矩阵的形式列示:一方面,列示导致所有者权益变动的交易或事项,即所有者权益变动的来源,对一定时期所有者权益的变动情况进行全面反映;另一方面,按照所有者权益各组成部分(即实收资本、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、盈余公积、未分配利润)列示交易或事项对所有者权益各部分的影响。

我国一般企业所有者权益变动表的格式如表6-5所示。

表 6-5
编制单位：丙股份有限公司

所有者权益变动表
2 × 19 年度

单位：元

项 目	本年金额										上年金额											
	实收资本（或股本）	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本（或股本）	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
		优先股	永续债	其他									优先股	永续债	其他							
一、上年年末余额	5 000 000								100 000	50 000	5 150 000											
加：会计政策变更																						
前期差错更正																						
其他																						
二、本年年年初余额	5 000 000								100 000	50 000	5 150 000											
三、本年增减变动金额 （减少以“-”号填列）																						
（一）综合收益总额								80 000		200 000	280 000											
（二）所有者投入和减少资本																						
1. 所有者投入的普通股																						
2. 其他权益工具持有者投入资本																						
3. 股份支付计入所有者权益的金额																						
4. 其他																						
（三）利润分配																						
1. 提取盈余公积									20 000	-20 000	0											

续表

项 目	本年金额										上年金额												
	实收资 本（或 股本）	其他权益工具			资本 公积	减： 库存 股	其他 综合 收益	专项 储备	盈余 公积	未分配 利润	所有者 权益 合计	实收资 本（或 股本）	其他权益工具			资本 公积	减： 库存 股	其他 综合 收益	专项 储备	盈余 公积	未分配 利润	所有者 权益 合计	
		优先 股	永续 债	其他									优先 股	永续 债	其他								
2. 对所有者（或股东） 的分配										-100 000	-100 000												
3. 其他																							
（四）所有者权益内部 结转																							
1. 资本公积转增资本 （或股本）																							
2. 盈余公积转增资本 （或股本）																							
3. 盈余公积弥补亏损																							
4. 设定受益计划变动额 结转留存收益																							
5. 其他综合收益结转留 存收益																							
6. 其他																							
四、本年年末余额	5 000 000					80 000		120 000	130 000	5 330 000	5 000 000								100 000	50 000	5 150 000		

二、所有者权益变动表的编制

（一）所有者权益变动表项目的填列方法

所有者权益变动表各项目均需填列“本年金额”和“上年金额”两栏。

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度所有者权益变动表“本年金额”栏内所列数字填列。上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和内容同本年度不一致的，应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入所有者权益变动表的“上年金额”栏内。

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本（或股本）”“其他权益工具”“资本公积”“库存股”“其他综合收益”“专项储备”“盈余公积”“利润分配”“以前年度损益调整”科目的发生额分析填列。

企业的净利润及其分配情况作为所有者权益变动的组成部分，不需要单独编制利润分配表列示。

（二）所有者权益变动表的主要项目说明

（1）“上年年末余额”项目，反映企业上年资产负债表中实收资本（或股本）、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润的年末余额。

（2）“会计政策变更”“前期差错更正”项目，分别反映企业采用追溯调整法处理的会计政策变更的累积影响金额和采用追溯重述法处理的会计差错更正的累积影响金额。

（3）“本年增减变动金额”项目：

①“综合收益总额”项目，反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。

②“所有者投入和减少资本”项目，反映企业当年所有者投入的资本和减少的资本。

a. “所有者投入的普通股”项目，反映企业接受投资者投入形成的实收资本（或股本）和资本溢价或股本溢价。

b. “其他权益工具持有者投入资本”项目，反映企业发行的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的持有者投入资本的金额。

c. “股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额。

③“利润分配”项目，反映企业当年的利润分配金额。

④“所有者权益内部结转”项目，反映企业构成所有者权益的组成部分之间当年的增减变动情况。


a. “资本公积转增资本（或股本）”项目，反映企业当年以资本公积转增资本或股本的金额。

b. “盈余公积转增资本（或股本）”项目，反映企业当年以盈余公积转增资本或股本的金额。

c. “盈余公积弥补亏损”项目，反映企业当年以盈余公积弥补亏损的金额。

d. “设定受益计划变动额结转留存收益”项目，反映企业因重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，结转至留存收益的金额。

e. “其他综合收益结转留存收益”项目，主要反映：第一，企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额；第二，企业指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债终止确认时，之前由企业自身信用风险变动引起而计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额等。

 【例 6-24】丙股份有限公司 2×18 年 12 月 31 日所有者权益各项目余额如下：股本 5 000 000 元，盈余公积 100 000 元，未分配利润 50 000 元。2×19 年，丙股份有限公司获得综合收益总额为 280 000 元（其中，净利润 200 000 元），提取盈余公积 20 000 元，分配现金股利 100 000 元，丙股份有限公司 2×19 年度所有者权益变动表如表 6-5 所示。

第四节 附 注

一、附注概述

附注是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。附注主要起到两方面的作用：第一，附注的披露，是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表列示项目含义的补充说明，以帮助财务报表使用者更准确地把握其含义。例如，通过阅读附注中披露的固定资产折旧政策的说明，使用者可以掌握报告企业与其他企业在固定资产折旧政策上的异同，以便进行更准确的比较。第二，附注提供了对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表中未列示项目的详细或明细说明。例如，通过阅读附注中披露的存货增减变动情况，财务报表使用者可以了解资产负债表中未单列的存货分类信息。

通过附注与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表列示项目的相互参照关系，以及对未能在财务报表中列示项目的说明，可以使财务报表使用者全面了解企业的财务状况、经营成果和现金流量以及所有者权益的情况。

二、附注的主要内容

附注是财务报表的重要组成部分。根据企业会计准则的规定，企业应当按照如下顺序披露附注的内容：

（一）企业的基本情况

- （1）企业注册地、组织形式和总部地址。
- （2）企业的业务性质和主要经营活动。
- （3）母公司以及集团最终母公司的名称。
- （4）财务报告的批准报出者和财务报告的批准报出日。

(5) 营业期限有限的企业，还应当披露有关营业期限的信息。

(二) 财务报表的编制基础

财务报表的编制基础是指财务报表是在持续经营基础上还是非持续经营基础上编制的。企业一般是在持续经营基础上编制财务报表，清算、破产属于非持续经营基础。

(三) 遵循企业会计准则的声明

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息，以此明确企业编制财务报表所依据的制度基础。

(四) 重要会计政策和会计估计

企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，不重要的会计政策和会计估计可以不披露。在披露重要会计政策和会计估计时，企业应当披露重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，以及会计估计中所采用的关键假设和不确定因素。

会计政策的确定依据，主要是指企业在运用会计政策过程中所作的对报表中确认的项目金额最具影响的判断，有助于财务报表使用者理解企业选择和运用会计政策的背景，增加财务报表的可理解性。财务报表项目的计量基础，是指企业计量该项目采用的是历史成本、重置成本、可变现净值、现值还是公允价值，这直接影响财务报表使用者对财务报表的理解和分析。

在确定财务报表中确认的资产和负债的账面价值过程中，企业需要对不确定的未来事项在资产负债表日对这些资产和负债的影响加以估计，如企业预计固定资产未来现金流量采用的折现率和假设。这类假设的变动对这些资产和负债项目金额的确定影响很大，有可能会在下一个会计年度内作出重大调整，因此，强调这一披露要求，有助于提高财务报表的可理解性。

(五) 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

企业应当按照会计政策、会计估计变更和差错更正会计准则的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的有关情况。

(六) 报表重要项目的说明

企业对报表重要项目的说明，应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，采用文字和数字描述相结合的方式披露。报表重要项目的明细金额合计应当与报表项目金额相衔接，主要包括以下重要项目：

应收款项、存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产、职工薪酬、应交税费、短期借款和长期借款、应付债券、长期应付款、营业收入、公允价值变动收益、投资收益、资产减值损失、营业外收入、营业外支出、所得税费用、其他综合收益、政府补助、借款费用。

(七) 或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项

(八) 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息

第七章 管理会计基础

会计按照服务对象划分,分为财务会计和管理会计两大分支。本书第二章至第六章属于企业财务会计范畴,本章重点是以财政部《企业产品成本核算制度(试行)》(2013年)、《管理会计基本指引》(2016年)以及2017年至2019年陆续发布的《管理会计应用指引》为依据,介绍单位(包括企业和行政事业单位,下同)管理会计的相关内容。

第一节 管理会计概述

一、管理会计概念和目标

管理会计是会计的重要分支,主要服务于单位内部管理需要,是通过利用相关信息,有机融合财务与业务活动,在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。

管理会计工作是会计工作的重要组成部分。与财务会计相比,管理会计的主要特征表现在以下方面:一是在服务对象方面,管理会计主要是为单位内部管理人员服务,提供有效经营和最优化决策的各种财务与管理信息,属于“对内报告会计”。而财务会计主要侧重于对外部相关单位和人员服务并提供财务信息,属于“对外报告会计”。二是在职能定位方面,管理会计重在“创造价值”,它渗透于单位管理的全过程,属于“经营管理型会计”。它既要财务会计信息进一步加工、改制和延伸,以解析过去、筹划未来,又要及时修正单位预算执行过程中出现的偏差,控制现在,还要充分利用所掌握的资料进行定量分析,帮助管理部门提高预测与决策的科学性,更好地筹划未来。而财务会计则是“记录价值”,通过确认、计量、记录和报告等程序对单位已经发生的交易或事项进行加工处理,提供并解释历史信息,属于“报账型会计”。三是在程序与方法方面,管理会计为单位自身服务,采用的程序与方法灵活多样,具有较大的可选择性。而财务会计有填制凭证、登记账簿、编制报表等较固定的程序与方法,并受会计规范的约束。2014年10月,财政部印发了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(以下简称《指导意见》),明确提出了全面推进管理会计体系建设的指导思想、基本原则、主要目标、主要任务和措施等,为我国管理会计发展规划了蓝图、指明了方向。

管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法,参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息,推动单位实现战略规划。

二、管理会计体系

根据《指导意见》，中国特色的管理会计体系是一个由理论、指引、人才、信息化加咨询服务构成的“4+1”的管理会计有机系统。其中，“理论体系”是基础，解决对管理会计认识不一、缺乏公认的定义和框架等问题；“指引体系”是保障，与时俱进地拓展和开发管理会计工具方法，为管理会计的实务应用提供指导示范；“人才队伍”是关键，是该体系中发挥主观能动性的核心，是体现“坚持人才带动，整体推进”原则的重点；“信息系统”是支撑，通过现代化的信息化手段，充分实现会计和业务的有机融合，支撑管理会计的应用和发展；“咨询服务”是确保四大任务顺利实施推进的外部支持，为单位提供更为科学、规范的管理会计实务解决方案。

管理会计指引体系是在管理会计理论研究成果的基础上，形成的可操作性的系列标准。管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例库。

（一）管理会计基本指引

管理会计基本指引在管理会计指引体系中起统领作用，是制定应用指引和建设案例库的基础。基本指引是对管理会计基本概念、基本原则、基本方法、基本目标等内容的总结、提炼。但是，不同于企业会计准则基本准则，管理会计基本指引不对应用指引中未作出描述的新问题提供处理依据。

（二）管理会计应用指引

在管理会计指引体系中，应用指引居于主体地位，是对单位管理会计工作的具体指导。管理会计应用指引既遵循基本指引，也体现了实践特点；既形成一批普遍适用、具有广泛指导意义的基本工具方法，也有特殊行业的应用指引；既考虑了企业也考虑了行政事业单位。

（三）管理会计案例库

案例库是对国内外管理会计经验的总结提炼，是对如何运用管理会计应用指引的实例示范。建立管理会计案例库，为单位提供直观的参考借鉴，是管理会计指引体系指导实践的重要内容和有效途径，也是管理会计体系建设区别于企业会计准则体系建设的一大特色。

三、管理会计要素及具体内容

单位应用管理会计，应包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告四项管理会计要素。这四项要素构成了管理会计应用的有机体系，单位应在分析管理会计应用环境的基础上，合理运用管理会计工具方法，全面开展管理会计活动，并提供有用信息，生成管理会计报告，支持单位决策，推动单位实现战略规划。

（一）应用环境

管理会计应用环境是单位应用管理会计的基础。单位应用管理会计，首先应充分了解和其应用环境，包括外部环境和内部环境。外部环境主要包括国内外经济、市场、法律、行业等因素。内部环境主要包括：

(1) 价值创造模式。单位应准确分析和把握价值创造模式,推动财务与业务等的有机融合。

(2) 组织架构。单位应根据组织架构特点,建立健全能够满足管理会计活动所需的由财务、业务等相关人员组成的管理会计组织体系。有条件的单位可以设置管理会计机构,组织开展管理会计工作。

(3) 管理模式。单位应根据管理模式确定责任主体,明确各层级以及各层级内的部门、岗位之间的管理会计责任权限,制订管理会计实施方案,以落实管理会计责任。

(4) 资源。单位应从人力、财力、物力等方面做好资源保障工作,加强资源整合,提高资源利用效率效果,确保管理会计工作顺利开展。单位应注重管理会计理念、知识培训,加强管理会计人才培养。

(5) 信息系统。单位应将管理会计信息化需求纳入信息系统规划,通过信息系统整合、改造或新建等途径,及时、高效地提供和管理相关信息,推进管理会计实施。

(二) 管理会计活动

管理会计活动是单位管理会计工作的具体开展,是单位利用管理会计信息,运用管理会计工具方法,在规划、决策、控制、评价等方面服务于单位管理需要的相关活动。在了解和分析其应用环境的基础上,单位应将管理会计活动嵌入规划、决策、控制、评价等环节,形成完整的管理会计闭环。

在规划环节,单位应用管理会计,应做好相关信息支持,参与战略规划拟订,从支持其定位、目标设定、实施方案选择等方面,为单位合理制定战略规划提供支撑。

在决策环节,单位应用管理会计,应融合财务和业务等活动,及时充分提供和利用相关信息,支持单位各层级根据战略规划作出决策。

在控制环节,单位应用管理会计,应设定定量或定性标准,强化分析、沟通、协调、反馈等控制机制,支持和引导单位持续高质高效地实施单位战略规划。

在评价环节,单位应用管理会计,应合理设计评价体系,基于管理会计信息等,评价单位战略规划实施情况,并以此为基础进行考核,完善激励机制;同时,对管理会计活动进行评估和完善,以持续改进管理会计应用。

(三) 工具方法

管理会计工具方法是实现管理会计目标的具体手段,是单位应用管理会计时所采用的战略地图、滚动预算管理、作业成本管理、本量利分析、平衡计分卡等模型、技术、流程的统称。单位应根据管理特点和实践需要选择适用的管理会计工具方法,并加强管理会计工具方法的系统化、集成化应用。

管理会计工具方法主要应用于以下领域:战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理等。

1. 战略管理领域应用的工具方法

战略管理,是指对企业全局的、长远的发展方向、目标、任务和政策,以及资源配置作出决策和管理的过程。战略管理领域应用的管理会计工具方法一般包括战略地图、价值链管理等,其中,战略地图是指为描述企业各维度战略目标之间因果关系而绘制的

可视化的战略因果关系图。战略地图通常以财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度为主要内容,通过分析各维度的相互关系,绘制成战略因果关系图。

2. 预算管理领域应用的工具方法

预算管理,是指企业以战略目标为导向,通过对未来一定期间内的经营活动和相应的财务结果进行全面预测和筹划,科学、合理配置企业各项财务资源和非财务资源,并对执行过程进行监督和分析,对执行结果进行评价和反馈,指导经营活动的改善和调整,进而推动实现企业战略规划的管理活动。预算管理领域应用的管理会计工具方法,一般包括:

(1) 滚动预算。

滚动预算,是指企业根据上一期预算执行情况和新的预测结果,按既定的预算编制周期和滚动频率,对原有的预算方案进行调整和补充,逐期滚动,持续推进的预算编制方法。滚动预算一般由中期滚动预算和短期滚动预算组成。中期滚动预算的预算编制周期通常为3年或5年,以年度作为预算滚动频率。短期滚动预算通常以1年为预算编制周期,以月度、季度作为预算滚动频率。

(2) 零基预算。

零基预算,是指企业不以历史期经济活动及其预算为基础,以零为起点,从实际需要出发分析预算期经济活动的合理性,经综合平衡,形成预算的预算编制方法。零基预算特别适用于不经常发生的预算项目或预算编制基础变化较大的预算项目。

(3) 弹性预算。

弹性预算,是指企业在分析业务量与预算项目之间数量依存关系的基础上,分别确定不同业务量及其相应预算项目所消耗资源的预算编制方法。弹性预算特别适用于市场、产能等存在较大不确定性,且其预算项目与业务量之间存在明显的数量依存关系的预算项目。

(4) 作业预算。

作业预算,是指基于“作业消耗资源、产出消耗作业”的原理,以作业管理为基础的预算管理方法。作业预算主要适用于具有作业类型较多且作业链较长、管理层对预算编制的准确性要求较高、生产过程多样化程度较高,以及间接或辅助资源费用所占比重较大等特点的企业。

3. 成本管理领域应用的工具方法

成本管理,是指企业在营运过程中实施成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本分析和成本考核等一系列管理活动的总称。成本管理领域应用的管理会计工具方法一般包括:

(1) 目标成本法。

目标成本法,是指企业以市场为导向,以目标售价和目标利润为基础确定产品的目标成本,从产品设计阶段开始,通过各部门、各环节乃至与供应商的通力合作,共同实现目标成本的成本管理方法。目标成本法主要适用于制造业企业产品改造以及产品开发设计中的成本管理,在物流、建筑、服务等行业也有应用。

（2）标准成本法。

标准成本法，是指企业以预先制定的标准成本为基础，通过比较标准成本与实际成本，计算和分析成本差异、揭示成本差异动因，进而实施成本控制、评价经济业绩的一种成本管理方法。标准成本，是指在正常的生产技术和有效的经营管理条件下，企业经过努力应达到的产品成本水平。成本差异，是指实际成本与相应标准成本之间的差额。当实际成本大于标准成本时，形成超支差异；当实际成本小于标准成本时，形成节约差异。

标准成本法一般适用于产品及其生产条件相对稳定，或生产流程与工艺标准化程度较高的企业。

（3）变动成本法。

变动成本法，是指企业以成本性态分析为前提条件，仅将生产过程中消耗的变动生产成本作为产品成本的构成内容，而将固定生产成本和非生产成本作为期间成本，直接由当期收益予以补偿的一种成本管理方法。

成本性态，是指成本与业务量之间的相互依存关系。成本按照成本性态划分，可分为固定成本、变动成本和混合成本。固定成本，是指业务量在一定范围内增减变动，其总额保持不变，但单位成本随着业务量增加而相对减少的成本。变动成本，是指业务量在一定范围内增减变动，其总额发生相应的正比例变动，而单位成本保持不变的固定成本。混合成本，是指总额随业务量变动但不成正比例变动的成本。

变动成本法主要适用于同时具备下列特征的企业：短期经营决策发生较为频繁；企业固定成本比重较大，企业规模大，产品或服务的种类多，固定成本分摊存在较大困难；企业作业保持相对稳定。

（4）作业成本法。

作业成本法，是指以“作业消耗资源、产出消耗作业”为原则，按照资源动因将资源费用追溯或分配至各项作业，计算出作业成本，然后再根据作业动因，将作业成本追溯或分配至各成本对象，最终完成成本计算的过程。

资源费用，是指企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费。包括：①各种房屋及建筑物、设备、材料、商品等各种有形资源的耗费；②信息、知识产权、土地使用权等各种无形资源的耗费；③人力资源耗费以及其他各种税费支出等。

作业，是指企业基于特定目的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本对象的桥梁。一项作业既可以是一项非常具体的任务或活动，也可以泛指一类任务或活动。按消耗对象不同，作业可分为主要作业和次要作业。主要作业是指被产品、服务或顾客等最终成本对象消耗的作业。次要作业是指被原材料、主要作业等介于中间地位的成本对象消耗的作业。

成本对象，是指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。成本对象可以是工艺、流程、零部件、产品、服务、分销渠道、客户、作业、作业链等需要计量和分配成本的项目。

成本动因，是指诱导成本发生的原因，是成本对象与其直接关联的作业和最终关联

的资源之间的中介。按其在资源流动中所处的位置和作用,成本动因可分为资源动因和作业动因。

作业成本法主要适用于作业类型较多且作业链较长,同一生产线生产多种产品,企业规模较大且管理层对产品成本准确性要求较高,产品、顾客和生产过程多样化程度较高以及间接或辅助资源费用所占比重较大等情况的企业。

4. 营运管理领域应用的工具方法

营运管理,是指为了实现企业战略和营运目标,各级管理者通过计划、组织、指挥、协调、控制、激励等活动,实现对企业生产经营过程中的物料供应、产品生产和销售等环节的价值增值管理。营运管理领域应用的管理会计工具方法一般包括:

(1) 本量利分析。

本量利分析,是指以成本性态分析和变动成本法为基础,运用数学模型和图示,对成本、利润、业务量与单价等因素之间的依存关系进行分析,发现变动的规律性,为企业进行预测、决策、计划和控制等活动提供支持的一种方法。其中,“本”是指成本,包括固定成本和变动成本;“量”是指业务量,一般指销售量;“利”一般指营业利润。

本量利分析的基本公式如下:

$$\text{营业利润} = (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{业务量} - \text{固定成本}$$

本量利分析主要用于企业生产决策、成本决策和定价决策,也可以广泛地用于投融资决策等。企业在营运计划的制订、调整以及营运监控分析等程序中通常会应用到本量利分析。

(2) 敏感性分析。

敏感性分析,是指对影响目标实现的因素变化进行量化分析,以确定各因素变化对实现目标的影响及其敏感程度。敏感性分析可以分为单因素敏感性分析和多因素敏感性分析。

敏感性分析工具具有广泛适用性,主要用于短期营运决策、长期投资决策等相关风险的识别、控制和防范。

(3) 边际分析。

边际分析,是指分析某可变因素的变动引起其他相关可变因素变动的程度的方法,以评价既定产品或项目的获利水平,判断盈亏临界点,提示营运风险,支持营运决策。

企业在营运计划的制订、调整以及营运监控分析等程序中通常会应用边际分析。

(4) 内部转移定价。

内部转移定价,是指企业内部转移价格的制定和应用方法。内部转移价格,是指企业内部部分公司、分厂、车间、分部等责任中心之间相互提供产品(或服务)、资金等内部交易时所采用的计价标准。责任中心,是指企业内部独立提供产品(或服务)、资金等的责任主体。

企业应用内部转移定价工具方法的主要目标,是界定各责任中心的经济责任,计量其绩效,为实施激励提供可靠依据。内部转移定价主要适用于具有一定经营规模、业务

流程相对复杂、设置了多个责任中心且责任中心之间存在内部供求关系的企业。

(5) 多维度盈利能力分析。

多维度盈利能力分析,是指企业对一定期间内的经营成果,按照区域、产品、部门、客户、渠道、员工等维度进行计量,分析盈亏动因,从而支持企业精细化管理、满足内部运营管理需要的一种分析方法。多维度盈利能力分析主要适用于市场竞争压力较大、组织结构相对复杂或具有多元化产品(或服务)体系的企业。企业应用多维度盈利能力分析,还应具备一定的信息化程度和管理水平。

5. 投融资管理领域应用的工具方法

投融资管理包括投资管理和融资管理。投资管理,是指企业根据自身战略发展规划,以企业价值最大化为目标,将资金投入到营运过程中的管理活动。融资管理,是指企业为实现既定的战略目标,在风险匹配的原则下,对通过一定的融资方式和渠道筹集资金的管理活动。投融资管理领域应用的管理会计工具方法一般有:

(1) 贴现现金流法。

贴现现金流法,是以明确的假设为基础,选择恰当的贴现率对预期的各期现金流入、流出进行贴现,通过贴现值的计算和比较,为财务合理性提供判断依据的价值评估方法。

贴现现金流法一般适用于在企业日常经营过程中,与投融资管理相关的资产价值评估、企业估值和项目投资决策等。贴现现金流法也适用于其他价值评估方法不适用的企业,如债务重组、重大转型、战略性重新定位、亏损或者处于开办期的企业等。

(2) 项目管理。

项目管理,是指通过项目各参与方的合作,运用专门的知识、工具和方法,对各项资源进行计划、组织、协调、控制,使项目能够在规定的时间、预算和质量范围内,实现或超过既定目标的管理活动。项目管理的工具方法一般包括挣值法、成本效益法、价值工程法等。

企业应用项目管理工具方法,一般按照可行性研究、项目立项、项目计划、项目实施、项目验收和项目后评价等程序进行。

(3) 情景分析。

情景分析,是指在对企业经营管理中未来可能出现的相关事件情景进行假设的基础上,结合企业管理要求,通过模拟等技术,分析相关方案发生的可能性、相应后果和影响,以作出最佳决策的方法。

情景分析一般适用于企业的投融资决策,也可用于战略目标制定、风险评估等。

(4) 约束资源优化。

约束资源优化,是指企业通过识别制约其实现生产经营目标的瓶颈资源,并对相关资源进行改善和调整,以优化企业资源配置、提高企业资源使用效率的方法。

约束资源,是指企业拥有的实际资源能力小于需要的资源能力的资源,即制约企业实现生产经营目标的瓶颈资源,如流动资金、原材料、劳动力、生产设备、技术等要素及要素投入的时间安排等。

约束资源优化一般适用于企业的投融资管理和营运管理等领域。

6. 绩效管理领域应用的工具方法

绩效管理,是指企业与所属单位(部门)、员工之间就业绩目标及如何实现业绩目标达成共识,并帮助和激励员工取得优异业绩,从而实现企业目标的管理过程。绩效管理的核心是业绩评价和激励管理。绩效管理领域应用的管理会计工具方法一般包括:

(1) 关键绩效指标法。

关键绩效指标法,是指基于企业战略目标,通过建立关键绩效指标(KPI)体系,将价值创造活动与战略规划目标有效联系,并据此进行绩效管理的方法。

关键绩效指标,是对企业业绩产生关键影响力的指标,是通过对企业战略规划、关键成果领域的业绩特征分析,识别和提炼出的最能有效驱动企业价值创造的指标。

关键绩效指标法可单独使用,也可与经济增加值法、平衡计分卡等其他方法结合使用。关键绩效指标法的应用对象可为企业、所属单位(部门)和员工。

(2) 经济增加值法。

经济增加值法,是指以经济增加值(EVA)为核心,建立业绩指标体系,引导企业注重价值创造,并据此进行绩效管理的方法。

经济增加值,是指税后净营业利润扣除全部投入资本成本后的剩余收益。经济增加值为正,表明经营者在为企业创造价值;经济增加值为负,表明经营者在损毁企业价值。

经济增加值法较少单独使用,一般与关键绩效指标法、平衡计分卡等其他方法结合使用。企业应用经济增加值法进行绩效管理的对象,可为企业及其所属单位(部门)和高级管理人员。

(3) 平衡计分卡。

平衡计分卡,是指基于企业战略,从财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度,将战略规划目标逐层分解转化为具体的、相互平衡的业绩指标体系,并据此进行绩效管理的方法。平衡计分卡通常与战略地图等其他工具结合使用。

平衡计分卡适用于战略规划目标明确、管理制度比较完善、管理水平相对较高的企业。平衡计分卡的应用对象可为企业、所属单位(部门)和员工。

(4) 绩效棱柱模型。

绩效棱柱模型,是指从企业利益相关者角度出发,以利益相关者满意为出发点,利益相关者贡献为落脚点,以企业战略、业务流程、组织能力为手段,用棱柱的五个构面构建三维绩效评价体系,并据此进行绩效管理的方法。

绩效棱柱模型适用于管理制度比较完善,业务流程比较规范,管理水平相对较高的大中型企业。绩效棱柱模型的应用对象可为企业和企业各级所属单位(部门)。

7. 风险管理领域应用的工具方法

风险管理,是指企业为实现风险管理目标,对企业风险进行有效识别、评估、预警和应对等管理活动的过程。风险管理领域应用的管理会计工具方法一般包括:

(1) 风险矩阵。

风险矩阵,是指按照风险发生的可能性和风险发生后果的严重程度,将风险绘制在矩阵图中,展示风险及其重要性等级的风险管理工具方法。风险矩阵的基本原理是,根

据企业风险偏好,判断并度量风险发生的可能性和后果严重程度,计算风险值,以此作为主要依据在矩阵中描绘出风险重要性等级。风险矩阵适用于表示企业各类风险重要性等级,也适用于各类风险的分析评价和沟通报告。

(2) 风险清单。

风险清单,是指企业根据自身战略、业务特点和风险管理要求,以表单形式进行风险识别、风险分析、风险应对措施、风险报告和沟通等管理活动的工具方法。企业应用风险清单工具方法的主要目标是使企业从整体上了解自身风险概况和存在的重大风险,明晰各相关部门的风险管理责任,规范风险管理流程,并为企业构建风险预警和风险考评机制奠定基础。风险清单适用于各类企业及企业内部各个层级和各类型风险的管理。

(四) 信息与报告

管理会计信息包括管理会计应用过程中的财务信息和非财务信息,是管理会计报告的基本元素。管理会计信息应相关、可靠、及时、可理解。

管理会计报告是管理会计活动成果的重要表现形式,旨在为报告使用者提供满足管理需要的信息,是管理会计活动开展情况和效果的具体呈现。管理会计报告按期间可以分为定期报告和不定期报告,按内容可以分为综合性报告和专项报告等类别。

四、管理会计应用原则和应用主体

(一) 管理会计应用原则

单位应用管理会计,应当遵循以下原则:

(1) 战略导向原则。管理会计的应用应以战略规划为导向,以持续创造价值为核心,促进单位可持续发展。

(2) 融合性原则。管理会计应嵌入单位相关领域、层次、环节,以业务流程为基础,利用管理会计工具方法,将财务和业务等有机融合。

(3) 适应性原则。管理会计的应用应与单位应用环境和自身特征相适应。单位自身特征包括单位性质、规模、发展阶段、管理模式、治理水平等。

(4) 成本效益原则。管理会计的应用应权衡实施成本和预期效益,合理、有效地推进管理会计应用。

(二) 管理会计应用主体

管理会计应用主体视管理决策主体确定,可以是单位整体,也可以是单位内部的责任中心。可以是企业,也可以是行政事业单位。

成本管理是管理会计的基础,产品成本核算又是成本管理的基础。因此,本章主要对产品成本核算进行重点介绍。管理会计的其他相关内容在中级、高级教材中体现。

第二节 产品成本核算的要求和一般程序

产品成本,是指企业在生产产品(包括提供劳务)过程中所发生的材料费用、职工

薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。产品成本核算是生产经营过程中实际发生的成本、费用进行计算,并进行相应的账务处理。成本核算一般是对成本计划执行的结果进行事后的反映。企业通过产品成本核算,一方面,可以审核各项生产费用和经营管理费用的支出,分析和考核产品成本计划的执行情况,促使企业降低成本和费用;另一方面,还可以为计算利润、进行成本和利润预测提供数据,有助于提高企业生产技术和经营管理水平。企业生产类型不同、管理要求不同,对产品成本计算的影响也不同,这些都影响甚至决定着产品成本核算对象的确定。根据成本核算程序,成本核算对象的确定是产品成本计算的前提,在这些基础上,按照本章所述在各成本核算对象之间分配和归集费用,然后在一个成本核算对象的完工产品和月末在产品之间分配和归集费用,计算各个成本核算对象的完工产品成本和月末在产品成本。

一、产品成本核算的要求

(一) 做好各项基础工作

为进行成本核算,企业应当建立健全各项原始记录,并做好各项材料物资的计量、收发、领退、转移、报废和盘点工作,包括材料物资收发领用、劳动用工和工资发放、机器设备交付使用以及水、电、暖等消耗的原始记录,并做好相应的管理工作以及定额的制定和修订工作等。同时,产品成本计算,往往需要以产品原材料和工时的定额消耗量和定额费用作为分配标准,因此,也需要制定或修订材料、工时、费用的各项定额,使成本核算具有可靠的基础。

企业应当充分利用现代信息技术,编制、执行企业产品成本预算,对执行情况进行分析、考核,落实成本管理责任制,加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制,加强产品成本核算与管理各项基础工作。

(二) 正确划分各种费用支出的界限

产品成本是为生产产品而发生的各种耗费的总和,通常是企业存货的主要构成内容。成本着重于按产品进行归集,一般以成本计算单或成本汇总表及产品入库单等为计算依据。

为正确计算产品成本,必须正确划分以下五个方面的费用界限:

- (1) 正确划分收益性支出和资本性支出的界限;
- (2) 正确划分成本费用、期间费用和营业外支出的界限;
- (3) 正确划分本期成本费用与以后期间成本费用的界限;
- (4) 正确划分各种产品成本费用的界限;
- (5) 正确划分本期完工产品与期末在产品成本的界限。

上述五方面成本费用的划分应当遵循受益原则,即谁受益谁负担、何时受益何时负担、负担费用应与受益程度成正比。上述成本费用划分的过程,也是产品成本的计算过程。

（三）根据生产特点和管理要求选择适当的成本计算方法

产品成本的计算，关键是选择适当的产品成本计算方法。产品成本计算的方法必须根据产品的生产特点、管理要求及工艺过程等予以确定。否则，产品成本就会失去真实性，无法进行成本分析和考核。目前，企业常用的产品成本计算方法有品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、标准成本法等。

（四）遵守一致性原则

企业产品成本核算采用的会计政策和会计估计一经确定，不得随意变更。在成本核算中，各种会计处理方法要前后一致，使前后各项的成本资料相互可比。比如，企业应根据企业会计准则的规定正确确定固定资产的折旧方法、使用年限、预计净残值、无形资产的摊销方法、摊销期限等。各种方法一经确定，应保持相对稳定，不能随意变更。

（五）编制产品成本报表

企业一般应当按月编制产品成本报表，全面反映企业生产成本、成本计划执行情况、产品成本及其变动情况等。企业可以根据自身管理要求，确定成本报表的具体格式和列报方式。

二、产品成本核算的一般程序

产品成本核算的一般程序，是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用，按照成本核算的要求，逐步进行归集和分配，最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的过程。成本核算的一般程序如下：

（1）根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。

（2）确定成本项目。企业计算产品生产成本，一般应当设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等成本项目。

（3）设置有关成本和费用明细账。如生产成本明细账、制造费用明细账、产成品和自制半成品明细账等。

（4）收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等，并对所有已发生生产费用进行审核。

（5）归集所发生的全部生产费用，并按照确定的成本计算对象予以分配，按成本项目计算各种产品的在产品成本、产成品成本和单位成本。

（6）结转产品销售成本。

为了进行产品成本和期间费用核算，企业一般应设置“生产成本”“制造费用”“主营业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”等科目。如果需要单独核算废品损失和停工损失，还应设置“废品损失”“停工损失”科目。

三、产品成本核算对象

（一）产品成本核算对象的概念

产品成本核算对象，是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。成本核算对象的确定，是设立成本明细分类账户、归集和分配生产费用以及正确

计算产品成本的前提。

（二）成本核算对象的确定

由于产品工艺、生产方式、成本管理等要求不同，产品项目不等同于成本核算对象。企业应当根据生产经营特点和管理要求来确定成本核算对象。一般情况下，对制造企业而言，大批大量单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的，以产品品种为成本核算对象；小批单件生产产品的，以每批或每件产品为成本核算对象；多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的，以每种产品及各生产步骤为成本核算对象；产品规格繁多的，可将产品结构、耗用原材料和工艺过程基本相同的各种产品，适当合并作为成本核算对象。

企业内部管理有相关要求的，还可以按照现代企业多维度、多层次的管理要求，确定多元化的产品成本核算对象。多维度是指以产品的最小生产步骤或作业为基础，按照企业有关部门的生产流程及其相应的成本管理要求，利用现代信息技术，组合出产品维度、工序维度、车间班组维度、生产设备维度、客户订单维度、变动成本维度和固定成本维度等不同的成本核算对象。多层次是指根据企业成本管理需要，划分为企业管理部门、工厂、车间和班组等成本管理层次。

四、产品成本项目

（一）产品成本项目的概念

为具体反映计入产品生产成本的费用的各种经济用途，还应将其进一步划分为若干个项目，即产品生产成本项目，简称产品成本项目或成本项目。设置成本项目可以反映产品成本的构成情况，满足成本管理的目的和要求，有利于了解企业生产费用的经济用途，便于企业分析和考核产品成本计划的执行情况。

（二）产品成本项目的设置

企业应当根据生产经营特点和管理要求，按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。例如，对于制造企业而言，一般可设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等项目。

（1）直接材料。直接材料是指构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。包括原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、包装物、低值易耗品等费用。

（2）燃料及动力。燃料及动力是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

（3）直接人工。直接人工是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

（4）制造费用。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

由于生产的特点、各种生产费用支出的比重及成本管理和核算的要求不同，企业可根据具体情况，适当增加一些项目，如“废品损失”等成本项目。企业内部管理有相关要求的，还可以按照现代企业多维度、多层次的成本管理要求，利用现代信息技术对有关成本项目进行组合，输出有关成本信息。

第三节 产品成本的归集和分配

一、产品成本归集和分配的基本原则

企业所发生的生产费用，能确定由某一成本核算对象负担的，应当按照所对应的产品成本项目类别，直接计入产品成本核算对象的生产成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择合理的分配标准分配计入生产成本。企业应当根据生产经营特点，以正常生产能力水平为基础，按照资源耗费方式确定合理的分配标准。具体原则有：

一是受益性原则，即谁受益、谁负担，负担多少视受益程度而定；

二是及时性原则，即要及时将各项成本费用分配给受益对象，不应将本应在上期或下期分配的成本费用分配给本期；

三是成本效益性原则，即成本分配所带来的效益要远大于分配成本；

四是基础性原则，即成本分配要以完整、准确的原始记录为依据；

五是管理性原则，即成本分配要有助于企业加强成本管理。

企业应当按照权责发生制的原则，根据产品的生产特点和管理要求结转成本。企业不得以计划成本、标准成本、定额成本等代替实际成本。企业采用计划成本、标准成本、定额成本等类似成本进行直接材料日常核算的，期末，应当将耗用直接材料的计划成本或定额成本等类似成本调整为实际成本。

企业内部管理有相关要求的，还可以利用现代信息技术，在确定多维度、多层次成本核算对象的基础上，对有关费用进行归集、分配和结转。

二、要素费用的归集和分配

制造业企业的生产费用按照经济内容可划分为外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、折旧费、利息费用、税金、其他费用等要素费用。按照要素费用分类核算制造业企业的费用，反映了制造业企业在一定时期内发生了哪些费用及其金额，可以用于分析各时期费用的构成和各要素费用所占的比重，进而分析考核各时期各种要素费用计划的执行情况。

（一）成本核算的科目设置

1. “生产成本”科目

该科目核算企业进行工业性生产发生的各项生产成本，包括生产各种产品（产成品、自制半成品等）、自制材料、自制工具、自制设备等。该科目借方反映所发生的各项生产费用，贷方反映完工转出的产品成本，期末借方余额反映尚未加工完成的各项在产品的成本。该科目应按产品品种等成本核算对象设置基本生产成本和辅助生产成本明细科目。基本生产成本应当分别按照基本生产车间和成本核算对象（产品的品种、类别、订单、批别、生产阶段等）设置明细账（或成本计算单），并按规定的成本项目设置专栏，如表7-1所示。

表 7-1 基本生产成本明细账
(产品成本明细账)

车间：第一车间

产品：A

单位：元

月	日	摘要	产量 (件)	成本项目			成本合计
				直接材料	直接人工	制造费用	
5	31	在产品费用		35 000	4 000	7 500	46 500
6	30	本月生产费用		420 000	23 000	47 000	490 000
6	30	生产费用累计		455 000	27 000	54 500	536 500
6	30	本月完工产品成本	200	400 000	20 000	40 000	460 000
6	30	完工产品单位成本		2 000	100	200	2 300
6	30	在产品费用		55 000	7 000	14 500	76 500

辅助生产是为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应。该科目按辅助生产车间和提供的产品、劳务分设辅助生产成本明细账，按辅助生产的成本项目分设专栏。期末，对共同负担的生产费用按照一定的分配标准分配至各受益对象。

2. “制造费用”科目

制造费用是指制造业企业为生产产品（或提供劳务）而发生的，应计入产品成本但没有专设成本项目的各项间接生产费用。本科目核算企业生产车间（部门）为生产产品和提供劳务而发生的各项间接生产费用，以及虽然直接用于产品生产但管理上不要求或不便于单独核算的生产费用。企业可按不同的生产车间、部门和费用项目进行明细核算。期末，将共同负担的制造费用按照一定的标准分配计入各成本核算对象，除季节性生产外，本科目期末应无余额。

对小型制造企业而言，也可以将“生产成本”和“制造费用”两个会计科目合并为“生产费用”一个会计科目，下设“基本生产成本”“辅助生产成本”“制造费用”三个二级明细科目。单独核算废品损失和停工损失的企业，还可以另外增设相应的明细科目。

(二) 材料、燃料、动力费用的归集和分配

1. 材料、燃料、动力费用的归集和分配

制造业企业发生的直接材料，能够直接计入成本核算对象的，应当直接计入成本核算对象的生产成本，否则应当按照合理的分配标准分配计入。

制造业企业外购燃料和动力的，应当根据实际耗用数量或者合理的分配标准对燃料和动力费用进行归集分配，生产部门直接用于生产的燃料和动力，直接计入生产成本。生产部门间接用于生产（如照明、取暖）的燃料和动力，计入制造费用。

无论是外购的，还是自制的，发生材料、燃料和动力等各项要素费用时，对于直接用于产品生产、构成产品实体的原材料，一般分产品领用，应根据领退料凭证直接计入相应产品成本的“直接材料”项目。

对于不能分产品领用的材料,如化工生产中为几种产品共同耗用的材料,需要采用适当的分配方法,分配计入各相关产品成本的“直接材料”成本项目。分配标准的选择可依据材料消耗与产品的关系,对于材料、燃料耗用量与产品重量、体积有关的,按其重量或体积分配,如以生铁为原材料生产各种铁铸件,应以生产的铁铸件的重量比例为分配依据,燃料也可以按照所耗用的原材料作为分配标准,动力一般按用电(或水)度(或吨)数,也可按产品的生产工时或机器工时进行分配。相应的计算公式为:

$$\text{材料、燃料、动力费用分配率} = \frac{\text{材料、燃料、动力消耗总额}}{\text{分配标准(如产品重量、耗用的原材料、生产工时等)}}$$

$$\text{某种产品应负担的材料、燃料、动力费用} = \frac{\text{该产品的重量、耗用的原材料、生产工时等}}{\text{材料、燃料、动力消耗总额}} \times \text{材料、燃料、动力费用分配率}$$


在消耗定额比较准确的情况下,原材料、燃料也可按照产品的材料定额消耗量比例或材料定额费用比例进行分配。

按材料定额消耗量比例分配材料费用的计算公式如下:

$$\text{某种产品材料定额消耗量} = \text{该种产品实际产量} \times \text{单位产品材料消耗定额}$$

$$\text{材料消耗量分配率} = \frac{\text{材料实际总消耗量}}{\text{各种产品材料定额消耗量之和}}$$

$$\text{某种产品应分配的材料费用} = \frac{\text{该种产品的材料定额消耗量}}{\text{材料定额消耗量之和}} \times \text{材料消耗量分配率} \times \text{材料单价}$$

 **【例 7-1】** 甲工厂 2019 年 5 月生产 A、B 两种产品领用某材料 4 400 千克,每千克 20 元。本月投产的 A 产品为 200 件,B 产品为 250 件。A 产品的材料消耗定额为 15 千克,B 产品的材料消耗定额为 10 千克。

$$\text{A 产品的材料定额消耗量} = 200 \times 15 = 3\,000 \text{ (千克)}$$

$$\text{B 产品的材料定额消耗量} = 250 \times 10 = 2\,500 \text{ (千克)}$$

$$\text{材料消耗量分配率} = 4\,400 \div (3\,000 + 2\,500) = 0.8$$


$$\text{A 产品分配负担的材料费用} = 3\,000 \times 0.8 \times 20 = 48\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{B 产品分配负担的材料费用} = 2\,500 \times 0.8 \times 20 = 40\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{A、B 产品材料费用合计} = 48\,000 + 40\,000 = 88\,000 \text{ (元)}$$

2. 材料、燃料、动力费用分配的账务处理

材料、燃料、动力费用的分配,一般通过材料、燃料、动力分配表进行。材料、燃料分配表应根据领退料凭证和有关资料编制,其中,退料凭证的数额可以从相应的领料凭证的数额中扣除;对外购电力而言,动力分配表应根据有关的转账凭证或付款凭证等资料编制。

 **【例 7-2】** 承【例 7-1】,编制的材料费用分配表如表 7-2 所示。

单位：元

生产职工薪酬费用分配率 = 各种产品生产职工薪酬总额 ÷ 各种产品生产工时之和
某种产品应分配的生产职工薪酬 = 该种产品生产工时 × 生产职工薪酬费用分配率

如果取得各种产品的实际生产工时数据比较困难，而各种产品的单件工时定额比较准确，也可按产品的定额工时比例分配职工薪酬，相应的计算公式如下：

某种产品耗用的定额工时 = 该种产品投产量 × 单位产品工时定额
生产职工薪酬费用分配率 = 各种产品生产职工薪酬总额 ÷ 各种产品定额工时之和
某种产品应分配的生产职工薪酬 = 该种产品定额工时 × 生产职工薪酬费用分配率

【例 7-3】甲工厂基本生产车间生产 A、B 两种产品，共发生生产工人职工薪酬 2 700 万元，按生产工时比例分配，A 产品的生产工时为 500 小时，B 产品的生产工时为 400 小时。

生产职工薪酬费用分配率 = $2\,700 \div (500 + 400) = 3$
A 产品应分配的职工薪酬 = $500 \times 3 = 1\,500$ （万元）
B 产品应分配的职工薪酬 = $400 \times 3 = 1\,200$ （万元）

2. 职工薪酬的账务处理

职工薪酬的分配，应通过职工薪酬分配表进行。该表根据职工薪酬结算单和有关的分配标准等资料编制。

【例 7-4】承【例 7-3】，编制的职工薪酬分配表如表 7-3 所示。

表 7-3 职工薪酬分配表
甲工厂 2×19 年 5 月 31 日 单位：万元

应借科目	成本项目	生产工人职工薪酬	其他人员职工薪酬	职工薪酬合计
基本生产成本	A 产品	直接人工	1 500	1 500
	B 产品	直接人工	1 200	1 200
	小计		2 700	2 700
辅助生产成本	辅助车间	直接人工	200	200
制造费用	基本车间	直接人工	1 800	1 800
	辅助车间	直接人工	150	150
	小计		1 950	1 950
管理费用	行政管理部门	直接人工	800	800
销售费用	销售部门	直接人工	500	500
合 计		2 700	3 450	6 150

根据表 7-3 编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——A 产品 15 000 000
——B 产品 12 000 000
——辅助生产成本 2 000 000

制造费用	19 500 000
管理费用	8 000 000
销售费用	5 000 000
贷：应付职工薪酬	61 500 000

(四) 辅助生产费用的归集和分配

1. 辅助生产费用的归集


辅助生产费用的归集是通过辅助生产成本总账及明细账进行。一般按车间及产品和劳务设立明细账。当辅助生产发生各项生产费用时记入“生产成本——辅助生产成本”科目及其明细科目。一般情况下，辅助生产的制造费用，与基本生产的制造费用一样，先通过“制造费用”科目进行单独归集，然后再转入“辅助生产成本”科目。对于辅助生产车间规模很小、制造费用很少且辅助生产不对外提供产品和劳务的，为简化核算工作，辅助生产的制造费用也可以不通过“制造费用”科目，而直接记入“生产成本——辅助生产成本”科目。

2. 辅助生产费用的分配及账务处理

辅助生产费用的分配应通过辅助生产费用分配表进行。辅助生产费用的分配方法很多，如直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、顺序分配法和代数分配法等。以下介绍辅助生产费用分配的直接分配法、交互分配法和计划成本分配法。

(1) 直接分配法。

直接分配法的特点是不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务或产品的情况，而是将各种辅助生产费用直接分配给辅助生产以外的各受益单位。采用此方法，各辅助生产费用只进行对外分配，分配一次，计算简单，但分配结果不够准确。此方法适用于辅助生产内部相互提供产品和劳务不多、不进行费用的交互分配、对辅助生产成本和企业产品成本影响不大的情况。

 **【例 7-5】** 假定甲工厂设有供热和供电两个辅助生产车间。2×19 年 5 月在分配辅助生产费用以前，供热车间发生生产费用 1 200 万元，按供热吨数分配费用，供热合计 5 000 吨，其中，供电车间耗用 200 吨，其他车间耗用吨数如表 7-4 所示；供电车间发生生产费用 2 400 万元，按耗电度数分配费用，提供供电度数 2 000 万度，其中，供热车间耗用 400 万度，其他车间耗电度数如表 7-4 所示。该企业辅助生产的制造费用不通过“制造费用”科目核算。

根据表 7-4 编制如下会计分录：

借：制造费用——第一车间	21 000 000
——第二车间	9 000 000
管理费用	4 000 000
销售费用	2 000 000
贷：生产成本——辅助生产成本——供热车间	12 000 000
——供电车间	24 000 000

表 7-4

辅助生产费用分配表

(直接分配法)

数量单位: 吨、万度

甲工厂


2 × 19 年 5 月

金额单位: 万元

辅助生产车间名称		供热车间		供电车间		合计
		供热吨数	供热费用	供电度数	供电费用	
待分配辅助生产费用及劳务数量		4 800	1 200	1 600	2 400	3 600
费用分配率			0. 25		1. 5	
基本生产耗用 (记入“制造费用”)	第一车间	3 000	750	900	1 350	2 100
	第二车间	1 200	300	400	600	900
	小计	4 200	1 050	1 300	1 950	3 000
行政管理部门耗用 (记入“管理费用”)		400	100	200	300	400
销售部门耗用 (记入“销售费用”)		200	50	100	150	200
合计		4 800	1 200	1 600	2 400	3 600

(2) 交互分配法。

交互分配法的特点是辅助生产费用通过两次分配完成, 首先将辅助生产明细账上的合计数根据各辅助生产车间、部门相互提供的劳务或产品数量计算分配率, 在辅助生产车间进行交互分配; 然后将各辅助生产车间交互分配后的实际费用(即交互前的费用加上交互分配转入的费用, 减去交互分配转出的费用), 再按提供的劳务量或产品量在辅助生产车间以外的各受益单位之间进行分配。这种分配方法的优点是提高了分配的正确性, 但同时加大了分配的工作量。

 【例 7-6】承【例 7-5】, 采用交互分配法分配其辅助生产费用, 其辅助生产费用分配表如表 7-5 所示。

其中: $1\,200 + 480 - 48 = 1\,632$ (万元)

$2\,400 + 48 - 480 = 1\,968$ (万元)

根据表 7-5 编制如下会计分录:

①交互分配:

借: 生产成本——辅助生产成本——供热车间

4 800 000

——供电车间

480 000

贷: 生产成本——辅助生产成本——供热车间

480 000

——供电车间

4 800 000

②对外分配:

借: 制造费用——第一车间

21 270 000

——第二车间

9 000 000

管理费用	3 820 000
销售费用	1 910 000
贷：生产成本——辅助生产成本——供热车间	16 320 000
——供电车间	19 680 000

表 7-5

辅助生产费用分配表

(交互分配法)

数量单位：吨、万度

甲工厂

2×19 年 5 月

金额单位：万元

辅助生产车间名称			交互分配			对外分配		
			供热	供电	合计	供热	供电	合计
待分配辅助生产费用			1 200	2 400	3 600	1 632	1 968	3 600
供应劳务数量			5 000	2 000		4 800	1 600	
费用分配率			0.24	1.2		0.34	1.23	
辅助生产车间 耗用（记入 “生产成本—— 辅助生产成本”）	供热车间	耗用量		400				
		分配金额		480	480			
	供电车间	耗用量	200					
		分配金额	48		48			
	分配金额小计		48	480	528			
基本生产耗用 （记入“制造费用”）	第一车间	耗用量				3 000	900	
		分配金额				1 020	1 107	2 127
	第二车间	耗用量				1 200	400	
		分配金额				408	492	900
	小计					1 428	1 599	3 027
行政部门耗用 （记入“管理费用”）	耗用量					400	200	
	分配金额					136	246	382
销售部门耗用 （记入“销售费用”）	耗用量					200	100	
	分配金额					68	123	191
合计								3 600

(3) 计划成本分配法。

计划成本分配法的特点是辅助生产为各受益单位提供的劳务或产品，都按劳务或产品的计划单位成本进行分配，辅助生产车间实际发生的费用与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额采用简化计算方法全部计入管理费用。这种方法便于考核和分析各受益单位的成本，有利于分清各单位的经济责任，但成本分配不够准确。这种分配方法适用于辅助生产劳务或产品计划单位成本比较准确的企业。

💡【例 7-7】承【例 7-5】，假定供热车间每吨供热耗费的计划成本 2 500 元，供电车间每万度电耗费的计划成本 1.18 万元。辅助生产费用分配表如表 7-6 所示。

表 7-6

辅助生产费用分配表

(计划成本分配法)

数量单位：吨、万度

甲工厂

2×19 年 5 月

金额单位：万元

辅助生产车间名称			供热车间	供电车间	合计
待分配辅助生产费用			1 200	2 400	3 600
计划单位成本（万元/吨、万元/万度）			0.25	1.18	
辅助生产车间耗用 （记入“生产成本—— 辅助生产成本”）	供热车间	耗用量		400	
		分配金额		472	472
	供电车间	耗用量	200		
		分配金额	50		50
	分配金额小计		50	472	522
基本生产耗用 （记入“制造费用”）	第一车间	耗用量	3 000	900	
		分配金额	750	1 062	1 812
	第二车间	耗用量	1 200	400	
		分配金额	300	472	772
	小计		1 050	1 534	2 584
行政部门耗用 （记入“管理费用”）	耗用量		400	200	
	分配金额		100	236	336
销售部门耗用 （记入“销售费用”）	耗用量		200	100	
	分配金额		50	118	168
按计划成本分配金额合计			1 250	2 360	3 610
辅助生产实际成本			1 672	2 450	4 122
辅助生产成本差异			+422	+90	+512

其中： $50 + 1\,050 + 100 + 50 = 1\,250$ （万元）

$1\,200 + 472 = 1\,672$ （万元）

$472 + 1\,534 + 236 + 118 = 2\,360$ （万元）

$2\,400 + 50 = 2\,450$ （万元）

①按计划成本分配：

借：生产成本——辅助生产成本——供热车间	4 720 000
——供电车间	500 000
制造费用——第一车间	18 120 000
——第二车间	7 720 000

管理费用——行政部门	3 360 000
销售费用	1 680 000
贷：生产成本——辅助生产成本——供热车间	12 500 000
——供电车间	23 600 000

②辅助生产成本差异按规定记入“管理费用”科目的“其他”项目：

借：管理费用——其他	5 120 000
贷：生产成本——辅助生产成本——供热车间	4 220 000
——供电车间	900 000

经上述分配后，“生产成本——辅助生产成本——供热车间”借方余额合计为1 672万元（1 200+472），贷方余额合计为1 672万元（1 250+422），“生产成本——辅助生产成本——供电车间”借方余额合计为2 450万元（2 400+50），贷方余额合计为2 450万元（2 360+90）。

也可以采用表7-7按照计划成本法分配辅助生产费用：

表7-7

辅助生产费用分配表

（计划成本分配法）

数量单位：吨、万度

甲工厂

2×19年5月

金额单位：万元

辅助生产车间名称			供热车间	供电车间	合计
待分配辅助生产费用			1 200	2 400	3 600
计划单位成本（万元/吨、万元/万度）			0.25	1.18	
辅助生产车间 耗用（记入 “生产成本—— 辅助生产成本”）	供热车间	耗用量		400	
		分配金额		472	472
	供电车间	耗用量	200		
		分配金额	50		50
	分配金额小计		50	472	522
基本生产耗用 （记入“制造费用”）	第一车间	耗用量	3 000	900	
		分配金额	750	1 062	1 812
	第二车间	耗用量	1 200	400	
		分配金额	300	472	772
	小计		1 050	1 534	2 584
行政部门耗用 （记入“管理费用”）	耗用量		400	200	
	分配金额		100	236	336
销售部门耗用 （记入“销售费用”）	耗用量		200	100	
	分配金额		50	118	168
按计划成本分配金额合计			778	2 310	3 088
辅助生产实际成本			1 200	2 400	3 600
辅助生产成本差异			+422	+90	+512

其中： $1\ 050 + 100 + 50 + 50 - 472 = 778$ （万元）

$1\ 534 + 236 + 118 + 472 - 50 = 2\ 310$ （万元）

根据表7-7编制如下会计分录：

借：制造费用——第一车间	18 120 000
——第二车间	7 720 000
管理费用——行政部门	3 360 000
——其他	5 120 000
销售费用	1 680 000
贷：生产成本——辅助生产成本——供热车间	12 000 000
——供电车间	24 000 000

（五）制造费用的归集和分配

1. 制造费用的归集

制造费用的内容比较复杂，包括物料消耗，车间管理人员的薪酬，车间管理用房屋和设备的折旧费、租赁费和保险费，车间管理用具摊销，车间管理用的照明费、水费、取暖费、劳动保护费、设计制图费、试验检验费、差旅费、办公费以及季节性修理期间停工损失等。为了减少费用项目，简化核算工作，可将性质相同的费用合并设立相应的费用项目，如将用于产品生产的固定资产的折旧费合并设立“折旧费”项目，也可根据费用比重大小和管理上的要求另行设立制造费用项目。但是，为了使各期成本、费用资料可比，制造费用项目一经确定，不应任意变更。

“制造费用”科目应当根据有关付款凭证、转账凭证和前述各种成本分配表登记；此外，还应按不同的车间设立明细账，账内按照成本项目设立专栏，分别反映各车间各项制造费用的发生情况和分配转出情况。基本生产车间和辅助生产车间发生的直接用于生产，但没有专设成本项目的各种材料成本以及用于组织和管理生产活动的各种材料成本，一般应借记“制造费用”及其明细科目（基本生产车间或辅助生产车间）的相关成本项目，贷记“原材料”等科目；基本生产车间和辅助生产车间管理人员的工资、福利费等职工薪酬，应记入“制造费用”科目和所属明细科目的借方，同时，贷记“应付职工薪酬”科目。月末，应按照一定的方法将归集的制造费用从“制造费用”科目贷方分配转入有关成本核算对象。

2. 制造费用的分配

制造费用，一般应先分配辅助生产的制造费用，将其计入辅助生产成本，然后再分配辅助生产费用，将其中应由基本生产负担的制造费用计入基本生产的制造费用，最后再分配基本生产的制造费用。制造费用应当按照车间分别进行，不应将各车间的制造费用汇总，在企业范围内统一分配。制造业企业发生的制造费用，应当按照合理的分配标准按月分配计入各成本核算对象的生产成本。制造业企业可以根据自身经营管理特点和条件，利用现代信息技术，采用作业成本法对不能直接归属于成本核算对象的成本进行归集和分配。

企业应当根据制造费用的性质，合理选择分配方法。也就是说，企业所选择的制造

费用分配方法,必须与制造费用的发生具有比较密切的相关性,并且使分配到每种产品上的制造费用金额基本合理,同时还应适当考虑计算手续的简便。制造费用分配方法很多,通常采用生产工人工时比例法(或生产工时比例法)、生产工人工资比例法(或生产工资比例法)、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等。企业具体选用哪种分配方法,由企业自行决定。分配方法一经确定,不得随意变更。如需变更,应当在附注中予以说明。

制造费用常用计算公式概括如下:

制造费用分配率 = 制造费用总额 ÷ 各产品分配标准之和 (如,产品生产工时总数或生产工人定额工时总数、生产工人工资总和、机器工时总数、产品计划产量的定额工时总数)


某种产品应分配的制造费用 = 该种产品分配标准 × 制造费用分配率

其中,由于生产工时是分配间接费用的常用标准之一,因此,生产工人工时比例法较为常用;生产工人工资比例法适用于各种产品生产机械化程度相差不多的企业,如果生产工人工资是按生产工时比例分配,该方法实际上等同于生产工人工时比例法;机器工时比例法是按照各产品生产所用机器设备运转时间的比例分配制造费用的方法,适用于产品生产的机械化程度较高的车间;按年度计划分配率分配法是按照年度开始前确定的全年度适用的计划分配率分配费用的方法,分配率计算公式的分母按定额工时计算,年度内如果发生全年的制造费用实际数与计划数差别较大,应及时调整计划分配率,该方法特别适用于季节性生产企业。

3. 制造费用的账务处理

制造费用的分配方法一经确定,不应任意变更。无论采用哪种分配方法,都应根据分配计算结果编制制造费用分配表,根据制造费用分配表进行制造费用分配的总分类核算和明细核算。相关会计分录为借记“生产成本”科目,贷记“制造费用”科目。

然后再将归集在辅助生产成本的费用按照辅助生产费用的方法进行分配,其中,分配给基本生产的制造费用在归集了全部基本生产车间的制造费用后,转入“生产成本——基本生产成本”科目。

 **【例 7-8】**假定甲制造业企业 2×19 年 5 月基本生产车间 P 产品机器工时为 50 000 小时, S 产品机器工时为 40 000 小时,本月共发生制造费用 900 000 元。按照机器工时总数分配制造费用:


制造费用分配率 = $900\,000 \div (50\,000 + 40\,000) = 10$

P 产品应负担的制造费用 = $50\,000 \times 10 = 500\,000$ (元)

S 产品应负担的制造费用 = $40\,000 \times 10 = 400\,000$ (元)

计算结果如表 7-8 所示。

他应收款”科目的借方。结转后“废品损失”的借方余额反映的是归集的可修复损失成本，应转入“生产成本——基本生产成本”科目的借方。

 **【例 7-9】**某工厂费用分配表中列示 A 产品可修复废品的修复费用为：直接材料 2 000 元，直接人工 1 000 元，制造费用 1 500 元。

不可修复废品成本按定额成本计价。有关资料如下：不可修复废品 5 件，每件直接材料定额 100 元，每件工时定额为 20 小时，每小时直接人工 5 元、制造费用 6 元。可修复废品和不可修复废品回收残料计价 200 元，并作为辅助材料入库；应由过失人赔款 150 元。废品净损失由当月同种产品成本负担。

不可修复废品的生产成本 = $5 \times 100 + 5 \times 20 \times 5 + 5 \times 20 \times 6 = 1\,600$ （元）

废品净损失 = $2\,000 + 1\,000 + 1\,500 + 1\,600 - 200 - 150 = 5\,750$ （元）

相关会计分录如下：

①发生可修复废品成本：

借：废品损失——A 产品	4 500
贷：原材料	2 000
应付职工薪酬	1 000
制造费用	1 500

②结转不可修复废品成本：

借：废品损失——A 产品	1 600
贷：生产成本——基本生产成本——A 产品	1 600

③残料入库：

借：原材料	200
贷：废品损失——A 产品	200

④过失人赔偿：

借：其他应收款	150
贷：废品损失——A 产品	150

⑤结转废品净损失：

借：生产成本——基本生产成本——A 产品	5 750
贷：废品损失——A 产品	5 750

2. 停工损失的核算

停工损失是指生产车间或车间内某个班组在停工期间发生的各项生产费用，包括停工期间发生的原材料费用、人工费用和制造费用等。应由过失单位或保险公司负担的赔款，应从停工损失中扣除。不满 1 个工作日的停工，一般不计算停工损失。企业的停工可以分为正常停工和非正常停工。正常停工包括季节性停工、正常生产周期内的修理期间的停工、计划内减产停工等；非正常停工包括原材料或工具等短缺停工、设备故障停工、电力中断停工、自然灾害停工等。季节性停工、修理期间的正常停工费用在产品成本核算范围内，应计入产品成本。非正常停工费用应计入企业当期损益。

单独核算停工损失的企业，应增设“停工损失”科目，在成本项目中增设“停工损

失”项目，根据停工报告单和各种费用分配表、分配汇总表等有关凭证，将停工期内发生、应列作停工损失的费用记入“停工损失”科目的借方进行归集；应由过失单位及过失人员或保险公司负担的赔款，应从该科目的贷方转入“其他应收款”等科目的借方。期末，将停工净损失从该科目贷方转出，属于自然灾害部分转入“营业外支出”科目的借方；应由本月产品成本负担的部分，则转入“生产成本——基本生产成本”科目的借方，在停工的车间生产多种产品时，还要采用合理的分配标准，分配记入该车间各产品成本明细账“停工损失”成本项目。“停工损失”科目月末无余额。

不单独核算停工损失的企业，不设置“停工损失”科目，直接反映在“制造费用”或“营业外支出”等科目中。辅助生产一般不单独核算停工损失。

季节性生产企业在停工期间发生的制造费用，应当在开工期间进行合理分摊，连同开工期间发生的制造费用，一并计入产品的生产成本。

三、生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

（一）在产品数量的核算

月末，产品成本明细账按照成本项目归集了相应的生产费用后，为确定完工产品总成本和单位成本，还应当将已经归集的产品成本在完工产品和月末在产品之间进行分配。为此，分配前需要取得完工产品和在产品收发结存的数量资料。

在产品是指没有完成全部生产过程、不能作为商品销售的产品，包括正在车间加工中的在产品（包括正在返修的废品）和已经完成一个或几个生产步骤但还需要继续加工的半成品（包括未经验收入库的产品和等待返修的废品）两部分。不包括对外销售的自制半成品。对某个车间或生产步骤而言，在产品只包括该车间或该生产步骤正在加工中的那部分在产品。

为确定在产品结存的数量，企业需要做好两方面工作：一是在产品收发结存的日常核算；二是做好产品的清查工作。车间在产品收发结存的日常核算，通常通过在产品收发结存账进行。在产品清查工作应定期进行，也可以不定期轮流清查，车间没有建立在产品收发日常核算的，应当每月月末清查一次在产品，以取得在产品的实际盘存资料，用来计算产品成本。清查结果，如在产品发生盘盈的，按盘盈在产品成本（一般按定额成本计算），借记“生产成本——基本生产成本”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，经批准后转入“制造费用”科目；如在产品发生盘亏和毁损的，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“生产成本——基本生产成本”科目，取得的残料，应借记“原材料”等科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，经批准处理时，应分别转入相应科目，其中由于车间管理不善造成的损失，转入“制造费用”科目。因此，在产品盘存盈亏处理的核算，应在“制造费用”科目结账前进行。

（二）生产费用在完工产品和在产品之间的分配

每月月末，当月“生产成本”明细账中按照成本项目归集了本月生产成本以后，这些成本就是本月发生的生产成本，并不是本月完工产品的成本。计算本月完工产品成本，

还需要将本月发生的生产成本，加上月初在产品成本，然后再将其在本月完工产品和月末在产品之间进行分配，以求得本月完工产品成本。

完工产品、在产品成本之间的关系如下：

本月完工产品成本 = 本月发生生产成本 + 月初在产品成本 - 月末在产品成本

根据这一关系，结合生产特点，企业应当根据在产品数量的多少、各月在产品数量变化的大小、各项成本比重的大小，以及定额管理基础的好坏等具体条件，采用适当的分配方法将生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。常用的分配方法有：不计算在产品成本法、在产品按固定成本计价法、在产品按所耗直接材料成本计价法、约当产量比例法、在产品按定额成本计价法、在产品按完工产品成本计价法、定额比例法等。以下介绍约当产量比例法、在产品按定额成本计价法和定额比例法。

1. 约当产量比例法


采用约当产量比例法，应将月末在产品数量按其完工程度折算为相当于完工产品的产量，即约当产量，然后将产品应负担的全部成本按照完工产品产量与月末在产品约当产量的比例分配计算完工产品成本和月末在产品成本。这种方法适用于产品数量较多，各月在产品数量变化也较大，且生产成本中直接材料成本和直接人工等加工成本的比重相差不大的产品。其计算公式如下：

在产品约当产量 = 在产品数量 × 完工程度

单位成本 = (月初在产品成本 + 本月发生生产成本) ÷ (完工产品产量 + 在产品约当产量)

完工产品成本 = 完工产品产量 × 单位成本


在产品成本 = 在产品约当产量 × 单位成本

 **【例 7-10】** 某公司的 A 产品本月完工 370 台，在产品 100 台，平均完工程度为 30%，发生生产成本合计为 800 000 元。分配结果如下：

单位成本 = $800\,000 \div (370 + 100 \times 30\%) = 2\,000$ (元/台)

完工产品成本 = $370 \times 2\,000 = 740\,000$ (元)

在产品成本 = $100 \times 30\% \times 2\,000 = 60\,000$ (元)

 **【例 7-11】** 某公司 B 产品单位工时定额 400 小时，经两道工序制成。各工序单位工时定额为：第一道工序 160 小时，第二道工序 240 小时。为简化核算，假定各工序内在产品完工程度平均为 50%。则在产品完工程度计算结果如下：


第一道工序： $160 \times 50\% \div 400 \times 100\% = 20\%$

第二道工序： $(160 + 240 \times 50\%) \div 400 \times 100\% = 70\%$

有了各工序在产品完工程度和各工序在产品盘存数量，即可求得在产品的约当产量。各工序产品的完工程度可事先制定，产品工时定额不变时可长期使用。如果各工序在产品数量和单位工时定额都相差不多，在产品的完工程度也可按 50% 计算。

应当指出的是，在很多加工生产中，材料是在生产开始时一次性投入的。这时，在产品无论完工程度如何，都应和完工产品负担同样的材料成本，材料费用应按完工产品

和在产品实际数量比例进行分配。如果材料是随着生产过程陆续投入的,则应按照各工序投入的材料成本在全部材料成本中所占的比例计算在产品的约当产量。

【例7-12】某公司C产品本月完工产品产量3 000个,在产品数量400个,完工程度按平均50%计算;材料在开始生产时一次性投入,其他成本按约当产量比例分配。C产品本月月初在产品和本月耗用直接材料成本共计1 360 000元,直接人工成本640 000元,制造费用960 000元。C产品各项成本的分配计算如下:

由于材料在开始生产时一次性投入,因此,直接材料成本应按完工产品和在产品的实际数量比例进行分配,不必计算约当产量。

(1) 直接材料成本的分配:

完工产品应负担的直接材料成本 = $1\,360\,000 \div (3\,000 + 400) \times 3\,000 = 1\,200\,000$ (元)

在产品应负担的直接材料成本 = $1\,360\,000 \div (3\,000 + 400) \times 400 = 160\,000$ (元)

(2) 直接人工成本的分配:

直接人工成本和制造费用均应按约当产量进行分配,在产品400个折合约当产量200个($400 \times 50\%$)。

完工产品应负担的直接人工成本 = $640\,000 \div (3\,000 + 200) \times 3\,000 = 600\,000$ (元)

在产品应负担的直接人工成本 = $640\,000 \div (3\,000 + 200) \times 200 = 40\,000$ (元)

(3) 制造费用的分配:

完工产品应负担的制造费用 = $960\,000 \div (3\,000 + 200) \times 3\,000 = 900\,000$ (元)

在产品应负担的制造费用 = $960\,000 \div (3\,000 + 200) \times 200 = 60\,000$ (元)

通过以上按约当产量法分配计算的结果,可以汇总C产品完工产品成本和在产品成本。

C产品本月完工产品成本 = $1\,200\,000 + 600\,000 + 900\,000 = 2\,700\,000$ (元)

C产品本月在产品成本 = $160\,000 + 40\,000 + 60\,000 = 260\,000$ (元)

根据C产品完工产品总成本编制完工产品入库的会计分录如下:

借: 库存商品——C产品	2 700 000
贷: 生产成本——基本生产成本	2 700 000

2. 在产品按定额成本计价法

采用在产品按定额成本计价法,月末在产品成本按定额成本计算,该种产品的全部成本(如果有月初在产品,包括月初在产品成本在内)减去按定额成本计算的月末在产品成本,余额作为完工产品成本;每月生产成本脱离定额的节约差异或超支差异全部计入当月完工产品成本。这种方法是事先经过调查研究、技术测定或按定额资料,对各个加工阶段上的在产品直接确定一个单位定额成本。这种方法适用于各项消耗定额或成本定额比较准确、稳定,而且各月末在产品数量变化不是很大的产品。

这种方法的计算公式如下:

月末在产品成本 = 月末在产品数量 \times 在产品单位定额成本

完工产品总成本 = (月初在产品成本 + 本月发生生产成本) - 月末在产品成本

【例 7-13】承【例 7-12】，某公司 C 产品本月完工产品产量 3 000 个，在产品数量 400 个；在产品单位定额成本为：直接材料 400 元，直接人工 100 元，制造费用 150 元。C 产品本月月初在产品成本和本月发生生产成本共计 2 960 000 元，其中直接材料成本 1 360 000 元，直接人工成本 640 000 元，制造费用 960 000 元。按定额成本计算在产品成本及完工产品成本。计算结果如表 7-9 所示。

表 7-9

完工产品成本计算表

单位：元

项目	在产品定额成本	完工产品成本
直接材料	$400 \times 400 = 160\,000$	$1\,360\,000 - 160\,000 = 1\,200\,000$
直接人工	$100 \times 400 = 40\,000$	$640\,000 - 40\,000 = 600\,000$
制造费用	$150 \times 400 = 60\,000$	$960\,000 - 60\,000 = 900\,000$
合计	260 000	2 700 000

根据 C 产品完工产品总成本编制完工产品入库的会计分录如下：

借：库存商品——C 产品 2 700 000
贷：生产成本——基本生产成本 2 700 000

3. 定额比例法

采用定额比例法，产品的生产成本在完工产品和月末在产品之间按照两者的定额消耗量或定额成本比例分配。其中直接材料成本，按直接材料的定额消耗量或定额成本比例分配。直接人工等加工成本，可以按各该定额成本的比例分配，也可以按定额工时比例分配。这种方法适用于各项消耗定额或成本定额比较准确、稳定，但各月末在产品数量变动较大的产品。

这种方法的计算公式如下（以按定额成本比例为例）：

直接材料成本分配率 = $(\text{月初在产品实际材料成本} + \text{本月投入的实际材料成本}) \div (\text{完工产品定额材料成本} + \text{月末在产品定额材料成本})$

完工产品应负担的直接材料成本 = 完工产品定额材料成本 \times 直接材料成本分配率

月末在产品应负担的直接材料成本 = 月末在产品定额材料成本 \times 直接材料成本分配率

直接人工成本分配率 = $(\text{月初在产品实际人工成本} + \text{本月投入的实际人工成本}) \div (\text{完工产品定额工时} + \text{月末在产品定额工时})$

完工产品应负担的直接人工成本 = 完工产品定额工时 \times 直接人工成本分配率

月末在产品应负担的直接人工成本 = 月末在产品定额工时 \times 直接人工成本分配率

制造费用分配率 = $(\text{月初在产品制造费用} + \text{本月实际发生制造费用}) \div (\text{完工产品定额工时} + \text{月末在产品定额工时})$

完工产品应负担的制造费用 = 完工产品定额工时 \times 制造费用分配率

月末在产品应负担的制造费用 = 月末在产品定额工时 \times 制造费用分配率

【例7-14】某公司D产品本月完工产品产量300个，在产品数量40个；单位产品消耗定额为：材料400千克/个，100小时/个。单位在产品材料定额400千克，工时定额50小时。有关成本资料如表7-10所示。要求按定额比例法计算在产品成本及完工产品成本。

表7-10

月初在产品成本和本期发生生产成本汇总表

单位：元

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品成本	400 000	40 000	60 000	500 000
本期发生成本	960 000	600 000	900 000	2 460 000
合计	1 360 000	640 000	960 000	2 960 000

(1) 计算产品单位消耗量或工时的成本分配率：

直接材料 = $1\,360\,000 \div (400 \times 300 + 400 \times 40) = 10$

直接人工 = $640\,000 \div (100 \times 300 + 50 \times 40) = 20$

制造费用 = $960\,000 \div (100 \times 300 + 50 \times 40) = 30$

(2) 完工产品成本的计算：

直接材料成本 = $400 \times 300 \times 10 = 1\,200\,000$ (元)

直接人工成本 = $100 \times 300 \times 20 = 600\,000$ (元)

制造费用 = $100 \times 300 \times 30 = 900\,000$ (元)

完工产品成本合计 2 700 000 元。

(3) 在产品成本的计算：

直接材料成本 = $1\,360\,000 - 1\,200\,000 = 160\,000$ (元)

直接人工成本 = $640\,000 - 600\,000 = 40\,000$ (元)

制造费用 = $960\,000 - 900\,000 = 60\,000$ (元)

在产品成本合计 260 000 元。

借：库存商品——D 产品

2 700 000

贷：生产成本——基本生产成本

2 700 000

(三) 联产品和副产品的成本分配

1. 联产品成本的分配

联产品，是指使用同种原料，经过同一生产过程同时生产出来的两种或两种以上的主要产品。联产品的生产特点是：在生产开始时，各产品尚未分离，同一加工过程中对联产品的联合加工。当生产过程进行到一定生产步骤，产品才会分离。在分离点以前发生的生产成本，称为联合成本。分离点是指在联产品生产，投入相同原料，经过同一生产过程，分离为各种联产品的时点。分离后的联产品，有的可以直接销售，有的还需进一步加工才可供销售。

联产品成本计算的一般程序为：


(1) 将联产品作为成本核算对象, 设置成本明细账。联产品的特点决定了联产品在分离之前, 不可能按各种产品分别计算成本, 只能按联产品作为成本核算对象。

(2) 归集联产品成本, 计算联合成本。联产品发生的成本为联合成本。联产品的在产品一般比较稳定, 可不计算期初、期末在产品成本, 本期发生的生产成本全部为联产品的完工产品成本。

(3) 计算各种产品的成本。企业应当根据生产经营特点和联产品的工艺要求, 选择系数分配法、实物量分配法、相对销售价格分配法等合理的方法分配联合生产成本。

①相对销售价格分配法。在此方法下, 联合成本是按分离点上每种产品的销售价格比例进行分配的。采用这种方法, 要求每种产品在分离点时的销售价格可以可靠地计量。

如果联产品在分离点上即可供销售, 则可采用销售价格进行分配。如果这些产品尚需要进一步加工后才可供销售, 则需要对分离点上的销售价格进行估计。此时, 也可采用可变现净值进行分配。


 **【例 7-15】** 某公司生产 E 产品和 F 产品, E 产品和 F 产品为联产品。3 月发生加工成本 12 000 000 元。E 产品和 F 产品在分离点上的销售价格总额为 15 000 000 元, 其中 E 产品的销售价格总额为 9 000 000 元, F 产品的销售价格总额为 6 000 000 元。采用相对销售价格分配法分配联合成本:

E 产品: $12\,000\,000 \times [9\,000\,000 \div (9\,000\,000 + 6\,000\,000)] = 7\,200\,000$ (元)

F 产品: $12\,000\,000 \times [6\,000\,000 \div (9\,000\,000 + 6\,000\,000)] = 4\,800\,000$ (元)

②实物量分配法。采用实物量分配法时, 联合成本是以产品的实物数量为基础分配的。这里的“实物数量”可以是数量或重量。实物量分配法通常适用于所生产的产品的价格很不稳定或无法直接确定。

单位数量 (或重量) 成本 = 联合成本 \div 各联产品的总数量 (总重量)

 **【例 7-16】** 承【例 7-15】, 同时假定 E 产品为 700 个, F 产品为 300 个。采用实物数量法分配联合成本:

E 产品: $12\,000\,000 \div (700 + 300) \times 700 = 8\,400\,000$ (元)

F 产品: $12\,000\,000 \div (700 + 300) \times 300 = 3\,600\,000$ (元)

步骤 (1) ~ (3), 为联产品分离前成本的计算过程。

(4) 计算联产品分离后的加工成本。联产品分离后继续加工的, 按各种产品分别设置明细账, 归集其分离后所发生的加工成本。

2. 副产品成本的分配


副产品, 是指在同一生产过程中, 使用同种原料, 在生产主产品的同时附带生产出来的非主要产品。它的产量取决于主产品的产量, 随主产品产量的变动而变动, 如甘油是生产肥皂这个主产品的副产品。

在分配主产品和副产品的生产成本时, 通常先确定副产品的生产成本, 然后再确定主产品的生产成本。确定副产品成本的方法有: 不计算副产品成本扣除法、副产品成本按固定价格或计划价格计算法、副产品只负担继续加工成本法、联合成本在主副产品之

间分配法以及副产品作价扣除法等。副产品作价扣除法需要从产品售价中扣除继续加工成本、销售费用、销售税金及相应的利润，即：


副产品扣除单价 = 单位售价 - (继续加工单位成本 + 单位销售费用 + 单位销售税金 + 合理的单位利润)

如果副产品与主产品分离以后，还需要进一步加工，才能形成市场所需的产品。企业应根据副产品进一步加工生产的特点和管理要求，采用适当的方法单独计算副产品的成本。

【例 7-17】某公司在生产主产品的同时，还生产了某种副产品。该种副产品可直接对外出售，公司规定的售价为 100 元/千克。某月主要产品和副产品发生的生产成本总额为 500 000 元，副产品的产量为 500 千克。假定该公司按预先规定的副产品的售价确定副产品的成本。

副产品的成本 = $100 \times 500 = 50\,000$ (元)

主要产品应负担的成本 = $500\,000 - 50\,000 = 450\,000$ (元)

【例 7-18】某公司在生产主要产品——甲产品的同时，附带生产出 P 产品，P 产品分离后需进一步加工后才能出售。2×19 年 10 月共发生联合成本 160 000 元，其中：直接材料 80 000 元；直接人工 40 000 元；制造费用 40 000 元。P 产品进一步加工发生直接人工费 2 000 元；制造费用 3 000 元。当月生产甲产品 1 000 千克并全部完工，P 产品 200 千克，P 产品的市场售价 150 元/千克，单位税金和利润 50 元。

假定甲产品 10 月无月初在产品。根据资料，按 P 产品既要负担进一步加工成本，又要负担分离前联合成本的方法计算甲产品成本和 P 产品成本：

P 产品应负担的联合总成本 = $200 \times (150 - 50) - (2\,000 + 3\,000) = 15\,000$ (元)

P 产品应负担的直接材料 = $80\,000 \times (15\,000 \div 160\,000) = 7\,500$ (元)

P 产品应负担的直接人工 = $40\,000 \times (15\,000 \div 160\,000) = 3\,750$ (元)

P 产品应负担的制造费用 = $40\,000 \times (15\,000 \div 160\,000) = 3\,750$ (元)

甲产品应负担的联合总成本 = $160\,000 - 15\,000 = 145\,000$ (元)

甲产品应负担的直接材料 = $80\,000 - 7\,500 = 72\,500$ (元)

甲产品应负担的直接人工 = $40\,000 - 3\,750 = 36\,250$ (元)

甲产品应负担的制造费用 = $40\,000 - 3\,750 = 36\,250$ (元)

如表 7-11、表 7-12 所示。

表 7-11

副产品成本计算单

P 产品

2×19 年 10 月

单位：元

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
分摊的联合成本	7 500	3 750	3 750	15 000
加工成本		2 000	3 000	5 000
总成本	7 500	5 750	6 750	20 000
单位成本	37.5	28.75	33.75	100

表 7-12

主产品成本计算单

甲产品

2×19 年 10 月

单位：元

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
生产费用合计	80 000	40 000	40 000	160 000
P 产品负担的联合成本	7 500	3 750	3 750	15 000
甲产品负担的联合成本	72 500	36 250	36 250	145 000
甲产品单位成本	72.5	36.25	36.25	145

根据表 7-11 和表 7-12，编制结转完工入库产品成本的会计分录如下：

借：库存商品——甲产品 145 000
——P 产品 20 000

贷：生产成本——基本生产成本 165 000

主副产品的区分并不是绝对的，甚至可以相互转化。例如，焦炭与煤气就取决于企业的生产目标，以生产煤气为主的企业，煤气为主产品，焦炭为副产品；而以生产焦炭为主的企业，则焦炭为主产品，煤气为副产品。

（四）完工产品成本的结转

企业完工产品经产成品仓库验收入库后，其成本应从“生产成本——基本生产成本”科目及所属产品成本明细账的贷方转出，转入“库存商品”科目的借方，“生产成本——基本生产成本”科目的月末余额，就是基本生产在产品的成本，也就是在基本生产过程中占用的生产资金，应与所属各种产品成本明细账中月末在产品成本之和核对相符。

第四节 产品成本计算

一、产品成本计算方法概述

（一）生产特点对产品成本计算的影响

根据生产工艺过程的特点，工业企业的生产可分为单步骤生产和多步骤生产两种。根据生产组织的特点，工业企业生产可分为大量生产、成批生产和单件生产三种。结合两者考虑，工业企业的生产可分为大量大批单步骤生产、大量大批连续式多步骤生产、大量大批平行式加工多步骤生产、单件小批平行式加工多步骤生产。不同的生产工艺和生产组织，形成不同的生产类型，从而对成本管理的要求也不同。

确定产品成本计算方法的主要因素有：成本计算对象、成本计算期及生产费用在完工产品与在产品之间的分配。上述三方面是相互联系、相互影响的，其中生产类型对成本计算对象的影响是主要的。不同的成本计算对象决定了不同的成本计算期和生产费用在完工产品与在产品之间的分配。因此，成本计算对象的确定，是正确计算产品成本的

前提，也是区别各种成本计算方法的主要标志。

(二) 产品成本计算的主要方法

适应各种类型生产的特点和管理要求，产品成本计算方法主要包括以下三种：以产品品种为成本计算对象，简称品种法；以产品批别为成本计算对象，简称分批法；以产品生产步骤为成本计算对象，简称分步法。各种产品成本计算方法的适用范围如表 7-13 所示。

表 7-13 产品成本计算的基本方法

产品成本计算方法	成本计算对象	生产类型		
		生产组织特点	生产工艺特点	成本管理
品种法	产品品种	大量大批生产	单步骤生产	
			多步骤生产	不要求分步计算成本
分批法	产品批别	单件小批生产	单步骤生产	
			多步骤生产	不要求分步计算成本
分步法	生产步骤	大量大批生产	多步骤生产	要求分步计算成本

除上述方法外，在产品的品种、规格繁多的工业企业中，为简化成本计算，可采用分类法；在定额管理工作有一定基础的工业企业中，为配合和加强生产费用和产品成本的定额管理，还可以采用定额法。

二、产品成本计算的品种法

(一) 品种法特点

品种法，是指以产品品种作为成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。这种方法适用于单步骤、大量生产的企业，如发电、供水、采掘等企业。在这种类型的生产中，产品的生产技术过程不能从技术上划分为步骤，比如，企业或车间的规模较小，或者车间是封闭的，也就是从材料投入到产品产出的全部生产过程都是在一个车间内进行的，或者生产按流水线组织，管理上不要求按照生产步骤计算产品成本，都可以按照品种计算产品成本。

品种法计算成本的主要特点：一是成本核算对象是产品品种。如果企业只生产一种产品，全部生产成本都是直接成本，可直接计入该产品生产成本明细账的有关成本项目中，不存在在各种成本核算对象之间分配成本的问题。如果生产多种产品，间接生产成本则要采用适当的方法，在各成本核算对象之间进行分配；二是品种法下一般定期（每月月末）计算产品成本；三是月末一般不存在在产品，如果有在产品，数量也很少，所以一般不需要将生产费用在完工产品与在产品之间进行划分，当期发生的生产费用总和就是该种完工产品的总成本；如果企业月末有在产品，要将生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。

（二）品种法成本核算的一般程序

（1）按产品品种设立成本明细账，根据各项费用的原始凭证及相关资料编制有关记账凭证并登记有关明细账，并编制各种费用分配表分配各种要素费用。

（2）根据上述各种费用分配表和其他有关资料，登记辅助生产明细账、基本生产明细账、制造费用明细账等。

（3）根据辅助生产明细账编制辅助生产成本分配表，分配辅助生产成本。

（4）根据制造费用明细账编制制造费用分配表，在各种产品之间分配制造费用，并据以登记基本生产成本明细账。

（5）根据各产品基本生产明细账编制产品成本计算单，分配完工产品成本和在产品成本。

（6）编制产成品的成本汇总表，结转产成品成本。

三、产品成本计算的分批法

（一）分批法的特点

分批法，是指以产品的批别作为产品成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。这种方法主要适用于单件、小批生产的企业，如造船、重型机器制造、精密仪器制造等，也可用于一般企业中的新产品试制或试验的生产、在建工程以及设备修理作业等。

分批法计算成本的主要特点有：一是成本核算对象是产品的批别。由于产品的批别大多是根据销货订单确定的，因此，这种方法又称订单法。成本核算对象是购买者事先订货或企业规定的产品批别。二是产品成本的计算是与生产任务通知单的签发和结束紧密配合的，因此，产品成本计算是不定期的。成本计算期与产品生产周期基本一致，但与财务报告期不一致。三是由于成本计算期与产品的生产周期基本一致，因此，在计算月末在产品成本时，一般不存在在完工产品和在产品之间分配成本的问题。

（二）分批法成本核算的一般程序

（1）按产品批别设置产品基本生产成本明细账、辅助生产成本明细账。账内按成本项目设置专栏，按车间设置制造费用明细账。同时，设置待摊费用、预提费用等明细账。

（2）根据各生产费用的原始凭证或原始凭证汇总表和其他有关资料，编制各种要素费用分配表，分配各要素费用并登账。

对于直接计入费用，应按产品批别列示并直接计入各个批别的产品成本明细账；对于间接计入费用，应按生产地点归集，并按适当的方法分配计入各个批别的产品成本明细账。

（3）月末根据完工批别产品的完工通知单，将计入已完工的该批产品的成本明细账所归集的生产费用，按成本项目加以汇总，计算出该批完工产品的总成本和单位成本，并转账。分批法条件下，月未完工产品与在产品之间的费用分配有以下几种情况：

①如果是单件生产，产品完工以前，产品成本明细账所记的生产费用都是在产品成本；产品完工时，产品成本明细账所记的生产费用，就是完工产品成本，因而在月末计

算成本时，不存在在完工产品与在产品之间分配费用的问题。

②如果是小批生产，批内产品一般都能同时完工，在月末计算成本时，或是全部已经完工，或是全部没有完工，因而一般也不存在在完工产品与在产品之间分配费用的问题。

③如果批内产品跨月陆续完工，这时就要在完工产品与在产品之间分配费用。具体可以采取简化的方法处理：如按计划单位成本、定额单位成本、最近一期相同产品的实际单位成本计算完工产品成本；从产品成本明细账中转出完工产品成本后，各项费用余额之和即为在产品成本。也可根据具体条件采用前述的分配方法。

四、产品成本计算的分步法

（一）分步法的特点

分步法，是指按照生产过程中各个加工步骤（分品种）为成本核算对象，归集和分配生产成本，计算各步骤半成品和最后产成品成本的一种方法。这种方法适用于大量大批的多步骤生产，如冶金、纺织、机械制造等。在这类企业中，产品生产可以分为若干个生产步骤的成本管理，通常不仅要求按照产品品种计算成本，而且还要求按照生产步骤计算成本，以便为考核和分析各种产品及各生产步骤的成本计划的执行情况提供资料。

分步法计算成本的主要特点有：一是成本核算对象是各种产品的生产步骤；二是月末为计算完工产品成本，还需要将归集在生产成本明细账中的生产成本在完工产品和在产品之间进行分配；三是除了按品种计算和结转产品成本外，还需要计算和结转产品的各步骤成本。其成本核算对象，是各种产品及其所经过的各个加工步骤。如果企业只生产一种产品，则成本核算对象就是该种产品及其所经过的各个生产步骤。其成本计算期是固定的，与产品的生产周期不一致。

（二）分步法成本核算的一般程序

在实际工作中，根据成本管理对各生产步骤成本资料的不同要求（如是否要求计算半成品成本）和简化核算的要求，各生产步骤成本的计算和结转，一般采用逐步结转和平行结转两种方式，分别称为逐步结转分步法和平行结转分步法。

1. 逐步结转分步法

逐步结转分步法是为了分步计算半成品成本而采用的一种分步法，也称计算半成品成本分步法。它是按照产品加工的顺序，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤完成才能计算产成品成本的一种方法。它是按照产品加工顺序先计算第一个加工步骤的半成品成本，然后结转给第二个加工步骤，这时，第二个步骤根据第一个步骤结转来的半成品成本加上本步骤耗用的材料成本和加工成本，即可求得第二个加工步骤的半成品成本。这种方法适用于大量大批连续式复杂性生产的企业。这种类型的企业，有的不仅将产成品作为商品对外销售，而且生产步骤所产半成品也经常作为商品对外销售。例如，钢铁厂的生铁、钢锭，纺织厂的棉纱等，都需要计算半成品成本。

逐步结转分步法需要在完工产品和在产品之间分配生产成本，即在各步骤完工产品和在产品之间进行分配。其优点：一是能提供各个生产步骤的半成品成本资料；二是为

各生产步骤的在产品实物管理及资金管理提供资料；三是能够全面地反映各生产步骤的生产耗费水平，更好地满足各生产步骤成本管理的要求。其缺点：成本结转工作量较大，各生产步骤的半成品成本如果采用逐步综合结转方法，还要进行成本还原，增加了核算的工作量。

逐步结转分步法按照成本在下一步骤成本计算单中的反映方式，还可以分为综合结转和分项结转两种方法。综合结转法，是指上一步骤转入下一步骤的半成品成本，以“直接材料”或专设的“半成品”项目综合列入下一步骤的成本计算单中。如果半成品通过半成品库收发，由于各月所生产的半成品的单位成本不同，因而所耗半成品的单位成本可以如同材料核算一样，采用先进先出法或加权平均法计算。分项结转分步法，是指按产品加工顺序，将上一步骤半成品成本按原始成本项目分别转入下一步骤成本计算单中相应的成本项目内，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤计算出产成品成本的一种逐步结转分步法。

2. 平行结转分步法

平行结转分步法也称不计算半成品成本分步法。它是指在计算各步骤成本时，不计算各步骤所产半成品的成本，也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本，而只计算本步骤发生的各项其他成本，以及这些成本中应计入产成品的份额，将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总，即可计算出该种产品的产成品成本。

(1) 成本核算对象和成本结转程序。

采用平行结转分步法的成本核算对象是各种产成品及其经过的各生产步骤中的成本份额。而各步骤的产品生产成本并不伴随着半成品实物的转移而结转，各生产步骤均不计算本步骤的半成品成本，尽管半成品的实物转入下一生产步骤继续加工，但其成本并不结转到下一生产步骤的成本计算单中去，只是在产品最后完工入产成品库时，才将各步骤生产成本中应由完工产品负担的份额，从各步骤成本计算单中转出，平行汇总计算产成品的成本。

(2) 产品生产成本在完工产品和在产品之间的分配。

采用平行结转分步法，每一生产步骤的生产成本也要在其完工产品与月末在产品之间进行分配。但是完工产品是指企业最后完成的产成品；在产品是指各步骤尚未加工完成的在产品和各步骤已完工但尚未最终完成的产品。

平行结转分步法的优点是：各步骤可以同时计算产品成本，平行汇总计入产成品成本，不必逐步结转半成品成本；能够直接提供按原始成本项目反映的产成品成本资料，不必进行成本还原，因而能够简化和加速成本计算工作。其缺点是：不能提供各个步骤的半成品成本资料；在产品的费用在产品最后完成以前，不随实物转出而转出，即不按其所在的地点登记，而按其发生的地点登记，因而不能为各个生产步骤在产品的实物和资金管理提供资料；各生产步骤的产品成本不包括所耗半成品费用，因而不能全面地反映各该步骤产品的生产耗费水平（第一步骤除外），不能更好地满足这些步骤成本管理的要求。

第八章 政府会计基础

第一节 政府会计概述

一、政府会计改革背景及目标

政府会计是会计体系的重要分支，它是运用会计专门方法对政府及其组成主体（包括政府所属的行政事业单位等）的财务状况、运行情况（含运行成本，下同）、现金流量、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告。

2013年11月，中共十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》作出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重要战略部署。2014年8月，新修正的《预算法》要求“各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告，报告政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性，报本级人民代表大会常务委员会备案”。2014年12月，国务院批转了财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（国发〔2014〕63号，以下简称《改革方案》），正式确立了我国权责发生制政府综合财务报告制度改革的指导思想、总体目标、基本原则、主要任务、具体内容、配套措施、实施步骤和组织保障。《改革方案》提出，要加快推进政府会计改革，逐步建立以权责发生制政府会计核算为基础，以编制和报告政府资产负债表、收入费用表等报表为核心的权责发生制政府综合财务报告制度，提升政府财务管理水平，促进政府会计信息公开，推进国家治理体系和治理能力现代化。

二、政府会计标准体系

我国的政府会计标准体系主要由政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。

（一）政府会计基本准则

政府会计基本准则用于规范政府会计目标、政府会计主体、政府会计信息质量要求、政府会计核算基础，以及政府会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等原则事项。基本准则指导具体准则和制度的制定，并为政府会计实务问题提供处理原则。2015年10月，财政部印发了《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）。

（二）政府会计具体准则及应用指南

政府会计具体准则依据基本准则制定，用于规范政府会计主体发生的经济业务或事项的会计处理原则，详细规定经济业务或事项引起的会计要素变动的确认、计量和报告。

我是可爱的脆啤熊哦~

应用指南是对具体准则的实际应用作出的操作性规定。2016年以来,财政部相继出台了存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、会计调整、负债、财务报表编制和列报等具体准则和固定资产准则应用指南等。

(三) 政府会计制度

政府会计制度依据基本准则制定,主要规定政府会计科目及账务处理、报表体系及编制说明等。2017年财政部制定出台了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》),2018年制定发布了行政单位会计制度、事业单位会计制度和9个行业事业单位会计制度与《政府会计制度》的衔接规定以及高等学校、医院等7个特殊行业执行《政府会计制度》的补充规定,这些衔接规定和补充规定都是政府会计制度的有机组成部分。

此外,为了及时回应和解决政府会计准则制度执行中的问题,进一步补充和完善政府会计标准体系,财政部还适时出台政府会计准则制度解释,以确保准则制度有效实施。2019年7月财政部印发了《政府会计准则制度解释第1号》。

政府会计主体应当根据政府会计准则(包括基本准则和具体准则)规定的原则和政府会计制度及解释的要求,对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。根据《基本准则》,政府会计主体主要包括各级政府、各部门、各单位。各级政府指各级政府财政部门,具体负责财政总会计的核算。各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体,其会计核算不适用政府会计准则制度。

三、政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素包括预算会计要素和财务会计要素。预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余;财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

(一) 政府预算会计要素

1. 预算收入

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收到时予以确认,以实际收到的金额计量。

2. 预算支出

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认,以实际支付的金额计量。

3. 预算结余

预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额,以及历年滚存的资金余额。

预算结余包括结余资金和结转资金。结余资金是指年度预算执行终了,预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行,且下年需要按原用途继续使用的资金。

（二）政府财务会计要素

1. 资产

（1）资产的定义。

资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。服务潜力是指政府会计主体利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

（2）资产类别。

政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。

流动资产是指预计在1年内（含1年）耗用或者可以变现的资产，包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

非流动资产是指流动资产以外的资产，包括固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等。

（3）资产的确认条件。

符合政府资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：一是与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；二是该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

（4）资产的计量属性。

政府资产的计量属性主要有历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。

在历史成本计量下，资产按照取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值计量。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金金额计量。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流流入量的折现金额计量。在公允价值计量下，资产按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格计量。无法采用历史成本、重置成本、现值和公允价值计量属性的，采用名义金额（即人民币1元）计量。

政府会计主体对资产进行计量，一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。

2. 负债

（1）负债的定义。

负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。现时义务是指政府会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务，不应当确认为负债。

（2）负债的分类。

政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债，包括短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等。非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等。

政府会计主体的负债分为偿还时间与金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。偿还时间与金额基本确定的负债按政府会计主体的业务性质及风险程度，分为融资活动形成的举借债务及其应付利息、运营活动形成的应付及预收款项和暂收性负债。政府举借的债务包括政府发行的政府债券，向外国政府、国际经济组织等借入的款项，以及向上级政府借入转贷资金形成的借入转贷款。应付及预收款项包括应付职工薪酬、应付账款、预收款项、应交税费、应付国库集中支付结余和其他应付未付款项。暂收性负债是指政府会计主体暂时收取，随后应作上缴、退回、转拨等处理的款项，主要包括应缴财政款和其他暂收款项。通常政府会计主体的或有事项主要有：未决诉讼或未决仲裁、对外国政府或国际经济组织的贷款担保、承诺（补贴、代偿）、自然灾害或公共事件的救助等。

（3）负债的确认条件。

符合政府负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：一是履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；二是该义务的金额能够可靠地计量。

（4）负债的计量属性。

政府负债的计量属性主要有历史成本、现值和公允价值。

在历史成本计量下，负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照为偿还负债预期需要支付的现金计量。在现值计量下，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。在公允价值计量下，负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，转移负债所需支付的价格计量。

政府会计主体对负债进行计量，一般应当采用历史成本。采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。

3. 净资产

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

4. 收入

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

收入的确认应当同时满足以下条件：一是与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；三是流入金额能够可靠地计量。

5. 费用

费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

费用的确认应当同时满足以下条件：一是与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；三是流出金额能够可靠地计量。

四、政府财务报告和决算报告

（一）政府财务报告

从内容和构成讲，政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。政府财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出决策或者进行监督和管理。政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身和其他利益相关者。

政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表包括会计报表和附注。会计报表一般包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表，单位可根据实际情况自行选择编制现金流量表。资产负债表是反映政府会计主体在某一特定日期的财务状况的报表。收入费用表是反映政府会计主体在一定会计期间运行情况的报表。净资产变动表是反映政府会计主体在某一年度内净资产项目变动情况的报表。现金流量表是反映政府会计主体在一定会计期间现金及现金等价物流入和流出情况的报表。附注是对在资产负债表、收入费用表、现金流量表等报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明。

从编制主体讲，政府财务报告主要包括政府部门财务报告和政府综合财务报告。政府部门编制部门财务报告，反映本部门的财务状况和运行情况；财政部门编制政府综合财务报告，反映政府整体的财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

从编程序讲，各单位应在政府会计标准体系和政府财务报告制度框架体系内，按时编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的财务报告。各部门应合并本部门所属单位的财务报表，编制部门财务报告。各级政府财政部门应合并各部门和其他纳入合并范围主体的财务报表，编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的本级政府综合财务报告。县级以上政府财政部门要合并汇总本级政府综合财务报告和下级政府综合财务报告，编制本行政区政府综合财务报告。

（二）政府决算报告

政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。政府决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果，有助于决算报告使用者进行监督和管理，并为编制后续年度预算提供参考和依据。政府决算报告使用者包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身、社会公众和其他利益相关者。

政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。预算会计报表是单位通过预算会计核算直接形成的报表，是决算报表的主要信息来源。根据《政府会计制度》规定，预算会计报表至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表。

政府决算报告与政府综合财务报告的主要区别如表 8-1 所示。

表 8-1 政府决算报告与政府综合财务报告的主要区别

	政府决算报告	政府综合财务报告
编制主体	各级政府财政部门、各部门、各单位	各级政府财政部门、各部门、各单位
反映的对象	政府年度预算收支执行情况	政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性
编制基础	收付实现制	权责发生制
数据来源	以预算会计核算生成的数据为准	以财务会计核算生成的数据为准
编制方法	汇总	合并
报送要求	本级人民代表大会常务委员会审查和批准	本级人民代表大会常务委员会备案

五、政府会计核算模式

政府会计由预算会计和财务会计构成。政府会计核算模式应当实现预算会计与财务会计适度分离并相互衔接，全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息。这种核算模式，能够使公共资金管理中预算管理、财务管理和绩效管理相互联结、融合，全面提高管理水平和资金使用效率，对于规范政府会计行为，夯实政府会计主体预算和财务管理基础，强化政府绩效管理具有重要的影响。

（一）预算会计与财务会计适度分离

1. “双功能”

政府会计应当实现预算会计和财务会计的双重功能。预算会计对政府会计主体预算执行过程中发生的全部预算收入和全部预算支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况。财务会计对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算，主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等。

2. “双基础”


预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，从其规定；财务会计实行权责发生制。

3. “双报告”

政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准。政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

（二）预算会计与财务会计相互衔接

政府预算会计和财务会计“适度分离”，并不是要求政府会计主体分别建立预算会计和财务会计两套账，对同一笔经济业务或事项进行会计核算，而是要求政府预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。

 **【例 8-1】** 2×19 年 6 月 1 日，某事业单位采用国库授权支付方式购置一项价值为 120 000 元的固定资产，折旧年限为 10 年。假定不考虑其他因素，有关账务处理如下：

(1) 6月1日,单位收到代理银行转来的“授权支付到账通知书”时,应编制如下财务会计分录:

借: 零余额账户用款额度	120 000
贷: 财政拨款收入	120 000

同时,应编制如下预算会计分录:

借: 资金结存——零余额账户用款额度	120 000
贷: 财政拨款预算收入	120 000

(2) 6月1日,单位购买固定资产时,应编制如下财务会计账务分录:

借: 固定资产	120 000
贷: 零余额账户用款额度	120 000

同时,应编制如下预算会计分录:

借: 事业支出——财政拨款支出	120 000
贷: 资金结存——零余额账户用款额度	120 000

(3) 6月末,单位计提固定资产折旧时,应编制如下财务会计分录:

借: 业务活动费用	1 000
贷: 固定资产累计折旧	1 000

预算会计下不作计提固定资产折旧的处理。

本例中,财务会计反映了财务状况和运行情况,而预算会计反映了预算执行情况。

第二节 政府单位会计核算

行政事业单位(以下简称单位)是政府会计主体的重要组成部分。单位财务会计的原理和方法与企业会计基本一致,但与企业会计不同的是,单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能,实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接,全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。本节主要以《政府会计制度》为基础,介绍单位会计核算的有关内容,与企业会计基本一致的内容不再重述。

一、单位会计核算概述

单位应当根据政府会计准则规定的原则和《政府会计制度》的要求,对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。

单位预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素,全面反映单位预算收支执行情况。预算会计恒等式为“预算收入-预算支出=预算结余”。为了保证单位预算会计要素单独循环,在日常核算时,单位应当设置“资金结存”科目,核算纳入年度部门预算管理的资金的流入、流出、调整和滚存等情况。根据资金支付方式及资金形态,“资金结存”科目应设置“零余额账户用款额度”“货币资金”“财政应返还额度”三个明细科目。年末预算收支结转后,“资金结存”科目借方余额与预算结转结余科目贷方余额相等。

单位财务会计通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素，全面反映单位财务状况、运行情况和现金流量情况。反映单位财务状况的等式为“资产－负债＝净资产”，反映运行情况的等式为“收入－费用＝本期盈余”，本期盈余经分配后最终转入净资产。收入类科目包括“财政拨款收入”“事业收入”“上级补助收入”“附属单位上缴收入”“经营收入”“非同级财政拨款收入”“投资收益”“捐赠收入”“利息收入”“租金收入”“其他收入”。费用科目包括“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“上缴上级费用”“对附属单位补助费用”“所得税费用”“其他费用”。需要说明的是，“业务活动费用”科目核算单位为实现其职能目标、依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用。“单位管理费用”科目核算事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用，包括单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。

单位对于纳入年度部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。这里的部门预算是指部门综合预算，包括财政拨款收支和非财政拨款收支；未纳入年初批复的预算但纳入决算报表编制范围的非财政拨款收支，也应当进行预算会计核算。这里的现金，是指单位的库存现金以及其他可以随时用于支付的款项，包括库存现金、银行存款、其他货币资金、零余额账户用款额度、财政应返还额度，以及通过财政直接支付方式支付的款项。对于单位受托代理的现金、不属于本年度部门预算的现金，以及应上缴财政的、应转拨的、应退回的现金所涉及的收支业务，仅需要进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理。

另外，单位会计核算的一个重要特点是关于明细科目的设置及运用。比如，为了满足决算报表的编制要求，单位应当在预算会计“行政支出”“事业支出”科目下，分别按照“财政拨款支出”“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”，“基本支出”和“项目支出”等进行明细核算，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；“基本支出”和“项目支出”明细科目下应当按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算，同时在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。又如，为了满足成本核算需要，单位应当在财务会计“业务活动费用”和“单位管理费用”科目下，按照“工资福利费用”“商品和服务费用”“对个人和家庭的补助费用”“对企业补助费用”“固定资产折旧费”“无形资产摊销费”“公共基础设施折旧（摊销）费”“保障性住房折旧费”“计提专用基金”等成本项目设置明细科目，归集能够直接计入业务活动或采用一定方法计算后计入业务活动的费用。

此外，单位财务会计核算中关于应交增值税的会计处理与企业会计基本相同，但是在预算会计处理中，预算收入和预算支出包含了销项税额和进项税额，实际缴纳增值税时计入预算支出。为了简化起见，本节内容在账务处理介绍中一般不涉及增值税的会计处理。

二、国库集中支付业务

国库集中收付，是指以国库单一账户体系为基础，将所有财政性资金都纳入国库单一账户体系管理，收入直接缴入国库和财政专户，支出通过国库单一账户体系支付到商

品和劳务供应者或用款单位的一项国库管理制度。实行国库集中支付的单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

1. 财政直接支付业务

在财政直接支付方式下，对直接支付的支出，单位在收到“财政直接支付入账通知书”时，按照通知书中直接支付的金额，在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”科目；同时在财务会计中借记“库存物品”“固定资产”“应付职工薪酬”“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”科目。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与其实支出数的差额，在预算会计中借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目；同时在财务会计中借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目，贷记“财政拨款收入”科目。

下年度恢复财政直接支付额度后，单位以财政直接支付方式发生实际支出时，在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存——财政应返还额度”科目；同时在财务会计中借记“库存物品”“固定资产”“应付职工薪酬”“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“财政应返还额度——财政直接支付”科目。


 **【例 8-2】** 2×19 年 10 月 9 日，某事业单位根据经过批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请支付第三季度水费 105 000 元。10 月 18 日，财政部门经审核后，以财政直接支付方式向自来水公司支付该单位的水费 105 000 元。10 月 23 日，该事业单位收到“财政直接支付入账通知书”。该事业单位应作如下账务处理：

编制预算会计分录：

借：事业支出	105 000
贷：财政拨款预算收入	105 000

同时，编制财务会计分录：

借：单位管理费用	105 000
贷：财政拨款收入	105 000

 **【例 8-3】** 2×18 年 12 月 31 日，某行政单位财政直接支付指标数与当年财政直接支付实际支出数之间的差额为 100 000 元。2×19 年年初，财政部门恢复该单位的财政直接支付额度。2×19 年 1 月 15 日，该单位以财政直接支付方式购买一批办公用品（属于上年预算指标数），支付给供应商 50 000 元价款。该行政单位应作如下账务处理：

（1）2×18 年 12 月 31 日补记指标：

编制预算会计分录：

借：资金结存——财政应返还额度	100 000
贷：财政拨款预算收入	100 000

同时，编制财务会计分录：

借：财政应返还额度——财政直接支付	100 000
贷：财政拨款收入	100 000

（2）2×19 年 1 月 15 日使用上年预算指标购买办公用品：

编制预算会计分录:

借: 行政支出	50 000
贷: 资金结存——财政应返还额度	50 000

同时, 编制财务会计分录:

借: 库存物品	50 000
贷: 财政应返还额度——财政直接支付	50 000


2. 财政授权支付业务

在财政授权支付方式下, 单位收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时, 根据通知书所列数额, 在预算会计中借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目, 贷记“财政拨款预算收入”科目; 同时在财务会计中借记“零余额账户用款额度”科目, 贷记“财政拨款收入”科目。

按规定支用额度时, 按照实际支用的额度, 在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目, 贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目; 同时在财务会计中借记“库存物品”“固定资产”“应付职工薪酬”“业务活动费用”“单位管理费用”等科目, 贷记“零余额账户用款额度”科目。

年末, 依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理, 在预算会计中借记“资金结存——财政应返还额度”科目, 贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目; 同时在财务会计中借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目, 贷记“零余额账户用款额度”科目。下年年初恢复额度时, 在预算会计中借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目, 贷记“资金结存——财政应返还额度”科目; 同时在财务会计中借记“零余额账户用款额度”科目, 贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。

年末, 单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的, 根据未下达的用款额度, 在预算会计中借记“资金结存——财政应返还额度”科目, 贷记“财政拨款预算收入”科目; 同时在财务会计中借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目, 贷记“财政拨款收入”科目。下年度收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度时, 在预算会计中借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目, 贷记“资金结存——财政应返还额度”科目; 同时在财务会计中借记“零余额账户用款额度”科目, 贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。

 **【例 8-4】** 2×19 年 3 月, 某科研所根据批准的部门预算和用款计划, 向同级财政部门申请财政授权支付用款额度 180 000 元。4 月 6 日, 财政部门经审核后, 以财政授权支付方式下达 170 000 元用款额度。4 月 8 日, 该科研所收到代理银行转来的“授权支付到账通知书”。该科研所应作如下账务处理:

编制预算会计分录:

借: 资金结存——零余额账户用款额度	170 000
贷: 财政拨款预算收入	170 000

同时, 编制财务会计分录:

借: 零余额账户用款额度	170 000
--------------	---------

贷：财政拨款收入

170 000

【例 8-5】2×18 年 12 月 31 日，某事业单位经与代理银行提供的对账单核对无误后，将 150 000 元零余额账户用款额度予以注销。另外，本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，未下达的用款额度为 200 000 元。2×19 年度，该单位收到代理银行提供的额度恢复到账通知书及财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度。该事业单位应作如下账务处理：

(1) 注销额度：

编制预算会计分录：

借：资金结存——财政应返还额度

150 000

贷：资金结存——零余额账户用款额度

150 000

同时，编制财务会计分录：

借：财政应返还额度——财政授权支付

150 000

贷：零余额账户用款额度

150 000

(2) 补记指标数：

编制预算会计分录：

借：资金结存——财政应返还额度

200 000

贷：财政拨款预算收入

200 000

同时，编制财务会计分录：

借：财政应返还额度——财政授权支付

200 000

贷：财政拨款收入

200 000

(3) 恢复额度：

编制预算会计分录：

借：资金结存——零余额账户用款额度

150 000

贷：资金结存——财政应返还额度

150 000

同时，编制财务会计分录：

借：零余额账户用款额度

150 000

贷：财政应返还额度——财政授权支付

150 000

(4) 收到财政部门批复的上年末未下达的额度：

编制预算会计分录：

借：资金结存——零余额账户用款额度

200 000

贷：资金结存——财政应返还额度

200 000

同时，编制财务会计分录：

借：零余额账户用款额度

200 000

贷：财政应返还额度——财政授权支付

200 000

三、非财政拨款收支业务


单位的收支业务除国库集中收付业务外，还包括事业活动、经营活动等形成的非财

政拨款收支。这里主要以事业（预算）收入、捐赠（预算）收入和支出为例进行说明。

（一）事业（预算）收入

事业收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入，不包括从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

（1）对采用财政专户返还方式管理的事业（预算）收入，实现应上缴财政专户的事业收入时，按照实际收到或应收的金额，在财务会计中借记“银行存款”“应收账款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。向财政专户上缴款项时，按照实际上缴的款项金额，在财务会计中借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。收到从财政专户返还的事业收入时，按照实际收到的返还金额，在财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“事业收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”科目。

 **【例 8-6】**某事业单位部分事业收入采用财政专户返还的方式管理。2×19 年 9 月 5 日，该单位收到应上缴财政专户的事业收入 5 000 000 元。9 月 15 日，该单位将上述款项上缴财政专户。10 月 15 日，该单位收到从财政专户返还的事业收入 5 000 000 元。该事业单位应作如下账务处理：

①9 月 5 日，收到事业收入时，应编制如下财务会计分录：

借：银行存款	5 000 000
贷：应缴财政款	5 000 000

②9 月 15 日，向财政专户上缴款项时，应编制如下财务会计分录：

借：应缴财政款	5 000 000
贷：银行存款	5 000 000

③10 月 15 日，收到从财政专户返还的事业收入时：

编制财务会计分录：

借：银行存款	5 000 000
贷：事业收入	5 000 000

同时，编制预算会计分录：

借：资金结存——货币资金	5 000 000
贷：事业预算收入	5 000 000


（2）对采用预收款方式确认的事业（预算）收入，实际收到预收款项时，按照收到的金额，在财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”科目。以合同完成进度确认事业收入时，按照基于合同完成进度计算的金额，财务会计中借记“预收账款”科目，贷记“事业收入”科目。

（3）对采用应收款方式确认的事业收入，根据合同完成进度计算本期应收的款项，在财务会计中借记“应收账款”科目，贷记“事业收入”科目。实际收到款项时，在财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”科目。

单位以合同完成进度确认事业收入时,应当根据业务实质,选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法,合理确定合同完成进度。

(4) 对于其他方式下确认的事业收入,按照实际收到的金额,在财务会计中借记“银行存款”“库存现金”等科目,贷记“事业收入”科目;同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目,贷记“事业预算收入”科目。

(5) 事业活动中涉及增值税业务的,事业收入按照实际收到的金额扣除增值税销项税之后的金额入账,事业预算收入按照实际收到的金额入账。

 【例 8-7】2×19 年 3 月,某科研事业单位(为增值税一般纳税人)对开展技术咨询服务开具的增值税专用发票上注明的劳务收入为 200 000 元,增值税税额为 12 000 元,全部款项已存入银行。该事业单位应作如下账务处理:

①收到劳务收入时:

编制财务会计分录:

借:银行存款	212 000
贷:事业收入	200 000
应交增值税——应交税金(销项税额)	12 000

同时,编制预算会计分录:

借:资金结存——货币资金	212 000
贷:事业预算收入	212 000

②实际缴纳增值税时:

编制财务会计分录:

借:应交增值税——应交税金(已交税金)	12 000
贷:银行存款	12 000

同时,编制预算会计分录:

借:事业支出	12 000
贷:资金结存——货币资金	12 000

(6) 事业单位对于因开展专业业务活动及其辅助活动取得的非同级财政拨款收入(包括两大类:一类是从同级财政以外的同级政府部门取得的横向转拨财政拨款,另一类是从上级或下级政府取得的各类财政款),应当通过“事业收入”和“事业预算收入”科目下的“非同级财政拨款”明细科目核算;对于其他非同级财政拨款收入,应当通过“非同级财政拨款收入”和“非同级财政拨款预算收入”科目核算。

(二) 捐赠(预算)收入和支出


1. 捐赠(预算)收入

捐赠收入指单位接受其他单位或者个人捐赠取得的收入,包括现金捐赠收入和非现金捐赠收入。捐赠预算收入指单位接受捐赠的现金资产。

单位接受捐赠的货币资金,按照实际收到的金额,在财务会计中借记“银行存款”“库存现金”等科目,贷记“捐赠收入”科目;同时在预算会计中借记“资金结存——

货币资金”科目，贷记“其他预算收入——捐赠预算收入”科目。

单位接受捐赠的存货、固定资产等非现金资产，按照确定的成本，在财务会计中借记“库存物品”“固定资产”等科目，按照发生的相关税费、运输费等，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目；同时在预算会计中，按照发生的相关税费、运输费等支出金额，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

 **【例 8-8】** 2×19 年 3 月 12 日，某事业单位接受甲公司捐赠的一批实验材料，甲公司所提供的凭据表明其价值为 100 000 元，该事业单位以银行存款支付运输费 1 000 元。假设不考虑相关税费。该事业单位应作如下账务处理：

编制财务会计分录：

借：库存物品	101 000
贷：捐赠收入	100 000
银行存款	1 000

同时，编制预算会计分录：

借：其他支出	1 000
贷：资金结存——货币资金	1 000

2. 捐赠（支出）费用

单位对外捐赠现金资产的，按照实际捐赠的金额，在财务会计中借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”“库存现金”等科目；同时在预算会计中借记“其他支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

单位对外捐赠库存物品、固定资产等非现金资产的，在财务会计中应当将资产的账面价值转入“资产处置费用”科目，如未支付相关费用，预算会计则不做账务处理。

四、预算结转结余及分配业务

单位在预算会计中应当严格区分财政拨款结转结余和非财政拨款结转结余。财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配，单独设置“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目核算。非财政拨款结转结余通过设置“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”“专用结余”“经营结余”“非财政拨款结余分配”等科目核算。

（一）财政拨款结转结余的核算

1. 财政拨款结转的核算

“财政拨款结转”科目核算单位滚存的财政拨款结转资金。财政拨款结转的主要账务处理如下：

（1）年末，将财政拨款收入和对应的财政拨款支出结转入“财政拨款结转”科目。

（2）按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金的，按照实际调增的额度数额或调入的资金数额，在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记“财政拨款结转——归集调入”；同时在财务会计中借记“零余额账户用款额度”“财政应返还额度”等科目，贷记“累计盈余”科目。

按规定上缴（或注销）财政拨款结转资金、向其他单位调出财政拨款结转资金，按

照实际上缴资金数额、实际调减的额度数额或调出的资金数额，在预算会计中借记“财政拨款结转——归集上缴、归集调出”科目，贷记“资金结存”科目；同时在财务会计中借记“累计盈余”科目，贷记“零余额账户用款额度”“财政应返还额度”等科目。

因发生会计差错等事项调整以前年度财政拨款结转资金的，按照调整的金额，在预算会计中借记或贷记“资金结存”科目，贷记或借记“财政拨款结转——年初余额调整”科目；同时在财务会计中借记或贷记“以前年度盈余调整”科目，贷记或借记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位基本支出或其他未完成项目支出的，按照批准调剂的金额，借记“财政拨款结余——单位内部调剂”科目，贷记“财政拨款结转——单位内部调剂”科目。

(3) 年末，冲销有关明细科目余额。将“财政拨款结转——本年收支结转、年初余额调整、归集调入、归集调出、归集上缴、单位内部调剂”科目余额转入“财政拨款结转——累计结转”科目。

(4) 年末，完成上述财政拨款收支结转后，应当对财政拨款结转各明细项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余，借记“财政拨款结转——累计结转”科目，贷记“财政拨款结余——结转转入”科目。

2. 财政拨款结余的核算

“财政拨款结余”科目核算单位滚存的财政拨款项目支出结余资金。财政拨款结余的主要账务处理如下：


(1) 年末，对财政拨款结转各明细项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余。

(2) 经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位基本支出或其他未完成项目支出的，按照批准调剂的金额，借记“财政拨款结余——单位内部调剂”科目，贷记“财政拨款结转——单位内部调剂”科目。

按照规定上缴财政拨款结余资金或注销财政拨款结余资金额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额，在预算会计中借记“财政拨款结余——归集上缴”科目，贷记“资金结存”科目；同时在财务会计中借记“累计盈余”科目，贷记“零余额账户用款额度”“财政应返还额度”等科目。

因发生会计差错等事项调整以前年度财政拨款结余资金的，按照调整的金额，在预算会计中借记或贷记“资金结存”科目，贷记或借记“财政拨款结余——年初余额调整”科目；同时在财务会计中借记或贷记“以前年度盈余调整”科目，贷记或借记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

(3) 年末，冲销有关明细科目余额。将“财政拨款结余——年初余额调整、归集上缴、单位内部调剂、结转转入”科目余额转入“财政拨款结余——累计结余”科目。

 **【例8-9】**2×19年6月，财政部门拨付某事业单位基本支出补助4 000 000元、项目补助1 000 000元，“事业支出”科目下“财政拨款支出（基本支出）”“财政拨款支出（项目支出）”明细科目的当期发生额分别为4 000 000元和800 000元。月末，该事


业单位将本月财政拨款收入和支出结转,应编制如下会计分录:

①结转财政拨款收入:

借:财政拨款预算收入——基本支出	4 000 000
——项目支出	1 000 000
贷:财政拨款结转——本年收支结转——基本支出结转	4 000 000
——项目支出结转	1 000 000

②结转财政拨款支出:

借:财政拨款结转——本年收支结转——基本支出结转	4 000 000
——项目支出结转	800 000
贷:事业支出——财政拨款支出(基本支出)	4 000 000
——财政拨款支出(项目支出)	800 000

 【例 8-10】承【例 8-9】,2×19 年末,该单位完成财政拨款收支结转后,对财政拨款各明细项目进行分析,按照有关规定将某项目结余资金 45 000 元转入财政拨款结余,该单位应编制如下会计分录:

借:财政拨款结转——累计结转——项目支出结转	45 000
贷:财政拨款结余——结转转入	45 000

(二)非财政拨款结转结余的核算

1. 非财政拨款结转的核算

非财政拨款结转资金是指事业单位除财政拨款收支、经营收支以外的各非同级财政拨款专项资金收入与其相关支出相抵后剩余滚存的、须按规定用途使用的结转资金。

非财政拨款结转的主要账务处理如下:

(1) 年末,将除财政拨款预算收入、经营预算收入以外的各类预算收入本年发生额中的专项资金收入转入“非财政拨款结转”科目,将行政支出、事业支出、其他支出本年发生额中的非财政拨款专项资金支出转入“非财政拨款结转”科目。

(2) 按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时,按照提取金额,在预算会计中借记“非财政拨款结转——项目间接费用或管理费”科目,贷记“非财政拨款结余——项目间接费用或管理费”科目;同时在财务会计中借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目。


因会计差错更正等事项调整非财政拨款结转资金的,按照收到或支出的金额,在预算会计中借记或贷记“资金结存——货币资金”科目,贷记或借记“非财政拨款结转——年初余额调整”科目;同时在财务会计中借记或贷记“以前年度盈余调整”科目,贷记或借记“银行存款”等科目。

按照规定缴回非财政拨款结转资金的,按照实际缴回资金数额,在预算会计中借记“非财政拨款结转——缴回资金”科目,贷记“资金结存——货币资金”科目;同时在财务会计中借记“累计盈余”科目,贷记“银行存款”等科目。

(3) 年末,冲销有关明细科目余额。将“非财政拨款结转——年初余额调整、项目间接费用或管理费、缴回资金、本年收支结转”科目余额转入“非财政拨款结转——累

计结转”科目。结转后，“非财政拨款结转”科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

(4) 年末，完成上述结转后，应当对非财政拨款专项结转资金各项目情况进行分析，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入非财政拨款结余，借记“非财政拨款结转——累计结转”科目，贷记“非财政拨款结余——结转转入”科目。

 【例 8-11】2×19 年 1 月，某事业单位启动一项科研项目。当年收到上级主管部门拨付的非财政专项资金 5 000 000 元，为该项目发生事业支出 4 800 000 元。2×19 年 12 月，项目结项，经上级主管部门批准，该项目的结余资金留归事业单位使用。不考虑其他因素，该事业单位应作如下账务处理：

①收到上级主管部门拨付款项时：

编制财务会计分录：

借：银行存款	5 000 000
贷：上级补助收入	5 000 000

同时，编制预算会计分录：

借：资金结存——货币资金	5 000 000
贷：上级补助预算收入	5 000 000

②发生业务活动费用（事业支出）时：

编制财务会计分录：

借：业务活动费用	4 800 000
贷：银行存款	4 800 000

同时，编制预算会计分录：

借：事业支出——非财政专项资金支出	4 800 000
贷：资金结存——货币资金	4 800 000

③年末结转上级补助预算收入中该科研专项资金收入：

借：上级补助预算收入	5 000 000
贷：非财政拨款结转——本年收支结转	5 000 000

④年末结转事业支出中该科研专项支出：

借：非财政拨款结转——本年收支结转	4 800 000
贷：事业支出——非财政专项资金支出	4 800 000

⑤经批准确定结余资金留归本单位使用时：

借：非财政拨款结转——累计结转	200 000
贷：非财政拨款结余——结转转入	200 000

2. 非财政拨款结余的核算

非财政拨款结余指单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金，主要为非财政拨款结余扣除结余分配后滚存的金额。

非财政拨款结余的主要账务处理如下：

(1) 年末,将留归本单位使用的非财政拨款专项(项目已完成)剩余资金转入“非财政拨款结余——结转转入”科目,借记“非财政拨款结转——累计结转”科目,贷记“非财政拨款结余——结转转入”科目。

(2) 有企业所得税缴纳义务的事业单位实际缴纳企业所得税时,按照缴纳金额,在预算会计中借记“非财政拨款结余——累计结余”科目,贷记“资金结存——货币资金”科目;同时在财务会计中借记“其他应交税费——单位应交所得税”科目,贷记“银行存款”等科目。

因会计差错更正等调整非财政拨款结余资金的,按照收到或支出的金额,在预算会计中借记或贷记“资金结存——货币资金”科目,贷记或借记“非财政拨款结余——年初余额调整”科目;同时在财务会计中借记或贷记“以前年度盈余调整”科目,贷记或借记“银行存款”等科目。

(3) 年末,冲销有关明细科目余额。将“非财政拨款结余——年初余额调整、项目间接费用或管理费、结转转入”科目余额结转入“非财政拨款结余——累计结余”科目。结转后,“非财政拨款结余”科目除“累计结余”明细科目外,其他明细科目应无余额。

(4) 年末,事业单位将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。“非财政拨款结余分配”科目为借方余额的,借记“非财政拨款结余——累计结余”科目,贷记“非财政拨款结余分配”科目;“非财政拨款结余分配”科目为贷方余额的,借记“非财政拨款结余分配”科目,贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。

年末,行政单位将“其他结余”科目余额转入非财政拨款结余。“其他结余”科目为借方余额的,借记“非财政拨款结余——累计结余”科目,贷记“其他结余”科目;“其他结余”科目为贷方余额的,借记“其他结余”科目,贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。

3. 专用结余的核算

专用结余是指事业单位按照规定从非财政拨款结余中提取的具有专门用途的资金。

“专用结余”科目,核算专用结余资金的变动和滚存情况。根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金的,按照提取金额,借记“非财政拨款结余分配”科目,贷记“专用结余”科目。根据规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时,按照使用金额,借记“专用结余”科目,贷记“资金结存——货币资金”科目。“专用结余”科目年末贷方余额,反映事业单位从非同级财政拨款结余中提取的专用基金的累计滚存数额。

4. 经营结余的核算


“经营结余”科目,核算事业单位本年度经营活动收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损的余额。期末,事业单位应当结转本期经营收支。根据经营预算收入本期发生额,借记“经营预算收入”科目,贷记“经营结余”科目;根据经营支出本期发生额,借记“经营结余”科目,贷记“经营支出”科目。年末,如“经营结余”科目为贷方余额,将余额结转入“非财政拨款结余分配”科目;如为借方余额,为经营亏损,不予结转。

5. 其他结余的核算

“其他结余”科目，核算单位本年度除财政拨款收支、非同级财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。年末，行政单位将本科目余额转入“非财政拨款结余——累计结余”科目；事业单位将本科目余额转入“非财政拨款结余分配”科目。

6. 非财政拨款结余分配的核算

“非财政拨款结余分配”科目，核算事业单位本年度非财政拨款结余分配的情况和结果。年末，事业单位应将“其他结余”科目余额和“经营结余”科目贷方余额转入“非财政拨款结余分配”科目。根据有关规定提取专用基金的，按照提取的金额，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记“专用结余”科目；同时在财务会计中按照相同金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记“专用基金”科目。然后，将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。

 【例 8-12】2×19 年 12 月，某事业单位对其收支科目进行分析，事业预算收入和上级补助预算收入本年发生额中的非专项资金收入分别为 1 000 000 元、200 000 元，事业支出和其他支出本年发生额中的非财政非专项资金支出分别为 800 000 元、100 000 元，对附属单位补助支出本年发生额为 200 000 元。经营预算收入本年发生额为 94 000 元，经营支出本年发生额为 64 000 元。年末，该事业单位应编制如下会计分录：

(1) 结转本年非财政、非专项资金预算收入：

借：事业预算收入	1 000 000
上级补助预算收入	200 000
贷：其他结余	1 200 000

(2) 结转本年非财政、非专项资金支出：


借：其他结余	1 100 000
贷：事业支出——其他资金支出	800 000
其他支出	100 000
对附属单位补助支出	200 000

(3) 结转本年经营预算收入：

借：经营预算收入	94 000
贷：经营结余	94 000

(4) 结转本年经营支出：

借：经营结余	64 000
贷：经营支出	64 000

 【例 8-13】2×19 年年终结账时，某事业单位当年“经营结余”科目的贷方余额为 30 000 元，“其他结余”科目的贷方余额为 40 000 元。该事业单位按照有关规定提取职工福利基金 10 000 元。该事业单位应作如下账务处理：

(1) 结转其他结余：

借：其他结余	40 000
--------	--------

贷：非财政拨款结余分配	40 000
(2) 结转经营结余：	
借：经营结余	30 000
贷：非财政拨款结余分配	30 000
(3) 提取专用基金：	
借：非财政拨款结余分配	10 000
贷：专用结余——职工福利基金	10 000
同时，编制财务会计分录：	
借：本年盈余分配	10 000
贷：专用基金——职工福利基金	10 000
(4) 将“非财政拨款结余分配”科目的余额转入“非财政拨款结余”科目：	
借：非财政拨款结余分配	60 000
贷：非财政拨款结余	60 000

五、净资产业务

单位财务会计净资产的来源主要包括累计实现的盈余和无偿调拨的净资产。在日常核算中，单位应当在财务会计中设置“累计盈余”“专用基金”“无偿调拨净资产”“权益法调整”“本期盈余”“本年盈余分配”“以前年度盈余调整”等科目。

(一) 本期盈余及本年盈余分配

1. 本期盈余

“本期盈余”科目核算单位本期各项收入、费用相抵后的余额。期末，单位应当将各类收入科目和各类费用科目本期发生额转入“本期盈余”科目。年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入“本年盈余分配”科目。

2. 本年盈余分配

“本年盈余分配”科目核算单位本年度盈余分配的情况和结果。年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入本科目。根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记“专用基金”科目。然后，将“本年盈余分配”科目余额转入“累计盈余”科目。


(二) 专用基金

“专用基金”科目核算事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科技成果转化基金等。事业单位从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，在财务会计中通过“专用基金”科目核算的同时，还应在预算会计“专用结余”科目进行核算。

(三) 无偿调拨净资产

按照行政事业单位资产管理相关规定，政府单位之间可以无偿调拨资产。通常情况下，无偿调拨非现金资产不涉及资金业务，因此不需要进行预算会计核算（除非以现金支付相关费用等）。从本质上讲，无偿调拨资产业务属于政府间净资产的变化，调入调出

方不确认相应的收入和费用。单位应当设置“无偿调拨净资产”科目，核算无偿调入或调出非现金资产所引起的净资产变动金额。年末，单位应将“无偿调拨净资产”科目余额转入“累计盈余”科目。


 **【例 8-14】** 2×19 年 5 月 5 日，某行政单位接受其他部门无偿调入库存物品一批，该批库存物品在调出方的账面价值为 20 000 元，经验收合格后入库。库存物品调入过程中该单位以银行存款支付运输费 1 000 元。不考虑相关税费，该行政单位应作如下账务处理：

编制财务会计分录：

借：库存物品	21 000
贷：银行存款	1 000
无偿调拨净资产	20 000

同时，编制预算会计分录：

借：其他支出	1 000
贷：资金结存——货币资金	1 000

 **【例 8-15】** 2×19 年 7 月 5 日，某事业单位经批准对外无偿调出一套设备，该设备账面余额为 100 000 元，已计提折旧 40 000 元。设备调拨过程中该单位以现金支付运输费 1 000 元。不考虑相关税费，该事业单位应作如下账务处理：

编制财务会计分录：

借：无偿调拨净资产	60 000
固定资产累计折旧	40 000
贷：固定资产	100 000
借：资产处置费用	1 000
贷：库存现金	1 000

同时，编制预算会计分录：

借：其他支出	1 000
贷：资金结存——货币资金	1 000

（四）权益法调整

“权益法调整”科目核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。年末，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动应享有（或应分担）的份额，借记或贷记“长期股权投资——其他权益变动”科目，贷记或借记“权益法调整”科目。处置长期股权投资时，按照原计入净资产的相应部分金额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

（五）以前年度盈余调整

“以前年度盈余调整”科目核算单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项。单位对相关事项调整后，应当及时将“以前年度盈余调整”科目余额转入“累计盈余”科目，借记或贷记“累计

盈余”科目，贷记或借记“以前年度盈余调整”科目。

（六）累计盈余

“累计盈余”科目核算单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额。年末，将“本年盈余分配”科目的余额转入“累计盈余”科目，借记或贷记“本年盈余分配”科目，贷记或借记“累计盈余”科目；将“无偿调拨净资产”科目的余额转入“累计盈余”科目，借记或贷记“无偿调拨净资产”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

按照规定上缴、缴回、单位间调剂结转结余资金产生的净资产变动额，以及对以前年度盈余的调整金额，也通过“累计盈余”科目核算。

六、资产业务

资产业务是单位会计核算的重要内容。本节主要介绍资产业务的几个共性内容及固定资产的核算。

（一）资产业务的几个共性内容

1. 资产取得

单位资产取得的方式包括外购、自行加工或自行建造、接受捐赠、无偿调入、置换调入、租赁等。资产在取得时按照成本进行初始计量，并分别不同取得方式进行会计处理。

（1）外购的资产，其成本通常包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增值税进项税额），以及使得资产达到目前场所和状态或交付使用前所发生的归属于该项资产的其他费用。

（2）自行加工或自行建造的资产，其成本包括该项资产至验收入库或交付使用前所发生的全部必要支出。

（3）接受捐赠的非现金资产，对于存货、固定资产、无形资产而言，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费等确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费等确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费等确定；没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额（人民币1元）入账。对于投资和公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、文物文化资产等经管资产而言，其初始成本只能按照前三个层次进行计量，不能采用名义金额计量。盘盈资产的入账成本参照上述办法确定。

单位对于接受捐赠的资产，其成本能够确定的，应当按照确定的成本减去相关税费后的净额计入捐赠收入。资产成本不能确定的，单独设置备查簿进行登记，相关税费等计入当期费用。

（4）无偿调入的资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费等确定，根据确定的成本减去相关税费后的金额计入无偿调拨净资产。

（5）置换取得的资产，其成本按照换出资产的评估价值，加上支付的补价或减去收

到的补价，加上为换入资产发生的其他相关支出确定。

2. 资产处置

按照规定，资产处置的形式包括无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。单位应当按规定报经批准后对资产进行处置。通常情况下，单位应当将被处置资产账面价值转销计入资产处置费用，并按照“收支两条线”将处置净收益上缴财政。如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应将净收益计入当期收入。对于资产盘盈、盘亏、报废或毁损的，应当在报经批准前将相关资产账面价值转入“待处理财产损溢”科目，待报经批准后再进行资产处置。

对于无偿调出的资产，单位应当在转销被处置资产账面价值时冲减无偿调拨净资产。对于置换换出的资产，应当与换入资产一同进行相关会计处理。


（二）固定资产

固定资产一般分为六类：房屋及构筑物，专用设备，通用设备，文物和陈列品，图书、档案；家具、用具、装具及动植物。单位价值虽未达到规定标准，但是使用年限超过1年（不含1年）的大批同类物资，如图书、家具、用具、装具等，应当确认为固定资产。

为了核算固定资产，单位应当设置“固定资产”“固定资产累计折旧”等科目。购入需要安装的固定资产，应当先通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科目。

单位应当按月对固定资产计提折旧，下列固定资产除外：（1）文物和陈列品；（2）动植物；（3）图书、档案；（4）单独计价入账的土地；（5）以名义金额计量的固定资产。单位应当根据相关规定以及固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用年限。因改建、扩建等原因而延长固定资产使用年限的，应当重新确定固定资产的折旧年限。单位盘盈、无偿调入、接受捐赠以及置换的固定资产，应当考虑该项资产的新旧程度，按照其尚可使用的年限计提折旧。

固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，规范实物管理。

 **【例8-16】**2×19年7月18日，某事业单位经批准购入一栋办公大楼，支付购买价款为8 000 000元，全部款项以银行存款支付。该事业单位应做如下账务处理：

7月18日购入办公大楼时：

编制财务会计分录：

借：固定资产	8 000 000
贷：银行存款	8 000 000

同时，编制预算会计分录：

借：事业支出	8 000 000
贷：资金结存——货币资金	8 000 000

💡【例8-17】2×19年6月30日，某行政单位计提本月固定资产折旧50 000元。该行政单位应做如下账务处理：

借：业务活动费用	50 000
贷：固定资产累计折旧	50 000

七、负债业务

单位负债的财务会计核算与企业会计基本相同。本节主要介绍应缴财政款和应付职工薪酬的核算。

（一）应缴财政款

应缴财政款是指单位取得或应收的按照规定应当上缴财政的款项，包括应缴国库的款项和应缴财政专户的款项。为核算应缴财政的各类款项，单位应当设置“应缴财政款”科目。单位按照国家税法等有关规定应当缴纳的各种税费，通过“应交增值税”“其他应交税费”科目核算，不通过“应缴财政款”科目核算。

单位取得或应收按照规定应缴财政的款项时，借记“银行存款”“应收账款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。单位上缴应缴财政的款项时，按照实际上缴的金额，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”科目。由于应缴财政的款项不属于纳入部门预算管理的现金收支，因此不进行预算会计处理。

（二）应付职工薪酬

应付职工薪酬是指按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。为核算应付职工薪酬业务，单位应当设置“应付职工薪酬”科目。该科目应当根据国家有关规定按照“基本工资（含离退休费）”“国家统一规定的津贴补贴”“规范津贴补贴（绩效工资）”“改革性补贴”“社会保险费”“住房公积金”“其他个人收入”等进行明细核算。其中，“社会保险费”“住房公积金”明细科目核算内容包括单位从职工工资中代扣代缴的社会保险费、住房公积金，以及单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金。

💡【例8-18】2×19年5月，某事业单位为开展专业业务活动及其辅助活动人员发放工资500 000元、津贴300 000元、奖金100 000元，按规定应代扣代缴个人所得税30 000元，该单位以国库授权支付方式支付薪酬并上缴代扣的个人所得税。该事业单位应做如下账务处理：

（1）计算应付职工薪酬时：

借：业务活动费用	900 000
贷：应付职工薪酬	900 000

（2）代扣个人所得税时：

借：应付职工薪酬	30 000
----------	--------

贷：其他应交税费——应交个人所得税	30 000
(3) 实际支付职工薪酬：	
借：应付职工薪酬	870 000
贷：零余额账户用款额度	870 000
同时，编制预算会计分录：	
借：事业支出	870 000
贷：资金结存——零余额账户用款额度	870 000
(4) 上缴代扣的个人所得税时：	
借：其他应交税费——应交个人所得税	30 000
贷：零余额账户用款额度	30 000
同时，编制预算会计分录：	
借：事业支出	30 000
贷：资金结存——零余额账户用款额度	30 000